

TRIBUTACIÓN	LOS ACUERDOS FISCALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO. ESPECIAL REFERENCIA AL TRATAMIENTO DE LAS FÓRMULAS CONVENCIONALES DE TERMINACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL PROYECTO DE LEY PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: ASPECTOS SUSTANTIVOS Y PROCEDIMENTALES	Núm. 75/2003
--------------------	--	-------------------------

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Colaborador del Área de Derecho Financiero y Tributario de
la Universidad de Alcalá*

Extracto:

COMO es sabido, el actual Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria incorpora como una de sus principales novedades una nueva categoría de actas de inspección, las actas con acuerdo, orientadas hacia la conveniencia de frenar la litigiosidad tributaria en sus orígenes y ofrecer un nuevo contexto para reflexionar sobre la oportunidad de insertar soluciones convencionales en los procedimientos tributarios. Se pretende de este modo, dada la actual situación de conflictividad existente en el ámbito tributario, lograr una mejora en las relaciones entre la Administración y los obligados mediante la introducción de esta nueva técnica de terminación convencional del procedimiento tributario que permita su finalización mediante un acuerdo entre la Administración y el contribuyente.

El presente trabajo tiene por objeto analizar, de una parte, y con carácter general, el uso de técnicas convencionales en materia tributaria como instrumento que contribuya a garantizar el principio de eficacia en un ordenamiento caracterizado por la existencia de conceptos jurídicos indeterminados que generan incertidumbres interpretativas, así como por las diversas opciones fiscales que se plantean al contribuyente, y de otra, exponer y valorar específicamente el alcance de estas actas con acuerdo de cara a la fijación de una posición más conocida y a la consecución de unos efectos más ciertos, tanto en el supuesto referente a la existencia de situaciones indeterminadas como en relación con las opciones fiscales, logrando de este modo una mayor justicia fiscal.

Sumario:

- I. Consideraciones preliminares.
- II. Concepto de acuerdo fiscal.
- III. Las posibilidades de la Ley 30/1992 como referencia jurídica de la negociación en materia tributaria.
- IV. Ámbito de actuación de los acuerdos fiscales.
- V. Legitimación necesaria para la realización de acuerdos fiscales.
- VI. Aspectos procedimentales del acuerdo fiscal.
- VII. Actas de conformidad y acuerdos fiscales: tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley de la nueva Ley General Tributaria.
- VIII. Conclusiones finales.

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Sin lugar a dudas, la figura de los Acuerdos Fiscales surge ante la necesidad, por parte de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), de afrontar una modernización jurídica que busque una mayor agilidad administrativa, así como la presencia de una mayor celeridad en el conjunto de los procedimientos tributarios. Si bien con la aparición de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 se pusieron en funcionamiento diversos mecanismos de carácter propiamente concordatarios que operaban en la fase de liquidación del tributo, regulando los llamados «convenios con agrupaciones de contribuyentes» (en los que se llevaban a cabo acuerdos sobre la determinación de las cuotas en determinados impuestos), así como las «evaluaciones globales» (relativas a la negociación de las bases impositivas), la vigencia de la naturaleza jurídica de tales técnicas se vio truncada por su incompatibilidad con los principios inspiradores del ordenamiento tributario¹. En concreto, toda manifestación a favor de una concepción paccionada o convencional en la aplicación de los tributos encontró una traba insalvable en la restrictiva interpretación de la indisponibilidad de la obligación tributaria.

A pesar de lo anterior, la posibilidad de incorporar determinados mecanismos convencionales o transaccionales en los procedimientos de gestión tributaria ha venido suscitando un notable interés², dada la evolución experimentada en el entendimiento de las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios, con un incremento progresivo de los esfuerzos dirigidos a la consecución de una presencia cada vez más significativa de dichos obligados en el procedimiento de aplicación de los tributos³. No obstante, resulta a nuestro juicio imprescindible lograr una compatibilidad entre esta necesidad y las garantías que han de ser respetadas en dichos procedimientos, tanto las relativas a los administrados como las que corresponden a la propia Administración.

Dentro de este proceso de modernización⁴, ocupan un lugar muy destacado los Acuerdos Fiscales, entendidos como la conjunción de voluntades de la Administración y del sujeto pasivo, bien sobre una situación indeterminada o sobre el ejercicio de una determinada opción fiscal. Su naturaleza ha de ser considerada como declarativa, con lo que no cabe entender que generen obligaciones tributarias o deberes fiscales, los cuales siguen teniendo su origen en la ley. Han de ser valorados por tanto como negocios jurídicos de fijación, esto es, de concreción de lo ya existente⁵.

La figura de los Acuerdos Fiscales ha venido por tanto configurándose como un aspecto de indudable interés y trascendencia en el ámbito del procedimiento tributario. Ya la propia Ley 30/1992, reguladora del Procedimiento Administrativo, alude a lo que denomina «terminación convencional de los procedimientos administrativos», aludiendo en su artículo 88 a la posibilidad de alcanzar un eventual encuentro de voluntades entre la Administración y los particulares en el desarrollo de una actividad que, tradicionalmente, se ha venido caracterizando por su unilateralidad. Sin embargo, y a pesar de lo anteriormente señalado, no es posible aludir en nuestro actual sistema jurídico-tributario a ninguna figura o construcción jurídica que recoja este aspecto de la realidad negociadora ⁶.

Tanto el Dictamen para la Reforma de la LGT de 2001, como el Informe elaborado en el 2003 por la segunda Comisión de expertos y, finalmente, el actual Proyecto de Ley para la Reforma de la LGT, no han sido ajenos a la importancia de este tipo de acuerdos de cara a la conveniencia de frenar la litigiosidad tributaria en sus orígenes y ofrecen un nuevo contexto para reflexionar sobre la oportunidad de insertar soluciones convencionales en los procedimientos tributarios, apuntando diversas propuestas de carácter innovador en las actuaciones y procedimientos de comprobación e inspección que dejaban entrever la presencia de ciertas notas de negociación. Se ha de precisar no obstante que los citados Informes, así como el actual Proyecto de Ley, no recogen el término «acuerdos fiscales» y sí por el contrario el de **actas de conformidad con acuerdo y actas de conformidad con adhesión**, inclinándose de este modo hacia el modelo alemán de entrevista definitiva ⁷ y adoptando la denominación ya vigente en nuestro ordenamiento de actas de conformidad.

En todo caso, y con independencia de esta no recepción expresa, o discrepancia terminológica, lo cierto es que las normas tributarias vienen apuntando cada vez más hacia planteamientos de carácter flexible que confieren un mayor juego a las Administraciones Tributarias, dejando atrás la prohibición de discrecionalidad administrativa. Así, la renuncia al derecho de abstención en los procedimientos concursales, con la posibilidad de conceder una quita (condonación parcial) o una espera al sujeto pasivo, el derecho a solicitar información sobre la valoración futura de bienes inmuebles o la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto del legal en los acuerdos de valoración entre personas o entidades vinculadas previstos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) constituyen claros ejemplos en los que se da una conjunción de voluntades sobre un determinado hecho, produciendo un efecto jurídico concreto ⁸.

Además, y junto a estos pasos iniciales en materia de acuerdos, la realidad existente en otras zonas colaterales de la fiscalidad o relacionadas con ella, caracterizada por situaciones como la litigiosidad tributaria excesiva, la necesidad de un replanteamiento del aplazamiento de pago, la duración cada vez mayor de las inspecciones, la demanda empresarial de solución rápida a las cuestiones fiscales o la «ventana abierta» por las leyes administrativas en relación con los procedimientos demandando una terminación convencional, demandan el establecimiento de estos acuerdos sobre la base de un diálogo directo y una resolución de carácter bilateral a los problemas tributarios concretos planteados.

A pesar de la trascendencia de estas consideraciones, se ha de señalar la existencia, por parte de la Administración Tributaria, de un cierto temor a que, ante la opinión pública, estos acuerdos puedan representar un resquebrajamiento del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Y es que, ciertamente, existe una notable confusión acerca de cuál ha de ser la delimitación conceptual de lo que la Ley 30/1992 denominó como «terminación convencional de los procedimientos», término este que, *a priori*, parece abarcar aspectos relativos a la mediación, transacción, arbitraje, terminación convencional, acuerdos, conciliación, etc. A esta situación se ha de añadir la circunstancia de que, en muchas ocasiones, se incluye el concepto de la «discrecionalidad» como elemento integrante de la terminación convencional, lo que no favorece en absoluto la clarificación de la cuestión ⁹.

De este modo, tanto la doctrina como el legislador han venido siendo recelosos con la admisión de esta figura, **alegándose su confrontación con los grandes principios de generalidad, indisponibilidad de la obligación y no discrecionalidad**. A nuestro juicio, no cabe hablar de una vulneración del principio de generalidad por parte de estos Acuerdos Fiscales. Los acuerdos se ofrecen a todos los sujetos pasivos (normalmente contribuyentes) que se encuentran en una determinada situación jurídica caracterizada por su indeterminación, así como a aquellos a los que la norma jurídica les permite el ejercicio de una determinada opción fiscal, por lo que no existen indicios de transgresión del citado principio.

Por lo que respecta a su hipotética colisión con el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria entendemos que, si bien una aplicación estricta de la ley fiscal se opondría a una conjunción de voluntades de la Administración Tributaria y el contribuyente, los acuerdos fiscales se dan normalmente en situaciones de confrontación entre las partes de la obligación tributaria (acreedor y deudor). Quiere esto decir que no se trata de una técnica alternativa a la aplicación de la ley sino de una figura que pretende evitar el litigio entre partes, en situaciones determinadas de la norma ¹⁰. No existe disposición alguna de elementos de la obligación y sí un mejor ajuste y determinación de los efectos jurídico-tributarios por las partes. En suma, no hay novación, sino sólo convergencia sobre una situación fáctica concreta de carácter dudoso o sobre la interpretación o aplicación de un precepto.

Tampoco cabe hablar a nuestro juicio de una oposición al principio de no discrecionalidad. Como es sabido, la discrecionalidad existe cuando la Administración tiene la posibilidad de elegir entre diversas opciones y dicha posibilidad se encuentra incluida en la propia norma. Si la conducta de la Administración es reglada, no hay discrecionalidad. Por el contrario, cuando la norma jurídica que deba aplicarse, bien por incluir conceptos jurídicos indeterminados o por cualquier otra causa, permite un cierto margen interpretativo, la existencia de dicho margen puede provocar un incremento de la conflictividad en las relaciones entre la Administración y los administrados, en tanto que el criterio que éstos consideren más adecuado o legítimo ante la incertidumbre normativa puede no coincidir con el que aquélla considere que debe aplicarse, en el ejercicio de una opción igualmente legítima en defensa de los intereses generales. En consecuencia, la Administración no actúa discrecionalmente cuando tiene que aplicar la ley al caso concreto, ya que la solución legal a cada supuesto es una y sólo una. Cuestión distinta es que, si surgen incertidumbres en la búsqueda de la correcta interpretación legal, la Administración pueda llegar a equivocarse, en cuyo caso son los tribunales quienes tienen la última palabra.

La expresión «**terminación convencional de los procedimientos**» presenta por tanto, bajo nuestro punto de vista, un notable carácter genérico; piénsese al respecto que cabe la posibilidad de alcanzar un Acuerdo Fiscal sin necesidad de procedimiento en el sentido tradicional de este concepto. Por lo que respecta al sentido del término «**transacción**», como es sabido, la transacción presupone un contrato que exige recíprocas concesiones de las partes, lo que excluye su validez en un campo como el fiscal, en el que la Administración aparece vinculada por el principio de indisponibilidad; es cierto que, en la práctica, un determinado acuerdo puede ser fruto de rectificaciones y de ajustes a partir de unas posiciones iniciales de las partes (Administración y contribuyente); sin embargo, esto no significa que quepa reconocer dentro del ámbito fiscal una «institucionalización» de estas recíprocas concesiones entre las partes ¹¹.

Finalmente, **la conciliación, la mediación y el arbitraje** constituyen técnicas de carácter diverso al Acuerdo Fiscal. Así, la conciliación y la mediación aparecen como técnicas de aproximación propias del Derecho Privado, con un difícil encaje en el campo del Derecho Tributario. En cuanto al arbitraje entendido como mecanismo de decisión de pretensiones, poco tiene que ver con la conjunción de voluntades que constituye la esencia del Acuerdo Fiscal ¹².

II. CONCEPTO DE ACUERDO FISCAL

El Acuerdo Fiscal puede ser definido como aquella conjunción de voluntades (de la Administración y del sujeto pasivo) de naturaleza declarativa que surge ante la existencia de una situación jurídica indeterminada (pasada o futura), o ante la necesidad de plasmar el ejercicio de una opción legal. Su **naturaleza declarativa** supone que no tiene un efecto generador de la obligación, cuyo origen es evidentemente la ley, ni tampoco sobre los deberes fiscales. Así, la diferencia y los límites del acuerdo fiscal vienen determinados por el hecho de que no pueden generar obligaciones tributarias en tanto que éstas, como cualquier otra obligación legal, nacen sólo de la realización de un hecho concreto previsto en la ley. Por otra parte, el hecho de que su objeto sea **precisar una situación jurídica indeterminada** constituye la teleología de la figura y su efecto propio ¹³. Así, dentro de la tipología de los negocios jurídicos, el acuerdo fiscal se inscribe entre los negocios de fijación. Así lo señalan GONZÁLEZ CUÉLLAR ¹⁴ y MANTERO SÁENZ ¹⁵, y en la doctrina administrativa SÁNCHEZ MORÓN ¹⁶ y PAREJO ALFONSO ¹⁷.

Destaca en este concepto de Acuerdo Fiscal su esencia de conjunción, esto es, de unión de voluntades. De este modo, el acuerdo **no puede ser ni impuesto a una parte ni ser objeto de extensión** a todos los sujetos pasivos, en el supuesto de existencia de una pluralidad de sujetos pasivos en relación con un mismo hecho, sin perjuicio de que la Administración quede vinculada por el precedente y pueda incurrir en un caso de «desviación de poder» si se separa injustificadamente de él. El Acuerdo Fiscal presenta en consecuencia un marcado **carácter bilateral**, lo que le aleja sustancialmente de cualquier figura arbitral. Además, resulta discutible el hecho de que el Acuerdo Fiscal haya de ser necesariamente el punto final de un procedimiento tributario integrado, como todos los procedimientos administrativos, por varios actos y fases sucesivas unidas por su finalidad.

Un Acuerdo puede ser propuesto de modo directo e instantáneo por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración con las garantías que ésta estime conveniente, pero sin que se pueda afirmar que estemos en presencia de la terminación de un procedimiento. Por su parte, la situación jurídica indeterminada sobre la que el acuerdo incide puede ser pasada o futura, ya que, aunque la vinculación con un procedimiento parece limitar el acuerdo en principio a situaciones pasadas, parece claro que, en supuestos como los ya citados relativos al acuerdo de valoración o al régimen de amortización, estamos en presencia de situaciones y efectos futuros.

Finalmente, no parece necesario que el acuerdo haya de eliminar una determinada situación litigiosa, en contra de lo reiteradamente sostenido por GONZÁLEZ-CUÉLLAR¹⁸. Ciertamente, esta circunstancia puede darse en determinados supuestos, pero no puede, a nuestro juicio, elevarse a requisito general del concepto. Baste recordar, a este respecto, que todos aquellos Acuerdos Fiscales que buscan establecer bilateralmente un régimen tributario concreto y futuro, como pueden ser los citados convenios de valoración, planes de amortización, acuerdos de aplazamiento, etc., no hacen frente a litigiosidad alguna, sino que, por el contrario, buscan el establecimiento de un régimen futuro concreto aprovechando una opción legal también determinada. En conclusión, **ligar siempre Acuerdo Fiscal y limitación de litigiosidad** supone incidir en el error anteriormente indicado de identificar acuerdo y transacción.

Tal y como pretendemos reflejar a lo largo de esta investigación, en el plano de la política legislativa, los ordenamientos tributarios disponen de figuras próximas a los Acuerdos Fiscales, por mucho que en ocasiones se quiera «huir» de esta denominación. Así, por ejemplo, todos ellos regulan un mecanismo de propuesta de la Inspección y aceptación por el sujeto pasivo. Téngase presente que las normas fiscales y sus presupuestos de aplicación son, en ocasiones, de una gran complejidad, motivo por el que un ajuste difícil puede ser hecho más fácilmente por las partes. Además, la aprobación del Acuerdo por un órgano superior (normalmente el Inspector-Jefe) garantiza que ha tenido lugar dentro de unos límites estrictos que a nuestro juicio resultan necesarios. No se trata de una mera adhesión espontánea a la propuesta a la que nos referimos, sino del resultado de un proceso de verificación, ajuste, intercambio de planteamientos. El punto y final de un debate Inspección-contribuyente¹⁹.

En conclusión, los Acuerdos Fiscales no constituyen algo esencialmente nuevo, pero consideramos que sí han de ser objeto de una clarificación, sistematización, reconocimiento explícito y respaldo normativo. Este último aspecto viene a ser importante de cara a proporcionar una cobertura normativa a lo que se hace todos los días, bajo una denominación que en buena medida se nos antoja eufemística.

III. LAS POSIBILIDADES DE LA LEY 30/1992 COMO REFERENCIA JURÍDICA DE LA NEGOCIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Como es sabido, la Ley 30/1992 permite, a través de su artículo 88, el reconocimiento de la negociación en el procedimiento administrativo, dando así cabida al desarrollo de una línea aperturista en el entendimiento de las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios e incorporando las fórmulas convencionales como expresión de una creciente colaboración de los admi-

nistrados en los procedimientos tributarios. Sin embargo, y dado que las normas tributarias vigentes no reconocen explícitamente la negociación, la posibilidad de considerar la eficacia de dicho precepto en la esfera tributaria plantea, como cuestión preliminar, la necesidad de determinar el alcance que esta ley presenta en el sistema de fuentes tributario.

La disposición adicional 5.ª de la Ley 30/1992, en su párrafo 1.º, realiza una remisión al régimen establecido en la normativa de los procedimientos tributarios con carácter supletorio; este valor subsidiario queda igualmente reflejado en la nueva redacción que la Ley 4/1999 otorga a dicho párrafo. Queda por tanto claro el valor de derecho supletorio que la propia LGT ha venido atribuyendo al Derecho Administrativo sobre la base de lo dispuesto en su artículo 9.2. Ahora bien, bajo nuestro punto de vista, esta supletoriedad de la norma administrativa, como cuestión de carácter meramente formal, no debe emplearse para negar la aplicabilidad de dicha regulación normativa al ámbito tributario, en tanto en cuanto no exista una regulación específica. Así se han pronunciado autores como SERRANO ANTÓN ²⁰ o AGULLÓ AGÜERO ²¹, entre otros.

Cuestión distinta es la del significado jurídico que se ha de conferir a la redacción contenida en este artículo 88 de la Ley 30/1992. Se ha apuntado en este sentido ²² la posibilidad de interpretar el precepto como un mandato de carácter programático, reconociéndose así su aplicación a la esfera tributaria sin que ello comporte el reconocimiento de su eficacia directa, así como la posibilidad de considerar que la remisión sólo se refiere a aquellos acuerdos que ponen fin al procedimiento ²³. A nuestro juicio, sin embargo, cabe entender que lo que el precepto pretende es arbitrar la posibilidad de que se establezcan especialidades que permitan adecuar las fórmulas convencionales a los distintos ámbitos de la actuación administrativa. No parece que se persiga una regulación *ex novo* de un modelo convencional en el ámbito del Derecho Administrativo, sino más bien la creación de un marco legal que aglutine todos los comportamientos convencionales. Pero ello no parece que deba suponer el diferimiento de la eficacia del precepto a una norma posterior ni tampoco la negación de su eficacia directa ²⁴.

En cualquier caso, *lo que interesa al objeto de nuestra investigación es determinar cuál puede ser el alcance en el campo tributario de los límites que la norma administrativa utiliza para definir el ámbito de la negociación en el correspondiente procedimiento*, a los efectos de despejar el ámbito material en que se puede plantear el desarrollo de técnicas convencionales en materia tributaria.

Así, el primero de los límites que cabe inferir de lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 30/1992 viene determinado por **la necesidad de que los acuerdos no sean contrarios al ordenamiento jurídico**. En este sentido, el límite de la no contravención del ordenamiento jurídico implica la necesidad de respetar las exigencias del principio de legalidad como principio sobre la producción jurídica. Si se acepta la eficacia directa en la esfera tributaria del citado artículo 88 de la Ley 30/1992, cabe entender que, de cara a las exigencias del principio de legalidad, el precepto cumple su función de norma habilitante de la producción de fórmulas consensuales en los procedimientos tributarios ²⁵.

Ahora bien, si contemplamos el límite de la no contravención del ordenamiento jurídico (partiendo del necesario respeto a la ley como presupuesto de legitimidad), como exigencia del sometimiento de los órganos administrativos a los mandatos que disciplinan la actuación de la propia Administración, esto es, desde la perspectiva de la discrecionalidad en el desarrollo de la actividad administrativa, la cuestión resulta más compleja. La generalidad de la doctrina ²⁶ coincide en afirmar que el Derecho Tributario se caracteriza por la falta de discrecionalidad y por la supremacía del ente público, en el sentido de que el ejercicio de las potestades tributarias responden única y exclusivamente a la necesidad de aplicar la ley y no a un concreto juicio de conveniencia o de oportunidad por parte de la Administración Tributaria, que ha de tutelar el interés de la norma tributaria haciendo que ésta quede cumplida en todo caso.

Los progresivos espacios que la norma tributaria reconoce a la libertad de actuación de la Administración nos conducen a pensar sin embargo en la existencia de una compatibilidad entre la plena vigencia de un ordenamiento jurídico y la libertad de negociación, en base a la cual la negociación no supone una vulneración del principio de legalidad. De este modo, admitida esta compatibilidad de la negociación con el ordenamiento jurídico, la licitud de la decisión del órgano administrativo de adoptar acuerdos dependerá de que se cumplan las restantes exigencias requeridas por la norma administrativa para definir el ámbito de la negociación en los procedimientos administrativos.

Como segunda premisa fijada por el artículo 88 de la Ley 30/1992, se sitúa **la necesidad de que los acuerdos no aludan a materias que no sean susceptibles de transacción**. A nuestro juicio, este criterio no ha de ser interpretado como una restricción del marco de la negociación a aquellos instrumentos cuya estructura reúna los elementos esenciales de la transacción definida en el artículo 1.809 del Código Civil (consentimiento de las partes, existencia de una incertidumbre y concesión de recíprocas prestaciones), es decir, como un criterio de determinación de carácter material que configure en sentido estricto el elenco de fórmulas convencionales que puedan incidir en el ámbito tributario, sino por el contrario como un límite común a la negociación en el ámbito administrativo, el cual dependerá de las restricciones que se establezcan en las normas administrativas y, más allá de éstas, de las limitaciones derivadas del Derecho Privado.

En este sentido, existen un conjunto de preceptos dentro del ordenamiento jurídico tributario que chocan, aparentemente, con cualquier intento de aproximación de voluntades, ya sea entre la Administración y el particular, o incluso entre particulares. En primer término, la delimitación que los artículos 31.3 y, sobre todo, 133 CE llevan a cabo al configurar una reserva de ley en el establecimiento del tributo constituyen, en apariencia, un límite sobre las materias que pueden ser susceptibles de transacción. Sin embargo, ya sea por el consabido carácter relativo que tanto nuestra doctrina como la propia jurisprudencia predicán de la citada reserva, o bien por la interpretación que puede derivarse del concepto «establecimiento» recogido en el citado artículo 31.3 CE de cara a permitir la celebración de acuerdos transaccionales sobre aquellos aspectos del tributo que no aludan, en sentido estricto, a dicho establecimiento, lo cierto es que el principio de reserva de ley ha sido entendido como límite al acuerdo transaccional y no como obstáculo insalvable.

Tampoco la indisponibilidad de la obligación tributaria derivada de su naturaleza *ex lege*²⁷ y recogida implícitamente por nuestra LGT en sus artículos 28 y 124.2 (que predicen dicha indisponibilidad tanto al definir el hecho imponible del tributo, como al declarar el nacimiento de la obligación tributaria o en el momento de dictar el acto de liquidación) constituye una dificultad que perjudique la aproximación de voluntades entre Administración y particulares si adoptamos la distinción conceptual planteada por la doctrina italiana²⁸ que separa la «indisponibilidad de la potestad impositiva» de la «indisponibilidad de la obligación tributaria», situando esta segunda en un plano concreto, referido a la obligación tributaria individualmente considerada que parece permitir la posibilidad de negociar en el seno del procedimiento concreto de aplicación del tributo al obligado tributario, en contraposición con la primera acepción, que rechaza de plano una eventual disponibilidad por parte del legislativo del poder otorgado por nuestro Texto Constitucional.

Finalmente, aquellos preceptos que se refieren a la regulación de la estructura esencial del tributo tampoco contienen una declaración contraria a los procedimientos transaccionales. Ciertamente el artículo 36 de la LGT²⁹, al referirse al sujeto pasivo de la obligación tributaria, viene a limitar aquellos convenios entre particulares relativos a la determinación del sujeto pasivo o a la fijación de los demás elementos del tributo; sin embargo, la finalidad de dicha limitación no es otra que erradicar aquellos comportamientos que traten de alterar el propio deber de contribuir con grave perjuicio para el principio de justicia tributaria.

A la vista de todas estas consideraciones, parece clara la posibilidad de arbitrar fórmulas transaccionales que permitan la presencia del obligado en los procedimientos de gestión tributaria tal y como apunta el artículo 88 de la Ley 30/1992 en aras incluso de prevenir cualquier actuación discrecional por parte de los órganos de la Administración Tributaria creando una posición de dominio que dificulte el acercamiento de la Administración y el particular³⁰.

Una tercera y última exigencia podemos inferir de lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 30/1992: se trata de la necesidad de que el acuerdo tenga por objeto la satisfacción del interés público. Este concepto tributario del interés público debe ser entendido en el ámbito del deber de contribuir de acuerdo con el principio de justicia tributaria, y no en unos términos de simple eficacia que reclamen sin más la vulneración del principio de capacidad económica. Quiere esto decir que, una vez rechazada cualquier disponibilidad de la obligación tributaria en el instante de su nacimiento *ex lege*, se ha de admitir en cambio la validez de las técnicas convencionales en aquellos procedimientos de gestión tributaria en los que la norma habilita a la Administración Tributaria para actuar con un cierto margen de libertad³¹; es el caso de la aplicación, por ejemplo, de métodos objetivos en la determinación de la base imponible, de presunciones y estimaciones objetivas a las que la Inspección puede recurrir para solventar la inexistencia de ciertos datos, etc. Existe pues una renuncia al principio de capacidad contributiva efectiva con la finalidad de intensificar la presencia activa del particular como instrumento válido para conseguir la determinación de la deuda tributaria sobre la base de una realidad que se aproxime más a la capacidad contributiva real.

IV. ÁMBITO DE ACTUACIÓN DE LOS ACUERDOS FISCALES

La delimitación de las diversas zonas en las que pueden encontrar su juego los Acuerdos Fiscales constituye una labor ciertamente delicada, pero en la que hay que detenerse de cara al desarrollo jurídico-tributario de esta figura. Lógicamente, su admisión en cualquier caso ha de ser rechazada, ya que ello supondría igualar las posibilidades y el tratamiento de todos los sujetos pasivos, con la evidente discriminación hacia aquellos que tuvieran una menor culpabilidad y un mejor «historial tributario».

En primer término, cabe realizar una *delimitación negativa*. Parece claro que no pueden ser objeto de Acuerdo Fiscal las situaciones que tuviesen una delimitación más nítida o que implicasen una dolosidad del sujeto pasivo incompatible con el espíritu de un Acuerdo Administración-administrado, como pueden ser la realización de un hecho imponible, la prescripción, el cumplimiento de un plazo, la actuación dolosa, etc. Coincidimos en este sentido con CALVO ORTEGA³² cuando señala que «La necesidad de limitar el Acuerdo fiscal a sujetos con un comportamiento tributario correcto debería llevar a cerrar el mismo a aquellos contribuyentes que hubiesen dificultado la actuación de la Administración Tributaria y los que presentasen una situación amplia de incumplimiento o un historial tributario considerado como no aceptable».

En segundo lugar, **los Acuerdos no pueden generar obligaciones ni deberes, ya que éstos nacen de la ley**. Así, por exigencias del principio de legalidad, no cabe la posibilidad de negociar en el momento en que se realiza el hecho imponible. Tan sólo aquellos deberes instrumentales necesarios para el cumplimiento y verificación de las prestaciones contenidas en el propio Acuerdo tienen cabida en éste. No pueden contener tampoco **actos de disposición** de la Administración, principalmente condonaciones o novaciones, las cuales quedan bajo la interdicción del principio de indisponibilidad y que, en definitiva, constituyen un ataque a principios constitucionales tributarios como el principio de generalidad o el de capacidad económica. Téngase presente a este respecto que el actual Proyecto de Ley de la nueva LGT establece en su artículo 18 la indisponibilidad del crédito tributario salvo que la ley establezca otra cosa.

Se han de separar finalmente **los actos de interpretación unilaterales y concretos de la Administración**, es decir, **las consultas tributarias**³³. Éstas constituyen una manifestación del poder unilateral de interpretación de la Administración, en la que falta una conjunción de voluntades; el hecho de que las consultas puedan ser vinculantes nada cambia la situación. Incluso en el caso de que estas consultas sean vinculantes, no cabe hablar de la existencia de un negocio de fijación, ya que existe una falta de concurso de voluntades, siendo la doctrina contenida en la respuesta de carácter estrictamente administrativo y unilateral. En contra de este criterio, MANTERO SÁENZ³⁴ entiende que cuando las consultas son vinculantes sí constituyen un negocio de fijación.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, el fenómeno de la consensualidad habría de encontrar su razón de ser en la fase de determinación de la deuda tributaria culminada con el acto de liquidación. Ahora bien, cabe plantearse si resulta admisible una terminación pactada del procedi-

miento tributario mediante la sustitución del acto de liquidación por un acuerdo concreto fijado por las partes. Como es sabido, las normas tributarias atribuyen la potestad de liquidación a la Administración Tributaria (ya sea gestión o inspección), lo que conduce a pensar que una eventual sustitución del acto de liquidación por un determinado acuerdo de naturaleza transaccional podría suponer una vulneración del ordenamiento jurídico ³⁵.

Ciertamente, el acto de liquidación dictado unilateralmente por el órgano administrativo puede, en ocasiones, presentar un carácter provisional que implique una comprobación posterior de los diversos elementos integrantes del hecho imponible; pero no debe olvidarse que, para que la negociación pueda llevarse a cabo, es necesario que el ámbito en concreto de la materia tributaria presente un cierto componente de discrecionalidad que difícilmente puede existir en el acto de cuantificación de la deuda tributaria.

Entrando ya en el *ámbito propio de los Acuerdos Fiscales*, cabría señalar como primera zona de aplicación la constituida por la *valoración de los bienes y derechos*, dentro de la cual entrarían cuestiones como la dimensión económica parcial de un determinado hecho imponible (ingreso, gasto, beneficio, amortización, etc.) o el valor de los bienes en transmisiones en las que no haya mediado precio. La existencia de un concepto jurídico indeterminado, como es el valor normal de mercado, da cabida a la celebración con la Administración de este tipo de acuerdos, ya que dicho concepto jurídico indeterminado no presenta una única solución justa sino que, por el contrario, admite un margen de discrecionalidad en su aplicación ³⁶.

Como es sabido, el artículo 52 de la LGT impide el desarrollo de prácticas de carácter consensual orientadas a la fijación de un medio que contribuya a determinar el valor de las rentas, bienes y demás elementos configuradores del hecho imponible. Configura de este modo el precepto la valoración como un poder-deber que excluye todo acto de disposición por parte del órgano competente, que ha de decidir de modo unilateral entre los tasados instrumentos de valoración que plantea. Podría considerarse no obstante que algunos de estos instrumentos llevan implícito el reconocimiento de la intervención del obligado tributario en la valoración de los elementos que conforman el hecho imponible, lo que cuestionaría la posibilidad de que a través de este cauce tenga lugar la adopción de acuerdos vinculantes para el órgano administrativo. Los acuerdos previos se presentan así como una opción que aportaría seguridad jurídica al contribuyente, pudiéndose fijar la valoración de las operaciones llevadas a cabo con sujetos vinculados con carácter previo a la realización de las mismas ³⁷.

A nuestro juicio, deben quedar excluidos de esta primera zona de aplicación los supuestos en que determinados mecanismos proporcionan un precio teóricamente exacto, como pueden ser los mercados secundarios de títulos, de divisas y de materias primas, así como los valores fijados mediante subasta pública o mediante capitalización a tipos fijados directamente por la ley. Igualmente se ha de rechazar la idea de consenso en la tasación pericial contradictoria entendida como medio de comprobación de valores y de impugnación del resultado obtenido por la utilización de los restantes medios de valoración. Parece claro que, tanto en el momento de su iniciación, como en el del desarrollo del procedimiento, no existe concierto entre el particular y la Administración, sino que, por el

contrario, lo que se configura es un expediente administrativo que se inicia a solicitud del obligado tributario y que la Administración ha de admitir a trámite si concurren los presupuestos requeridos en la normativa tributaria ³⁸.

Un segundo ámbito de actuación vendría a ser *el constituido por las situaciones jurídicas indeterminadas*, como pueden ser las dificultades transitorias de tesorería, derechos especiales de los promotores, obtención de rendimientos de forma notoriamente irregular, ganancias patrimoniales debidas a las diferencias entre estimación objetiva y estimación directa, excepciones a la aplicación de las presunciones *iuris tantum*, gastos por relaciones públicas, pactos con arreglo a los usos y costumbres de la empresa, etc. Estas situaciones jurídicas indeterminadas no tienen por qué constituir supuestos de discrecionalidad en los que se pretenda habilitar al órgano de la Administración para elegir entre diversas alternativas válidas, sino que lo que pretenden es proporcionar un margen de apreciación dentro del proceso de aplicación e interpretación de la ley ³⁹.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) preconiza en cierta medida una nueva orientación en la gestión de los tributos propiciando la colaboración de los obligados tributarios en la concreción de aquellos aspectos con trascendencia tributaria que ofrecen un elevado grado de incertidumbre, acuñándose el concepto de «acuerdos previos» como técnica para la determinación, por ejemplo, de los precios de transferencia, o de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizados por una sociedad vinculada ⁴⁰.

La utilización de este tipo de procedimientos es a nuestro juicio especialmente significativa en el ámbito de los *precios de transferencia* ⁴¹, en el que está plenamente justificada, siendo la celebración de este tipo de acuerdos la única vía con la que cuentan los sujetos que realizan operaciones vinculadas para llevar a cabo de modo voluntario los correspondientes ajustes fiscales sobre dichos precios de transferencia y para evitar que sea la Administración la que de forma unilateral fije el valor de mercado de sus operaciones. De este modo, además de aportarse seguridad jurídica a los contribuyentes sobre la valoración de sus operaciones, se configura un mecanismo que garantiza la eliminación de la doble imposición económica producida como consecuencia de la realización de los ajustes en los precios, siempre lógicamente que dichos acuerdos tengan un carácter bilateral o multilateral, ya que si son unilaterales la eliminación de la doble imposición no está garantizada, con lo que se estaría favoreciendo la igualdad en la distribución de la carga tributaria de acuerdo con el principio de capacidad económica.

Además, la celebración de este acuerdo previo constituye el único camino con el que cuentan los sujetos pasivos para evitar el devengo de intereses de demora ⁴². La aprobación administrativa de la propuesta formulada por el sujeto pasivo constituye de hecho la única vía con la que cuentan las entidades que realizan operaciones vinculadas para evitar el devengo de los intereses de demora. Ahora bien, como es sabido, el artículo 16.1 LIS establece una facultad administrativa de valoración y dispone que no está permitida la realización de ajustes fiscales por los sujetos pasivos del impuesto, debiendo esperar las partes a que la Administración realice la oportuna comprobación, lo que en su caso conllevará el ajuste a precios de mercado y el correspondiente devengo de intereses

de demora, si bien sin la existencia de sanciones tributarias ⁴³. Por el contrario, la aprobación de la propuesta presentada por el sujeto pasivo permitiría a éste la realización de los ajustes extracontables pertinentes, impidiéndose en consecuencia el devengo de intereses.

En todo caso, la motivación de la resolución que dicte la Administración es fundamental desde una perspectiva garantista. El propio artículo 22 RIS, tras declarar en su apartado 1.º que la resolución que dicte la Administración será motivada, dispone en su apartado 2.º que la Administración habrá de incluir entre las razones o motivos por los que aprueba o entiende que se debe desestimar la propuesta. Ahora bien, cabe plantearse qué sucede si el procedimiento de valoración previa termina por silencio negativo, con la correspondiente falta de motivación. En nuestra opinión, la falta de motivación en tales supuestos resulta inadmisibles. En efecto, la Administración debe siempre fundamentar su decisión. Téngase en cuenta que esta motivación puede permitir al contribuyente la posibilidad de iniciar de nuevo un procedimiento de valoración previa en el que se pueda plantear una nueva valoración sobre la base del razonamiento de la Administración, y por tanto, más próxima al propio criterio administrativo.

Por lo que respecta a la publicidad de la citada resolución, nada se prevé en principio al respecto, si bien MORENO FERNÁNDEZ ⁴⁴ considera que se puede reconducir la cuestión por el artículo 5 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), que establece el deber de la Administración de dar publicidad a los criterios generales contenidos en los acuerdos previos de valoración. En cambio, entienden HERRERA MOLINA y GARCÍA-HERRERA BLANCO ⁴⁵ que el citado precepto no contempla dicha posibilidad, sino que se refiere exclusivamente a las labores de asistencia e información que la Administración ha de prestar a los contribuyentes, apuntando no obstante los citados autores la posibilidad de que puedan publicarse las líneas generales del acuerdo.

En todo caso, se ha de reconocer que la gran cantidad de información «sensible» que las empresas se ven obligadas a aportar a la Administración genera notables reticencias en el conjunto de los sujetos pasivos que pueden llegar a condicionar la presentación de estas propuestas previas de valoración. Coincidimos en este sentido con SIMÓN ACOSTA ⁴⁶ cuando señala que, a pesar de que los acuerdos previos en materia de precios de transferencia constituyen un importante instrumento de seguridad jurídica, *«en el reverso de la moneda se encuentra el peligro de una utilización abusiva y contraria al principio de igualdad en la contribución, pues el carácter necesariamente confidencial que han de tener estos acuerdos hace prácticamente imposible el control de la discrecionalidad ejercida en beneficio del contribuyente»*.

La desestimación presunta de la propuesta formulada por el sujeto pasivo plantea en nuestra opinión la problemática de que, al no haberse previsto la posibilidad de recurso directo, se coloca al sujeto pasivo en la delicada situación de no poder impugnar el acto presunto desestimatorio, quedando abierta por el contrario la posibilidad de que la Administración realice de oficio los correspondientes ajustes. Se crea así una situación que resulta rechazable en la medida en que provoca en el contribuyente una cierta inseguridad jurídica ⁴⁷. Por otra parte, no resulta demasiado lógico el hecho de que los acuerdos alcanzados sean vinculantes para el sujeto pasivo y, sin embargo, el acto desestimatorio no sea impugnabile. En definitiva, el hecho de que el acto

susceptible de impugnación sea el que eventualmente determine el valor de mercado y no la desestimación de la propuesta es a nuestro juicio criticable. Si la Administración desestima la propuesta presentada por el sujeto pasivo, no parece respetuoso con la tutela judicial efectiva que el RIS obligue a esperar el acto de liquidación, en tanto que dicha espera acarreará el devengo de intereses de demora ⁴⁸.

Cabe plantearse al respecto por la eventual incidencia de los «acuerdos previos de valoración» a los que alude el artículo 9 de la LDGC en el ámbito de la negociación tributaria ⁴⁹. Tal y como declara su apartado 1.º, los acuerdos previos de valoración tienen como objeto la valoración fiscal de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible, esto es, supuestos en los que la incertidumbre viene determinada por la existencia de normas de valoración.

Como es sabido, el citado precepto viene a crear el marco general de aplicación de estos acuerdos previos de valoración, si bien permitiendo a la normativa propia de cada tributo el desarrollo de los mismos. No obstante, aunque el propio legislador se sirve del término «acuerdo» en el rótulo del precepto, existe una reticencia por parte del mismo a reconocer la naturaleza convencional de este tipo de técnicas, aludiéndose en el apartado 4.º del citado precepto a «la valoración de la Administración Tributaria», lo que constituye un importante indicativo de la falta de una conciencia clara de negociación y de flexibilidad en el procedimiento.

Dada la configuración jurídica recogida en dicho precepto, parece permitirse la creación de un marco propicio en el que quepa diseñar fórmulas consensuales que puedan posteriormente ser aplicadas en el desarrollo normativo concreto de cada uno de los tributos. Ahora bien, cosa distinta es su valoración como instrumento normativo que permita desarrollar las condiciones de un acuerdo de voluntades entre la Administración y los obligados tributarios como alternativa a un procedimiento administrativo.

Debe tenerse presente además que tanto la propia LDGC como las normas reglamentarias de desarrollo impiden la impugnabilidad de forma separada de la resolución que pone fin al procedimiento de valoración previa, con lo que queda pospuesta toda posibilidad de recurso hasta la impugnación del acto de liquidación. No obstante, en caso de haberse alcanzado un acuerdo al respecto, el contribuyente queda lógicamente vinculado por su propuesta en virtud del principio de buena fe, si bien esta vinculación no impide que pueda ser impugnada la liquidación alegándose la existencia de vicios en el acuerdo, como pueden ser la existencia de error invencible o de vicios de la voluntad. En todo caso, ha de ser el juez o tribunal quien determine si en el caso concreto el citado principio de buena fe impide revisar el valor acordado.

Si bien parece descartable la posibilidad de que, al amparo de este artículo, se pueda alcanzar un acuerdo de voluntades sobre el ámbito de discrecionalidad existente en estos conceptos jurídicos indeterminados, ya que la estructura que otorga a los acuerdos previos de valoración es la de un procedimiento administrativo que no permite la aproximación de posiciones, consideramos que cabe aprovechar esta mínima estructura de procedimiento para tratar de alcanzar mecanismos de consen-

so a través de su desarrollo normativo, pudiendo constituir un instrumento de gran utilidad de cara, no sólo a garantizar la propia eficacia de la actuación administrativa, sino también la certeza en la concreción de los citados conceptos jurídicos indeterminados.

El Proyecto de reforma de la LGT, en su artículo 91, incorpora casi literalmente lo dispuesto en el artículo 9 LDGC. Diseña un tipo de Acuerdo Fiscal como tal positivo, aunque haya que esperar a que una ley o reglamento haga la previsión concreta, ya que este artículo 91 no es inmediatamente aplicable. Con una técnica más defectuosa que la de la LDGC, se permite que el acuerdo se refiera a la valoración de «rentas, productos (...) y demás elementos determinantes de la deuda tributaria». Claro está que hay elementos de la deuda que son conceptos jurídicos estrictos, y que como tales no son susceptibles de valoración. La LDGC, con mayor precisión, se refería a «(...) los demás elementos del hecho imponible».

Como tercer ámbito de aplicación se ha de aludir al constituido por *las diferencias de interpretación justificadas relativas a un precepto concreto*, que recogería toda la construcción jurisprudencial desarrollada, caso por caso, en materia de interpretación razonable. En cuarto lugar, los Acuerdos Fiscales serían el vehículo de concreción de *las opciones que la ley concede a los sujetos pasivos*, las cuales requieren conformidad o voluntad administrativa. Es el caso de los ya citados planes de amortización, imputación temporal, planes de reinversión, programas medioambientales con derecho a deducción, subcapitalización, etc. Finalmente, se ha de incluir el conjunto de supuestos que vienen siendo habitualmente calificados como *actos en fraude de ley o los actos que demandan una integración tributaria a través de un mecanismo analógico*. En todos estos supuestos, resulta más conveniente un planteamiento de Acuerdo Fiscal que recurrir a rectificaciones posteriores, ya que éstas inciden sobre situaciones consolidadas, con el riesgo de producirse una cierta distorsión.

Cabe incluso plantearse la conveniencia de una hipotética sustitución de algunos procedimientos por la técnica jurídica de los Acuerdos Fiscales. Es el caso, por ejemplo, del procedimiento de aplazamiento de pago, hoy en día de carácter lento y complejo, por un acuerdo de carácter bilateral que permitiese conocer una respuesta a la necesidad de aplazamiento en breves días. Se trata de una medida que podría sin ninguna medida racionalizar la fiscalidad, pero que actualmente se encuentra bloqueada por la necesidad de someterse a un procedimiento administrativo necesariamente rígido y lento.

V. LEGITIMACIÓN NECESARIA PARA LA REALIZACIÓN DE ACUERDOS FISCALES

La legitimación necesaria para llevar a cabo Acuerdos Fiscales constituye un punto de indudable importancia, tanto desde una óptica estrictamente administrativa, como desde el campo de los sujetos pasivos.

Se ha de partir de la base de que la figura del Acuerdo Fiscal puede darse en cualquiera de las esferas administrativas (estatal, autonómica o local), aunque, obviamente, tendrá un juego mayor en aquella que gestione los Impuestos sobre la Renta (IRPF e IS), debido a su mayor problemática y a la presentación de mayores situaciones dudosas, conflictivas o necesitadas de una mayor flexibilidad. En todo caso, cada ente público, a través de su poder normativo, podría delimitar los supuestos de hecho en base a los cuales puede tener lugar un acuerdo.

Centrándonos en la fiscalidad estatal y en la Administración General, la principal cuestión es determinar si la legitimación tiene que atribuirse necesariamente a cualquier órgano que tenga la competencia material o sólo a los órganos de inspección a través de una ampliación de sus funciones. Más concretamente, la opción sería entre órganos de comprobación e inspección. Si tenemos en cuenta que los supuestos de hecho que darían lugar a los acuerdos pueden ser de dos tipos (situaciones indeterminadas u opciones concedidas a los sujetos pasivos), podemos considerar que **no estarían legitimados los órganos de comprobación**, en tanto que, en principio, esta actividad de comprobación no precisa ni aconseja un concurso de voluntades; así, la verificación de un gasto o de un ingreso concreto, de la titularidad de un inmueble, de la existencia de un determinado vínculo parental, de la residencia en un determinado territorio, o de la realización de una determinada operación en el mercado secundario podrán presentar una mayor o menor dificultad, pero sólo pueden ser objeto de verificación, esto es, la solución sólo puede ser una.

No debe olvidarse que el Acuerdo Fiscal no pretende sustituir todos los procedimientos y actos administrativos, sino sólo dar respuesta a determinadas zonas de imprecisión o a ofertas normativas hechas al administrado que precisan ser cerradas de una forma u otra, pudiendo ser en consecuencia varias las soluciones posibles. En este sentido, y **dado que las normas fiscales atribuyen a la inspección funciones de investigación, estudio, información e integración**, parece claro que **la atribución de la legitimación administrativa debe hacerse a los citados órganos de inspección, con la aprobación del órgano administrativo**. Además, cabe señalar que la experiencia actual existente en nuestro Derecho de la aprobación de las actuaciones por el Inspector-Jefe no es negativa, pudiendo constituir un modelo aceptable en tanto que ya ha sido ensayado.

De cualquier manera, y en un plano general, la atribución de competencia en materia de Acuerdos Fiscales a la inspección vendría a oxigenar el conjunto de la actividad inspectora. No debe olvidarse a este respecto la existencia de una complejidad creciente de las relaciones fiscales, debido a la existencia de numerosas zonas de indeterminación y de interpretación dudosa; además, y por otra parte, surge la exigencia legal de que la actividad inquisitiva sea realizada siempre de acuerdo con una legalidad estricta, sin la contemplación de razones colaterales, así como el reconocimiento de dificultades de difícil superación. En este sentido, el establecimiento de unos **Acuerdos Fiscales con aprobación de un órgano de inspección superior** podría constituir un paso adelante en aras de alcanzar un mayor realismo fiscal, e incluso de cara a un mejor aprovechamiento de una fuerza administrativa que, actualmente, se encuentra excesivamente apegada al literalismo y a un planteamiento de verificación-sanción alejado de un enfoque asesor y didáctico.

Dentro de este punto relativo a la legitimación, las mayores dudas surgen en el campo privado, esto es, en el círculo de los sujetos pasivos y, más concretamente, en relación con el ámbito de las situaciones jurídicas indeterminadas. ***Cabe plantearse si cualquier contribuyente puede solicitar un Acuerdo Fiscal.*** Se ha de tener en cuenta al respecto que el acuerdo constituye un modo de actuación paralelo al procedimiento de aplicación de los tributos, de manera que la ausencia de conjunción de voluntades no dejaría inerte a la Administración. A este respecto, parece lógico excluir a los sujetos pasivos que hayan actuado dolosamente; no cabe separar de la convergencia con la Administración la conducta de aquellos sujetos que, reflexivamente, hayan actuado fuera de un mínimo ético exigible en una prestación pública de solidaridad como es la tributaria ⁵⁰. Esta exclusión de los sujetos que hayan actuado con dolo puede además contribuir al prestigio del Acuerdo Fiscal en la opinión pública, así como a una actitud de la Hacienda Pública más permeable y colaboradora que la existente, con carácter tradicional, en los países de régimen administrativo.

VI. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DEL ACUERDO FISCAL

El aspecto más laborioso de la conjunción de voluntades que configura el Acuerdo Fiscal viene determinado por la determinación de su estructura procedimental: formación, perfección, duración, resolución e impugnación de los mismos.

En primer término, el servicio que estos Acuerdos Fiscales pueden prestar a los grandes principios jurídicos de eficacia administrativa, seguridad jurídica y capacidad económica pasa necesariamente por ***acentuar el carácter bilateral de la figura*** frente al carácter procedimental que tradicionalmente ha presidido la actuación de las Administraciones Públicas en los países de régimen administrativo. Ciertamente, esta conjunción de voluntades sirve siempre a los principios de seguridad jurídica y capacidad económica.

Pero, además, la contemplación aislada de las diversas situaciones indeterminadas, así como de las distintas opciones normativas, contribuye a un mejor ajuste, a una mayor precisión, sobre todo, en relación con el principio de capacidad económica. Por tanto, un mejor cumplimiento del principio de eficacia de la Administración requiere que la formación y perfeccionamiento del acuerdo siga una línea de bilateralidad y de instantaneidad, con merma de la veta procedimental propia de las Administraciones ⁵¹.

Véase, por ejemplo, el supuesto de aplazamiento del pago de la deuda tributaria. Esta figura tiene su punto de partida en la existencia de una situación jurídica indeterminada, como es la dificultad económico-financiera por la que puede atravesar el sujeto pasivo. Su regulación queda recogida de modo prolijo en el Reglamento de Recaudación (arts. 48 a 57), mediante el establecimiento de unas fases predeterminadas. Una hipotética sustitución de este mecanismo por una técnica consensual de acuerdo vendría a acelerar de manera notable el conocimiento de la situación base, así como las posibilidades de garantías o el ajuste de los plazos de pago a las posibilidades reales del contribuyente que solicita el aplazamiento, permitiendo, por ejemplo, conocer si el aplazamiento responde a una necesidad real, o su utilización indebida como técnica alternativa de financiación.

El perfeccionamiento del Acuerdo Fiscal no tiene por qué ir necesariamente revestido de una solemnidad específica. La fe pública administrativa puede cubrir todos los aspectos del mismo, así como sus efectos frente a terceros. Los aspectos de mayor interés al respecto se centran en la determinación de la duración, de la resolución y de la impugnación del acuerdo. Se trata de tres notas impregnadas de la naturaleza pública del acuerdo y que han de ser examinadas bajo esta perspectiva. ***La duración del Acuerdo Fiscal*** ha de ser abierta, sin un plazo fijo preestablecido y rígido. La pertenencia de esta figura al ámbito de los negocios de fijación sugiere que la Administración no puede quedar vinculada por un plazo determinado en la concreción de los efectos de una situación o de una determinada opción normativa. Este carácter temporal abierto no tiene por qué lesionar los intereses de la Administración, ya que ésta, por definición, está sujeta a la herramienta aplicativa que mejor realice los principios tributarios de eficacia administrativa, seguridad jurídica y capacidad económica.

En consecuencia, dada la naturaleza declarativa que presenta el Acuerdo Fiscal en relación con sus obligaciones y deberes, la posibilidad de que las distintas situaciones y opciones derivadas de ellos puedan ser precisadas bien a través de un procedimiento administrativo o mediante un Acuerdo Fiscal pertenece a un plano instrumental que no puede generar derecho a expectativa alguna, ya que se trata de adoptar el mecanismo que mejor precise la capacidad económica.

Quizás la única excepción a esta regla general venga determinada por la propia lógica del acuerdo; por ejemplo, un plan de amortización tendrá la duración de ésta; si versa sobre gastos de representación o sobre los usos y costumbres de la empresa a efectos de la determinación de dichos gastos, se habrá de considerar la duración del correspondiente período impositivo; esta misma consideración puede ser realizada si el objeto del acuerdo lo constituye un plan de imputación temporal. En todo caso, el mejor servicio al principio de seguridad jurídica así como al de eficacia administrativa conducen a la conclusión de que, en tanto en cuanto no se denuncie por las partes, el Acuerdo Fiscal continúa vigente.

Estas observaciones realizadas son igualmente válidas en relación con ***la impugnación de los Acuerdos Fiscales***. A nuestro juicio, la recurribilidad del Acuerdo Fiscal, de la liquidación a que dé lugar, o de las eventuales sanciones que se impongan por la conducta del sujeto pasivo constituye una cuestión del mayor interés. La cuestión que cabe plantearse al respecto es la de si debe predicarse la irrenunciabilidad de dichos acuerdos en base al principio de que nadie puede ir en contra de sus propios actos. Ahora bien, tanto la Administración como el propio sujeto pasivo podrían instar o llevar a cabo la revisión del acuerdo sirviéndose del derecho que les confieren las normas sobre revisión de actos en vía administrativa, las cuales presentan como es sabido un carácter imperativo, careciendo de sentido la renuncia. Por otra parte, y en relación con el contribuyente, la renuncia a cualquier recurso contra el Acuerdo Fiscal podría resultar contrario al principio de tutela judicial efectiva.

Bajo nuestro punto de vista la respuesta ha de ser necesariamente negativa. Parece lógico en consecuencia partir de la revocabilidad del Acuerdo Fiscal. Debe tenerse presente que el citado principio de tutela judicial efectiva está pensado, principalmente, para los negocios generales de obli-

gaciones y no para mecanismos instrumentales de fijación de obligaciones ya nacidas. La cuestión reside en consecuencia en determinar cómo ha de ordenarse la conclusión del acuerdo, de cara a lograr que su impugnación obstaculice mínimamente la gestión tributaria necesitada siempre de la mayor celeridad. Consideramos necesario a este respecto que el acuerdo comprenda también las sanciones. En realidad, nada impide que así sea, ya que no estaríamos ante una disposición del poder sancionatorio y sí por el contrario ante la fijación bilateral de la infracción tributaria, con la posterior aplicación de la sanción correspondiente.

Esta apreciación nos conduce inevitablemente a preguntarnos si sería necesario para ello unificar los procedimientos de inspección y sancionatorio, cuestión esta que, como veremos más adelante, se ha planteado la Comisión redactora del Anteproyecto de la LGT al hilo de la configuración de las llamadas actas de conformidad con acuerdo. En principio, no parecería necesaria dicha unificación, bastando con prever en la ley que el contenido del Acuerdo Fiscal pudiese comprender en su caso la fijación de la infracción tributaria y la aplicación de las sanciones correspondientes.

En cualquier caso, la impugnación de cualquier aspecto del Acuerdo Fiscal habría de dejar sin efecto la totalidad de éste, quedando en consecuencia abiertos los procedimientos de aplicación de los tributos establecidos por la ley. Si se recurre el acuerdo debe quedar libre la vía de aplicación administrativa, de igual modo que en el supuesto de que sea la Administración la que decida proceder a la revisión administrativa de aquél, salvo en el caso de la rectificación de errores materiales o de hecho y los aritméticos.

Los efectos del Acuerdo Fiscal han de ser aquellos que deriven de su contenido en cuanto a la cuota tributaria se refiere. En relación con los demás elementos de la deuda tributaria, habría que proceder a un examen individualizado. Como regla general, se debe analizar la génesis de cada uno de los hechos generadores: mora, propuesta de cumplimiento extemporáneo y voluntario e infracción. En principio, si consideramos la viabilidad de un Acuerdo Fiscal, incluso cuando ha tenido lugar una concreta actuación negligente o culposa del sujeto pasivo (excluido el dolo), debe proceder la sanción correspondiente. Ahora bien, si el acuerdo versa sobre el grado de culpabilidad de una determinada conducta del contribuyente o sobre su comportamiento con posterioridad a la infracción, parece claro que el establecimiento o no de una determinada sanción dependerá del contenido del acuerdo mismo.

Ciertamente, el planteamiento más adecuado y que mejor serviría a la eficacia y celeridad deseadas **podría ser una técnica arbitral hoy no posible al no estar establecida en nuestro ordenamiento** con carácter general ⁵². Este arbitraje tributario entendido como sistema de decisión de pretensiones, entre cuyos atributos se encuentra la celeridad y la sencillez, podría ser el más adecuado para poder resolver las diferencias en relación con la interpretación y aplicación de un Acuerdo Fiscal, en el que, por definición, aparecerían localizadas y con un primer intento de resolución las posiciones de las partes.

VII. ACTAS DE CONFORMIDAD Y ACUERDOS FISCALES: TRATAMIENTO DE LAS FÓRMULAS CONVENCIONALES DE TERMINACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL PROYECTO DE LEY DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Sin ningún género de dudas, una de las principales innovaciones que fueron objeto de análisis por la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la LGT en su *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* de julio de 2001, así como por la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva LGT de 2003, era la relativa al estudio de fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios. Así, ante la actual situación de conflictividad existente en el ámbito tributario, ambas Comisiones se plantearon la necesidad de lograr un mejor «clima» en las relaciones entre la Administración y los obligados mediante la introducción de nuevas técnicas de terminación convencional de los procedimientos que permitiesen su finalización mediante un acuerdo entre la Administración y el contribuyente.

Tomando como punto de referencia la regulación establecida en el ordenamiento italiano, donde la materia ha sido objeto de especial atención (cosechando además notables éxitos), y dada la semejanza existente entre dicho ordenamiento tributario y el español, se propuso, como punto de partida, partir del análisis del denominado *accertamento con adesione*⁵³. Esta figura implica el establecimiento de un sistema de comprobación en el que, tanto la Administración Tributaria como el contribuyente, formulan, por escrito y formalmente, sus propuestas y contrapropuestas, llegando finalmente a una solución pactada, beneficiándose además, en este último caso, de una importante reducción de las sanciones.

Ambas Comisiones trataron de dejar claro en sus respectivos Informes desde un primer momento que la introducción de este tipo de medidas incentivadoras del acuerdo no representan una vulneración de los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria. Por el contrario, a juicio de la Comisión redactora del Informe 2001⁵⁴, «*Se trata, simplemente, de que la Administración y el obligado tributario, de común acuerdo, fijen el contenido de la norma en un caso concreto. Es decir, su ámbito de aplicación natural es el de aquellos supuestos en los que la ley utiliza conceptos jurídicos indeterminados, deban aplicarse normas de valoración o no existan pruebas ciertas de la realización del hecho imponible o de su medición*». En igual sentido se pronuncia la Comisión redactora del Informe 2003⁵⁵, la cual resalta como ámbito de aplicación natural aquellos supuestos en los que la aplicación de la norma al caso concreto no resulte indubitada.

Sentada esta premisa, la Comisión redactora del Informe 2001 apuntó la necesidad de aprovechar el estado actual de las instituciones existentes al respecto en materia tributaria para dar lugar a una mejora en las relaciones entre administrados y Administración y **propuso modificar la regulación de las actas de conformidad**, proyectando esta reforma en el establecimiento de dos clases de actas de conformidad: actas de conformidad con acuerdo y actas de conformidad con adhesión. Con posterioridad, el Informe 2003 decidió configurar, junto a las tradicionales actas de conformi-

dad y disconformidad, **una única categoría nueva de actas, las actas con acuerdo**, a través de las que se vuelve a poner de manifiesto la voluntad de reducir la conflictividad manifestada en el ámbito tributario entre la Administración y los particulares.

Siguiendo los criterios apuntados por ambas Comisiones en sus respectivos Informes, *dispone el actual Proyecto de Ley de la nueva LGT que las actas de conformidad con acuerdo serán tramitadas fundamentalmente en aquellos supuestos en los que existan dificultades para lograr la aplicación de la norma tributaria al caso concreto*. Quizá estas actas constituyan la principal novedad de cara a la introducción de técnicas de carácter convencional al respecto, al estar pensadas para resolver una situación de incertidumbre.

Señala en concreto el artículo 155.1 del Proyecto que *«Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados o resulte necesario para la correcta aplicación de la norma a los hechos del caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración Tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo»*.

En consecuencia, este tipo de actas se tramitarán en los casos en los que la ley utilice conceptos jurídicos indeterminados, deban ser aplicadas normas de valoración o, incluso, en aquellos supuestos en los que no existan pruebas ciertas relativas a la realización del propio hecho imponible o de su medición.

Propuso la Comisión redactora del Informe 2001, dentro de la regulación de este procedimiento, que se ampliase el trámite de audiencia previo a la firma de las actas al efecto de que tanto la Administración como el administrado pudiesen formular por escrito sus propuestas y contrapropuestas, con la finalidad última de alcanzar un acuerdo ⁵⁶. Entendía la Comisión que debía ser tenida en cuenta la incidencia que el desarrollo de estas actuaciones puede ocasionar en el cómputo del plazo de duración del acuerdo para evitar que dichas actuaciones queden inutilizadas e inservibles si, una vez iniciadas las negociaciones, se supera el período máximo de duración del procedimiento de comprobación o si el contribuyente decide retirarse de aquéllas. A juicio de la Comisión ⁵⁷, con esta medida *«se agiliza la tramitación de los procedimientos y se mejora el clima de las relaciones obligados tributarios-Administración»*. Téngase en cuenta además que, en caso de llegar a acuerdo con la Administración, el contribuyente se ve beneficiado con una significativa reducción de la sanción.

Ahora bien, dada la separación de procedimientos existente, cabe la posibilidad cierta y real de que se desconozca cómo va a finalizar el expediente sancionador al tiempo de la firma del acuerdo correspondiente. Ante esta situación, que viene a dificultar en la práctica la adopción del acuerdo, la Comisión apuntaba en su Informe 2001 dos tipos de soluciones posibles:

- a) Una primera propuesta sería la de permitir, previo consentimiento del obligado tributario, la unión de procedimientos.
- b) Como segunda solución, se apuntaba el establecimiento legal de una medida consistente en que, en caso de suscribirse un acta de conformidad con acuerdo, se imponga una sanción no superior en ningún caso a un porcentaje de la mínima (a título de ejemplo, se proponía un porcentaje del 25%). Aclaraba no obstante la Comisión la necesidad de que esta sanción reducida se coordinase con la cuantía de los recargos de extemporaneidad del artículo 61.3 de la LGT, con la finalidad de evitar la declaración de inconstitucionalidad de estos últimos.

Por su parte, el Anteproyecto de la nueva LGT dispuso el establecimiento de un trámite previo a la firma de las actas y del propio acuerdo en el que, tras convenir el obligado y el actuario sobre la cuestión en concreto susceptible de controversia, interviniese el Inspector-Jefe para prestar su aprobación. El acuerdo habría de constar por escrito y se incorporaría como anexo al acta, adquiriendo así un carácter solemne, con la correspondiente publicidad y transparencia. La finalidad primordial de esta intervención del Inspector-Jefe no sería otra que la de reforzar la legalidad de las actuaciones desarrolladas ⁵⁸.

El vigente Proyecto de Ley establece en su artículo 155.3 que para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos: «a) *Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo (...)*». Por su parte, el apartado 4.º del referido artículo 155 declara que «*El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos*».

Reconoció la Comisión autora del Informe 2003, al igual que lo hizo su predecesora, la dificultad que plantea la existencia de la separación de procedimientos de cara a la adopción de un acuerdo ante la posibilidad de que en el momento de la firma de aquél se desconociera el resultado del expediente sancionador, ante lo cual decidió optar por la primera de las alternativas que planteaba la antigua Comisión, es decir, por la unión del procedimiento inspector y del sancionador previo consentimiento del obligado tributario. Esta circunstancia queda igualmente recogida en el Proyecto de Ley, el cual, al regular en su artículo 155.2 el contenido necesario que se ha de incluir en las actas con acuerdo, se refiere en su letra c), entre otros aspectos, a la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

Esta decisión resulta a nuestro juicio acertada debido a las dificultades que entrañaba la adopción de la segunda posibilidad planteada, esto es, la imposición de una sanción no superior a un porcentaje de la mínima y necesariamente coordinada con los recargos de extemporaneidad. En todo caso, ya se manifestaba en el Anteproyecto que aquel que llegase a un acuerdo con la Administración se beneficiaría de una importante reducción en la sanción. Así lo ha reafirmado el Proyecto de Ley, cuyo artículo 155.2 c) se refiere a la reducción establecida en el apartado 1.º del artículo 188 letra a), es decir, un 50% ⁵⁹.

La posibilidad de entablar recursos frente a las liquidaciones derivadas de este tipo de actas constituye una cuestión ineludible a este respecto, ya que, en principio, el sistema únicamente puede resultar eficaz si los acuerdos son respetados por los contribuyentes y no si éstos deciden interponer constantes recursos frente a las correspondientes liquidaciones. Parece claro por tanto que la eficacia de este sistema pasa necesariamente por el respeto de los obligados tributarios a los acuerdos alcanzados y a las liquidaciones derivadas de los mismos.

A juicio de la Comisión redactora del Informe 2001, lo deseable sería evitar la impugnación de las liquidaciones derivadas de estos acuerdos en vía administrativa. Se planteó en este sentido la Comisión la posibilidad de negar la interposición de recurso en vía administrativa, considerando que no existiría ningún problema para ello, así como la negación de la posibilidad de interponer recurso al sujeto pasivo en vía judicial, si bien en este segundo caso se habría de considerar una hipotética vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 CE.

Ante esta situación, se apuntó la posibilidad de vedar la discusión de aquellos hechos que hubiesen sido aceptados por el obligado tributario, excepto en el caso de que exista un vicio en el consentimiento del sujeto pasivo, debidamente acreditado por éste. De este modo, distinguía la Comisión entre cuestiones de hecho y de derecho. Las primeras quedarían así excluidas de toda discusión por parte del contribuyente excepto en el citado caso de la existencia de vicio en el consentimiento debidamente acreditado. Por lo que respecta a las segundas, se apreciaba en el seno de la Comisión una diversidad de criterios: de un parte, cabría considerar, sobre la base de un hipotética naturaleza contractual de los acuerdos, que no es posible su impugnación salvo por vicio de alguno de sus elementos esenciales; por el contrario, si se acepta, como parece más probable, la naturaleza del acuerdo como acto administrativo en lugar de su naturaleza contractual, la posibilidad de recurso habría de quedar limitada a una serie de motivos tasados.

A nuestro juicio, la determinación del valor jurídico que se ha de conferir a estos acuerdos constituye, a todas luces, una cuestión de indudable trascendencia. La posibilidad de dotar a los acuerdos de la fuerza propia de los contratos llevaría aparejada irremediablemente la imposibilidad de acceder a la vía jurisdiccional por otros motivos que no fuesen el vicio de alguno de sus elementos esenciales: consentimiento, objeto y causa. Y en tanto que el objeto es de carácter negociable y la causa es la perseguida por las partes, no quedaría más que los vicios de consentimiento como motivo de impugnación.

La mayoría de los miembros de la Comisión autora del Informe 2001 se inclinaron por considerar que el acuerdo da lugar a un verdadero acto administrativo, no pudiéndose defender en consecuencia su naturaleza contractual. En este sentido, se planteó la Comisión la posibilidad de limitar los motivos del recurso a cuestiones tasadas, como pueden ser la nulidad de pleno derecho, los errores de hecho o la infracción manifiesta de ley. No obstante, la propia Comisión reconocía que esta segunda opción plantea problemas de constitucionalidad, en tanto que se impide la intervención del juez en los supuestos de infracción no manifiesta de ley. Finalmente también quedó planteada la posibilidad de condicionar la perfección del acuerdo a que, en un plazo determinado (se propuso un plazo de 20 días, a título de ejemplo) no se interponga recurso y se proceda al pago de la deuda ⁶⁰.

El actual Proyecto de Ley en su artículo 155.6 establece en primer lugar que el contenido del acta con acuerdo se ha de entender íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración Tributaria, declarándose a continuación la imposibilidad de que las actas con acuerdo puedan ser recurribles en vía administrativa excepto en los supuestos de nulidad de pleno derecho.

Por lo que respecta a la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo, ante la necesidad de salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva ya apuntada en el Informe 2001, el Anteproyecto apuntó la posibilidad de interponer éste pero sólo en el caso de que existieran vicios del consentimiento o si la liquidación no se ajustase al contenido del acuerdo. El Proyecto de Ley por el contrario dispone que podrá interponerse recurso en vía contencioso-administrativa sólo por la existencia de vicios en el consentimiento, añadiendo el apartado 7.º del artículo 155 que «*La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad*».

En cualquier caso, la interposición de este recurso, frente a la sanción o a la propuesta de regularización, provoca la pérdida de la reducción de aquélla, tal y como dispone el artículo 188.2 del actual Proyecto, a cuyo tenor «*El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior –un 50% por lo que se refiere a estas actas con acuerdo– se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) (...) cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso administrativo (...)*».

Ya el Anteproyecto de la nueva LGT planteó la conveniencia de que la eficacia del acuerdo derivado de este tipo de actas quedase condicionada a que el obligado efectuara antes de la firma del acuerdo **un depósito previo de la totalidad del importe a pagar**, esto es, no sólo el que se derive de la propuesta de liquidación, sino además el resultante de las sanciones. De este modo, una vez que se firmasen las actas y el acuerdo, habiéndose producido la liquidación, el depósito previo se aplicaría al pago de la deuda, quedando así garantizado el derecho de la Administración al cobro efectivo de las liquidaciones practicadas.

Esta circunstancia ha quedado plasmada en el actual Proyecto de Ley, cuyo artículo 155.3 manifiesta que para poderse suscribir el acta con acuerdo resulta necesaria –además de la autorización del órgano competente para liquidar, a la que ya nos referimos– **la constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, que sean en cualquier caso de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.**

Preveía el Anteproyecto que, una vez firmadas las actas y el acuerdo y habiéndose producido la correspondiente liquidación, el depósito previo se aplicase al pago de la deuda con la finalidad de garantizar a la Administración el cobro efectivo de las liquidaciones practica-

das. En esta misma línea, establece el Proyecto en el apartado 5.º del artículo 155 que *se ha de entender producida y notificada la liquidación así como impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiese notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.*

La falta de ingreso en período voluntario de las cantidades derivadas del acta con acuerdo habiéndose presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito constituye además motivo para que el importe de la reducción a la que anteriormente hacíamos referencia (50%) se exija sin otro requisito que la notificación al interesado, tal y como señala el artículo 188.2 del Proyecto, sin que dicho pago pueda ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento.

Una cuestión que resulta de gran trascendencia en este sentido es la de la existencia de una motivación que evite la existencia de una «concesión» por parte del contribuyente en materia de prueba a cambio de otra «concesión» por parte del actuario en el ámbito de las dudas interpretativas. Sólo con la presencia de esta motivación pueden garantizarse unos criterios generales de interpretación, así como el respeto al principio de igualdad ⁶¹. Circunstancia distinta sería la de que dichas contraprestaciones a las que aludimos puedan plantearse en el ámbito de la prueba, donde una hipotética vulneración del principio de igualdad parece menos probable, si bien parece difícil poder deslindar con precisión entre aquellas cuestiones que tengan un carácter «interpretativo» y aquellas otras que se configuren como cuestiones «de prueba».

Aun así, es posible pensar en acuerdos sobre la prueba que predeterminen la calificación jurídica del supuesto de hecho, como pueden ser, por ejemplo, los rendimientos de actividad económica o del capital mobiliario que deriven de una asistencia técnica, incidiendo de un modo indirecto sobre cuestiones interpretativas.

Tal y como dispone el apartado 2.º del artículo 155 del Proyecto, *el acta con acuerdo ha de incluir necesariamente el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada*, así como los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización y los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda. Todo ello sin perjuicio de la manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido del acta.

A la vista de todas estas consideraciones, **cabe plantearse si resulta o no conveniente desvincular las técnicas convencionales de las actas**, teniendo en cuenta que estas últimas constituyen un instrumento de terminación del procedimiento inspector en la medida en que se eleve a definitiva la propuesta de liquidación. No se ha de olvidar a este respecto la incertidumbre que puede generar la presencia de conceptos jurídicos indeterminados, incluidos aquellos que integran normas de valoración, así como la posible inexistencia de pruebas ciertas ⁶².

Bajo nuestro punto de vista, los objetivos que deben perseguirse son, por una parte, que la Administración flexibilice sus exigencias ante el riesgo de que una rigidez excesiva no prospere en vía de recurso, y, por otro lado, que el contribuyente se esfuerce al máximo por acreditar la fuerza de convicción de la prueba aportada, así como los indicios concurrentes.

Téngase en cuenta además que, ante eventuales problemas de prueba existentes, cabe la posibilidad de que la Administración adopte un grado de exigencia menor en determinados extremos a cambio de que el contribuyente acepte una mayor exigencia administrativa en otras cuestiones, lo que, en cierta medida, constituye un supuesto de «transacción».

La negociación en el seno de las actuaciones inspectoras parece por tanto más adecuada desde un punto de vista técnico en el ámbito de los acuerdos preparatorios de la resolución final, esto es, en el ámbito de la propuesta de liquidación contenida en el acta. Tal y como propuso la Comisión autora del Informe 2001, el acuerdo podría tener lugar en el trámite de audiencia previo a la redacción del acta, reconduciéndose de este modo el momento del acuerdo a una fase anterior del procedimiento inspector, desvinculada tanto de la conformidad prestada por el particular al acta que contiene la propuesta como de liquidación, como de la función liquidadora que corresponde al órgano administrativo competente.

Estimamos sin embargo más acertada la propuesta introducida en el Informe 2003 y recogida finalmente en el Proyecto de Ley por la que se establece el trámite con carácter previo a la firma del propio acuerdo, esto es, situando el acuerdo en un momento anterior al trámite de audiencia, durante el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación, bien a solicitud del sujeto pasivo o por iniciativa del órgano actuario, con la finalidad de tratar de alcanzar una mayor certeza jurídica, y evitándose en todo caso la posibilidad de una eventual negociación de la deuda tributaria en detrimento de los principios tributarios, quedando fijado el carácter vinculante de dicho acuerdo para las partes del procedimiento de inspección; la Administración quedaría obligada a tener en cuenta el acuerdo en la propuesta de liquidación, y el sujeto pasivo estaría por su parte obligado a mostrar su conformidad con aquella parte de la propuesta que se fundamente en el acuerdo ⁶³.

La técnica puede resultar además apropiada si contribuye en cierta medida a la desaparición de determinados conceptos existentes en nuestro ordenamiento que se encuentran «vacíos», aunque siempre sobre la base de la necesidad de una adecuada motivación para la correcta distribución de la carga tributaria entre el conjunto de los contribuyentes.

Las actas con acuerdo constituyen a nuestro juicio un paso adelante en el camino de los acuerdos fiscales. Cumplen una función importante y, dentro de la aplicación más estricta de las normas y con las garantías debidas, flexibilizan de una parte la actuación administrativa, y aumentan la seguridad jurídica de los sujetos pasivos de otra. Además, permiten un mejor ajuste de la fiscalidad a situaciones que no pueden ser tratadas con precisión por la indeterminación de los presupuestos, ausencia de un mercado suficientemente significativo y preciso, o por falta de determinación y claridad de la norma misma.

Sin embargo, son varios los aspectos críticos de la regulación que hace el Proyecto susceptibles de ser destacados. En primer lugar, se limitan los citados acuerdos al procedimiento de inspección. Nada justifica, sin embargo, esta limitación. La indeterminación de los presupuestos de hecho a que nos hemos referido puede darse en el procedimiento de gestión o en cualquier otro momento, y no hay por qué reducir la figura al procedimiento de inspección. El propio Proyecto recoge figuras que, en su esencia, son acuerdos y que se desarrollan fuera de este procedimiento. Así, por ejemplo, el mal llamado pago en especie (art. 60), implica un acuerdo; y lo mismo puede decirse de los acuerdos previos de valoración (art. 91).

Como segundo aspecto discutible cabe referirse a la sanción que se establece para el sujeto pasivo que suscribe el acuerdo. Expresamente se dice por el artículo 188.1 que la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas se reducirán en un 50% en los supuestos de actas con acuerdo. En otras palabras, se fijará la sanción que proceda según la infracción de que se trate. Pero de los supuestos contemplados en el artículo 155 no tiene por qué darse necesariamente una infracción. Tal y como ha manifestado CALVO ORTEGA⁶⁴, un concepto jurídico indeterminado llevará a distintas interpretaciones y conclusiones, pero esto no significa infracción. Las estimaciones, mediciones y valoraciones de elementos y datos pueden llevar a opiniones distintas, pero esta diversidad no significa la comisión de una infracción por parte del sujeto pasivo.

Finalmente, como tercer punto crítico, queremos referirnos a las garantías (depósito o aval) que se exigen al sujeto pasivo que firma el acuerdo. No se entiende muy bien esta desconfianza, que incluso puede constituir una dificultad para personas que no puedan presentar fácilmente estas garantías. Si esta exigencia de garantía implica una desconfianza previa, parecería más lógico limitar la interlocución a tales acuerdos a los sujetos pasivos que tuviesen un historial tributario aceptable y que no hubiesen actuado anteriormente con dolosidad.

Entrando ya en el análisis de las actas de conformidad y disconformidad, la Comisión redactora del Informe 2001 propuso en un primer momento la fórmula de las actas de conformidad con adhesión como alternativa a las actuales actas de conformidad para aquellas situaciones caracterizadas por una ausencia de incertidumbre. Señaló la Comisión al respecto que *«se trata de buscar una mera adhesión del sujeto pasivo en los casos en que ha sido descubierto de plano, de manera que no existe ningún aspecto de situación tributaria susceptible de negociación o acuerdo»*⁶⁵. En consecuencia, la búsqueda de un acuerdo se reducía en este supuesto a que el contribuyente aceptase o se adhiriese a la propuesta de la Inspección.

Con ello lo que se pretendía era evitar el surgimiento de posibles litigios, existiendo también en este supuesto la posibilidad de gozar, por parte del contribuyente, de una reducción de la sanción que eventualmente se le imponga, si bien esta reducción sería en todo caso menor que la prevista para las actas de conformidad con acuerdo. Sobre la base de estas consideraciones efectuadas por la Comisión en su Informe 2001, parece que estas actas de conformidad con adhesión coincidirían con las características propias de las vigentes actas firmadas en conformidad, con lo que el contenido del acuerdo quedaría reducido a la mera aceptación a adhesión a la propuesta de liquidación.

La Comisión autora del Informe 2003 no utilizó sin embargo la expresión de «actas de conformidad con adhesión», limitándose a señalar que *«la regulación de las actas de conformidad y de disconformidad se mantiene en términos muy similares a los actuales»*. Queda reafirmada la apreciación recogida en su día en el Informe 2001 de que la pervivencia de estas tradicionales actas de conformidad y de disconformidad no se ve amenazada por la creación de las actas con acuerdo, ya que, tal y como se apuntó en dicho Informe, aquéllas serán de aplicación *«cuando no exista la situación de incertidumbre que motiva la posible utilización de las actas con acuerdo»*, al disponer la Administración de pruebas claras del incumplimiento y no existir aspecto alguno de la situación tributaria susceptible de negociación.

El Proyecto de Ley se refiere en su artículo 156 a las actas de conformidad. Comienza su apartado 1.º declarando que *«Con carácter previo a la firma del acta de conformidad, se concederá trámite de audiencia previo al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho»*. Resalta a continuación el precepto la necesidad de que esta manifestación de conformidad efectuada por el obligado tributario o por su representante con la propuesta de regularización efectuada por la Inspección se haga constar expresamente en el acta.

El apartado 3.º por su parte nos recuerda una circunstancia que ya sabíamos, la de que se entenderá producida y notificada la correspondiente liquidación tributaria derivada de la propuesta formulada cuando en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta no se hubiese notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar que venga a rectificar errores materiales, ordene completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan, confirme la liquidación propuesta en el acta o estime que en la propuesta de liquidación se ha producido error en la apreciación de los hechos, indebida aplicación de normas jurídicas.

Finalmente, mantiene el Proyecto en su artículo 188.1 el porcentaje de reducción del 30% de la sanción ya existente con anterioridad, **introduciendo además en su artículo 188.3 una reducción adicional del 25%**, bien cuando se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, bien cuando no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción, advirtiéndose no obstante que este importe de reducción practicada será exigible, previa notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción correspondiente. Recuerda igualmente que los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante han prestado su conformidad se presumen ciertos y sólo pueden ser rectificadas mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Las actas de disconformidad quedan reguladas en el artículo 157 del Proyecto. Apunta su apartado 1.º que *«Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad, se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho»*. Al igual que indicábamos anteriormente en relación con las actas de conformidad, también en estas actas el hecho de que

el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización se ha de hacer constar expresamente en el acta, acompañándose además informe del actuario en el que se desarrollen los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

Las restantes previsiones señaladas en el precepto se encontraban ya establecidas en el Reglamento General de Inspección de los Tributos (RGIT). Nos referimos a la previsión de que, en el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario pueda formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, así como a la posibilidad de que, antes de dictarse el acto de liquidación, pueda el órgano competente acordar la práctica de actuaciones complementarias.

Una última cuestión a destacar en la redacción desarrollada por el Proyecto es la relativa al valor probatorio de las actas, confusamente resuelto por el artículo 145.3 LGT, según la redacción de la Ley 11/1985. El artículo 144 del Proyecto se limita a repetir literalmente este texto: «Las actas extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario». El citado artículo 145.3, junto con otros preceptos de la reforma de 1985, dio lugar a un recurso de inconstitucionalidad. La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 no aclaró suficientemente las dudas. ¿Qué significa hechos que motiven su formalización? Si se refiere a hechos exteriores al acta (hecho imponible y los que inciden sobre la base imponible, entre otros), estaríamos estableciendo una presunción *iuris tantum* de alcance amplísimo, y que vendría a destruir la regla básica en el Derecho Tributario (ya vista) de que cada parte debe probar los hechos constitutivos de su derecho. Esta interpretación no puede admitirse. La redacción que analizamos debe referirse a hechos interiores al acta (identificación de los sujetos pasivos, título, declaraciones que formulan, hechos que se producen dentro del procedimiento de inspección, etc.).

Finalmente, como es sabido, la Comisión autora del Informe 2001 se planteó la posibilidad de introducir un tercer tipo de actas de conformidad, que se sumarían a las dos ya señaladas, y que igualmente presuponen la existencia de un acuerdo. Nos referimos a **las actas de conformidad con recargo de regularización**. Apuntó la Comisión que, en este caso, el acuerdo sólo sería posible con obligados tributarios de reducida capacidad organizativa y recepción de información; en concreto se aludía a personas físicas con unos ingresos de media anual en los últimos cuatro años de hasta 75 millones de pesetas, y a unas personas jurídicas con ingresos también de media anual en los últimos cuatro años de hasta 500 millones de pesetas.

Esta limitación relativa a aquellos contribuyentes con un menor nivel de ingresos planteaba ciertos problemas técnicos que fueron reconocidos por la propia Comisión en el Informe 2001, ya que resulta ciertamente discutible la imposición de límites cuantitativos a esta forma de aplicar el ordenamiento. No se ha de olvidar que nos encontramos ante una cuestión, como es la determinación de la forma de fijar la suma a pagar, en cuya aplicación todos los ciudadanos deben ser consi-

derados iguales ante la ley, por lo que aplicar esta fórmula sólo a los menos dotados económicamente podría suponer transformar la aplicación igual de la ley a todos los contribuyentes en un trato discriminatorio que la propia Comisión llegó a calificar de «perdón o trato bondadoso» que, ciertamente, puede resultar no conforme a derecho.

Un segundo requisito estudiado en su momento por la Comisión para poder participar de este tipo de actas era el de que los obligados tributarios no hubiesen sido sancionados con firmeza administrativa por un hecho relativo al mismo tributo en los últimos cuatro años o por dos hechos relativos a cualquier tributo en el mismo plazo de tiempo. Pero, sin duda alguna, el aspecto configurador más representativo de este tercer sistema venía a ser el de la sustitución de la eventual sanción por un recargo de regularización con la finalidad de lograr un efecto que participe de un carácter más disuasorio y menos sancionador, habida cuenta de las circunstancias anteriormente señaladas relativas a la existencia de una baja capacidad organizativa y de recepción de información, así como de un buen «historial» del obligado tributario.

En todo caso, debe tenerse presente que este recargo habría de ser compatible con el interés de demora, debiendo determinarse su cuantía sobre la base del importe de este último, y con un importe superior al de los recargos por declaración extemporánea, ya que procede de un hecho no voluntario por parte del obligado tributario. Por otra parte, el hecho de que este recargo resultase aplicable sin un trámite previo y específico de audiencia planteaba un conjunto de dificultades técnicas que fueron reconocidas por la propia Comisión, la cual sugirió la necesidad de llevar a cabo «una reflexión más profunda» acerca de este aspecto.

Concluía la Comisión autora del Informe 2001 su estudio sobre este tercer sistema convencional de terminación del procedimiento tributario indicando que los acuerdos tributarios que dieran lugar a este recargo de regularización sólo serían revisables por motivos de nulidad de pleno derecho y de rectificación de errores de hecho o aritméticos, y siempre a instancia de cualquiera de las partes.

Ninguna alusión a este tercer tipo de actas queda recogida en el actual Proyecto de Ley, probablemente debido a los problemas que puede llegar a plantear la imposición de los citados límites cuantitativos de cara a una aplicación igual de la ley a todos los contribuyentes, así como la ausencia de un trámite previo de audiencia a la hora de proceder a la aplicación del correspondiente recargo.

VIII. CONCLUSIONES FINALES

Es un hecho innegable que, progresivamente, el legislador va abriendo paso a situaciones de indeterminación o a opciones fiscales que constituyen un presupuesto de hecho para la configuración de los Acuerdos Fiscales. En este sentido, el uso de técnicas convencionales en materia tribu-

taria constituye un instrumento técnico que puede contribuir a garantizar el principio de eficacia en un ordenamiento ciertamente caracterizado por la existencia de diversos conceptos jurídicos indeterminados que generan incertidumbres interpretativas. En todo caso, debe tenerse presente que, junto a estos conceptos jurídicos indeterminados, cuya aplicación permite, en ocasiones, una variedad de soluciones aceptables, existen unos conceptos jurídicos vacíos, que no quedan respaldados por ningún acervo jurídico, constituyendo meras expresiones empleadas por el propio legislador, y cuya desaparición contribuiría en buena medida a reducir la arbitrariedad administrativa.

Es la existencia de estos conceptos jurídicos indeterminados, de imprecisiones interpretativas y de problemas de prueba la que determina la necesidad de una formalización de todo procedimiento negociador que evite una dispersión al respecto perjudicial desde el punto de vista de la igualdad. Si la negociación es objeto de formalización y se refuerzan las exigencias de motivación y publicidad el principio de igualdad se ve garantizado, aun a costa de una reducción progresiva del ámbito de negociación en beneficio de la seguridad jurídica.

La figura de los acuerdos en materia fiscal puede contribuir a la consecución de una mayor justicia fiscal, al tener en cuenta las observaciones y la realidad de las situaciones. En nuestro ordenamiento existen diversos supuestos en que se aplican con claridad técnicas convencionales, como es el caso de los convenios concursales, las propuestas previas de valoración recogidas en la LIS o las propuestas de valoración que desarrolla el artículo 9 LDGC. En todos estos casos, la técnica convencional resulta adecuada y puede contribuir a reducir la desigualdad que se produciría si se recurriese a diversos mecanismos de carácter alternativo, como estimaciones objetivas, ficciones o presunciones.

Los Acuerdos Fiscales pueden abrir el camino a la deseada celeridad administrativa, superando en este plano la lentitud de determinados procedimientos administrativos; en este plano procedimental, estos acuerdos tendrían las ventajas propias de la bilateralidad, de la instantaneidad sobre la técnica de fases sucesivas, proporcionando la posibilidad de conocer la argumentación del interlocutor, así como la de rectificar las tesis propias con una mayor rapidez. Ahora bien, resulta necesario que el proceso negociador quede debidamente formalizado y que se refuercen las exigencias de motivación y publicidad en aras de una plena protección del principio de igualdad, aunque ello pueda suponer en algunos casos una reducción del ámbito de la negociación en beneficio de la seguridad jurídica.

En todo caso, desde la perspectiva que proporciona este principio de seguridad jurídica, los Acuerdos Fiscales, y en concreto, **la formalización de estas técnicas transaccionales en el procedimiento de comprobación a través de las llamadas «actas con acuerdo»** previstas en el actual Proyecto de Ley de la nueva LGT, pueden contribuir a fijar una posición más conocida y a la consecución de unos efectos más ciertos, tanto en el supuesto relativo a la existencia de situaciones indeterminadas como en el caso relativo a las opciones fiscales, garantizando una recopilación y adecuada publicidad de todos los criterios administrativos derivados de la negociación, y proporcionando un fluido intercambio de argumentos y fomentando el que la Administración pueda resolver en todo caso mediante una resolución suficientemente motivada.

NOTAS

- ¹ Para un minucioso análisis de las características básicas de estas figuras, véanse los trabajos de F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1976, págs. 212 y ss. y J.L. MORENO TORRES, «Los convenios y evaluaciones globales como negocio jurídico administrativo», en *VIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1960, págs. 8 y ss. Ya el estudio de estas figuras puso de manifiesto la dificultad para concretar su naturaleza jurídica; así, por ejemplo, en relación con los citados «convenios de fijación de cuotas», mientras SAINZ DE BUJANDA se mostraba partidario de su consideración como negocio jurídico bilateral, MORENO TORRES abogaba por su configuración como acto administrativo.
- ² Las diversas posibilidades que ofrece el desarrollo de las técnicas convencionales en el ámbito de nuestro sistema tributario han sido objeto de estudio, entre otros autores, por J. RAMALLO MASSANET, «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», en *Crónica Tributaria*, n.º 76, 1995, pág. 91, quien declara que «(...) es la misma ley la que, al no ser plena o completa, deja zonas discrecionales y no regladas, utiliza conceptos jurídicos indeterminados, normas en blanco, términos que pueden ser llenados con distintos contenidos. Es la propia ley la que nos coloca ante supuestos de hecho o elementos del hecho imponible inciertos que hay que concretar con pruebas que pueden ser también contradictorias. Si bien la ley no autoriza a negociar o a transigir, utiliza unas definiciones legales indeterminadas que producen incertidumbre entre las partes», J. ZORNOZA PÉREZ, «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español», en *Crónica Tributaria*, n.º 77, 1996, pág. 126, quien manifiesta que «Conviene recordar que la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley, y que la aplicación de las leyes no puede concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación dan lugar a dudas que difícilmente admiten soluciones unívocas. Porque siendo ello así, el sometimiento de la Administración –y singularmente de la tributaria– a la ley, no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes que mediante el empleo de técnicas convencionales que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes que resulten aplicables, en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas y que, por ello, se muestran particularmente adecuadas para la solución de problemas complejos», J.J. FERREIRO LAPATZA, «Marco normativo y conflictividad social (La nueva LGT como nuevo marco de garantías de los contribuyentes)», en *Crónica Tributaria*, n.º 100, 2001, pág. 125, al referirse a la «visión voluntaria de una pluralidad de ciudadanos sobre la base de un pacto que aplica el pacto en todos los escalones de la pirámide normativa y en todos los supuestos en que sea posible, aspirando a que tales supuestos aumenten de forma continua en número, importancia y efectividad...», F. DELGADO PIQUERAS, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 152, a cuyo juicio, y desde la perspectiva del Derecho Administrativo, «(...) ha cambiado el tipo de vinculación entre ley y acción administrativa, en el sentido de que la primera ya no limita el papel de la segunda a una mera ejecución sustantiva de reglas condicionales, abstractas y generales, sino que plantea un programa de objetivos y de resultados que la Administración ha de rendir, incluso creando ella misma las condiciones o premisas en función de la situación concreta sobre la que trata de influir. En la medida en que la eficacia de la Administración deja de evaluarse en términos de eficacia normal para someterse a una prueba de eficacia funcional, el margen de decisión y de discrecionalidad en manos de la Administración ha de ser agrandado también para darle a elegir el instrumento de acción más adecuado a cada momento. Y en este escenario, el consenso y el acuerdo surgen como complemento legitimador idóneo de la menor legitimación aportada por la norma, en términos de venir respaldada derechamente por la voluntad democrática-representativa del legislador» y F. SERRANO ANTÓN, *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), Madrid, 1996.
- ³ A juicio de SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho...*, ob. cit., pág. 212, resulta plenamente justificada la utilidad de las técnicas concordatarias, así como «la posibilidad de amoldarlas a las exigencias de los principios rectores del ordenamiento jurídico tributario».
- ⁴ Sin lugar a dudas, es el sistema jurídico norteamericano el pionero en el desarrollo de las técnicas convencionales de resolución de controversias (caso de los *convening, facilitating, negotiation, mediation*, etc.). Para un estudio pormenorizado del alcance de estas figuras, véanse, entre otros, a F. CLAVIJO HERNÁNDEZ y S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, «La gestión tributaria en el ordenamiento tributario norteamericano», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 63, 1989, pág. 325, F. SERRANO ANTÓN, «La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la expe-

riencia de los Estados Unidos», en *Crónica Tributaria*, n.º 78, 1996, pág. 89 y J.A. ROZAS VALDÉS, «La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano», en *Jornada sobre Técnicas Convencionales en los Procedimientos Tributarios*, Escuela de Hacienda Pública, Barcelona, 16 de mayo de 2002. Asimismo, desde esta óptica de Derecho Comparado, se ha de aludir al ordenamiento alemán, donde, si bien no existe un reconocimiento explícito en sus normas tributarias, se configuran determinadas manifestaciones de carácter negocial reconocidas progresivamente por la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* básicamente en relación con los acuerdos sobre la valoración de hechos constitutivos del presupuesto de hecho sometido a gravamen. Por lo que respecta a la experiencia italiana, a falta de instrumentos de negociación ya consolidados en los procedimientos de aplicación de los tributos, se han diseñado determinadas figuras que dejan entrever diversos rasgos de carácter convencional, como son el *accertamento con adesione* o la *conciliazione*. Sobre este particular puede consultarse el artículo de T. RÓSEMBUI, «La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia», en *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2000.

- 5 Acerca de esta configuración del Acuerdo Fiscal como negocio jurídico de fijación, véase R. CALVO ORTEGA, «La nueva Ley General Tributaria y sus retos», en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 238, enero 2003, pág. 16.
- 6 Señala a este respecto M. NAVARRO EGEA, «El acuerdo como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», en *Impuestos*, n.º 21, noviembre 2002, pág. 10, que «(...) la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998, de 26 de febrero) podría haber sido un marco adecuado para legalizar este tipo de comportamientos, teniendo en cuenta su paralelismo con la Ley 30/1992...». Lo cierto es que, en efecto, transcurridos ya varios años desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, existe un evidente estancamiento en el desarrollo de este tipo de acuerdos, y su desarrollo en determinadas leyes sustantivas de los tributos no ha aportado mayor luz para la consolidación de módulos convencionales en la gestión de los tributos.
- 7 Véase en relación con lo dispuesto por el modelo alemán a R. SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, Otto Schmidt, Colonia, 1996 y «Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho Tributario alemán» (traducción de M.ª L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR), en *Convención y arbitraje del Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 133 y ss. En esencia, en el modelo alemán, si bien no existe un reconocimiento explícito en sus normas tributarias, se perfilan diversas manifestaciones de carácter negocial que han sido reconocidas de forma progresiva por la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*, básicamente en relación con los acuerdos sobre la valoración de hechos constitutivos del presupuesto de hecho sometido a gravamen.
- 8 A estos mismos efectos, cabe añadir, por ejemplo, los planes de amortización propuestos por el contribuyente y aceptados por la Administración (art. 11 LIS), la extensión de la dación en pago, los planes de imputación temporal que contribuyan a la imagen fiel del patrimonio, etc.
- 9 Véanse en este sentido los trabajos de P.M. HERRERA MOLINA y C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», en *Quincena Fiscal*, julio 2002, n.º 14, págs. 9 y ss., J.I. MORENO FERNÁNDEZ, *La discrecionalidad en el Derecho Tributario (condonación, comprobación, aplazamientos y supresión)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 34 y ss, quien se muestra partidario de restringir el ámbito de la discrecionalidad, matizando no obstante que «suprimir la discrecionalidad de un ordenamiento es algo que, lógicamente, no resulta posible, dado que, en muchas ocasiones, se necesitará del criterio administrativo para adoptar la decisión más adecuada al Derecho y más conforme con el interés público prevalente», C. GÓMEZ CABRERA, *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su esencial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. 93 y, dentro de la doctrina administrativista, M. BACIGALUPO, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 199 y M. BELTRÁN DE FELIPE, *Discrecionalidad administrativa y constitución*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 41.
- 10 Coincidimos en este sentido con lo manifestado por R. CALVO ORTEGA, *La vieja y la nueva Ley General Tributaria*, Gobierno de Navarra, Departamento de Economía y Hacienda, mayo 2001, pág. 26, quien declara que «Más aún, el acuerdo se busca y se utiliza en supuestos en los que los presupuestos de la aplicación (fácticos o interpretativos) de los preceptos jurídicos de que se trate no garantizan una solución justa y pacífica...».
- 11 En consecuencia, una rectificación y un ajuste a partir de posiciones iniciales no tiene por qué constituir una «concesión», entendida ésta como propia de una figura contractual.
- 12 No obstante, un criterio contrario sostiene J.J. FERREIRO LAPATZA, «Arbitraje sobre relaciones tributarias», en AA.VV. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1996, quien reclama la necesidad de estas tres figuras.
- 13 Cabe señalar en este sentido que también tienen naturaleza declarativa aquellos acuerdos en los que se plasma una determinada opción legal.

- 14 M.^a L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1998.
- 15 A. MANTERO SÁEZ, «Inspección. Documentación», en AA.VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. II, IEF, Madrid.
- 16 M. SÁNCHEZ MORÓN, «La terminación convencional de los procedimientos administrativos», en AA.VV. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- 17 L. PAREJO ALFONSO, «Eficacia y Administración», en AA.VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- 18 M.^a L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, ob. cit., pág. 87.
- 19 Es sabido por todos que el Reglamento General de Inspección se refiere a esta realidad en su artículo 25, al disponer que «los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán intervenir en las actuaciones inspectoras...». Así, el carácter dialéctico del procedimiento de inspección parece claro, si bien la referencia a las actas de conformidad pudiera asemejarse, a primera vista, a un acto de adhesión. Con mayor claridad se pueden ver acuerdos de fijación en nuestro ordenamiento tributario en los acuerdos previos de valoración previstos en la LIS (art. 16.6) y, con carácter general, en el artículo 9 LDGC, aunque aquí con el aspecto ciertamente criticable de que sea así sólo en los casos en que las leyes o reglamentos de cada tributo así lo prevean. En todos estos supuestos estamos en presencia de verdaderos acuerdos de fijación, es decir, de lo que denominamos Acuerdos Fiscales. Otro ejemplo, aunque con distintas limitaciones, son los planes de amortización propuestos por el contribuyente y aceptados por la Administración (art. 11.1 LIS).
- 20 F. SERRANO ANTÓN, *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, ob. cit., pág. 59.
- 21 A. AGULLÓ AGÜERO, «La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992», en *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 184.
- 22 Así se pronunció A. AGULLÓ AGÜERO, «La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992», ob. cit., pág. 186.
- 23 En esta línea se sitúan A. MENÉNDEZ REXACH, «Procedimiento administrativo, finalización y ejecución», en AA.VV. (J. LEGUINA VILLA y M. SÁNCHEZ MORÓN) *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 127 y F. SERRANO ANTÓN, *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, ob. cit., pág. 61.
- 24 En relación con esta consideración, que a nuestro juicio es la más acertada, véanse los trabajos de DELGADO PIQUERAS, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, ob. cit., pág. 107 y NAVARRO EGEA, «El acuerdo como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», en *Impuestos*, n.º 21, noviembre 2002, pág. 22, quien señala que «(...) la negación de la eficacia directa del artículo y, por tanto, la supeditación del consenso a un desarrollo normativo supondría un desconocimiento de la función misma que cumple el precepto».
- 25 Como es sabido, el principio de legalidad se encuentra dotado de un significado específico dentro del ámbito del Derecho Tributario. Así, desde una perspectiva estrictamente formal, este principio se identifica con el principio de reserva de ley, definido por CALVO ORTEGA en «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», en *Hacienda Pública Española*, n.º 1, 1970, pág. 123, como «el principio sobre la producción jurídica, en base al cual una determinada materia no puede ser normativizada o disciplinada jurídicamente más que a través de una ley».
- 26 Así se han pronunciado, entre otros autores, A. BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1967, pág. 13, R. CALVO ORTEGA, «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», ob. cit., pág. 138 y, más recientemente, G. CASADO OLLERO, «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en *Estudios de Derecho Tributario*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, pág. 150.
- 27 En relación con el análisis del nacimiento de la obligación tributaria y de su naturaleza *ex lege*, véase la obra de A. BERLIRI *Principi di Diritto tributario* (traducción de C. PALAO TABOADA), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974, vol. III, pág. 232.
- 28 Dentro de la abundante doctrina italiana, quizás sea M. REDI quien de un modo más claro ha fijado la citada distinción conceptual en su trabajo «Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario», en *Diritto e pratica tributaria*, vol. LXVI-2, 1995, pág. 410.

- ²⁹ Para un completo estudio de la repercusión a la que se refiere el artículo 36 LGT sobre los actos o convenios entre particulares, véase el trabajo de M.^a D. ARIAS ABELLÁN, «La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la LGT», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 624.
- ³⁰ Coincidimos en este sentido con lo manifestado por E. GARCÍA DE ENTERRÍA, en (GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ) *Curso de Derecho Administrativo*, II, 11.^a ed., 2000, pág. 448, cuando define la discrecionalidad como «(...) una libertad de elección entre alternativas igualmente justas o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta en criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.) no incluidos en la ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración». La discrecionalidad implica por tanto la existencia de una esfera de libre actuación para la Administración Tributaria, si bien dentro siempre de la aplicación de la norma tributaria y, en consecuencia, en cumplimiento del principio de legalidad.
- ³¹ Respecto a la plena operatividad de las técnicas convencionales en este ámbito, véanse las consideraciones realizadas por F. GALLO, en su artículo «Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale», en *Rassegna tributaria*, 1994, pág. 1.490.
- ³² R. CALVO ORTEGA, *La vieja y la nueva Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 27.
- ³³ Como es sabido, las consultas tributarias constituyen una forma de interpretación que ha estado caracterizada, hasta ahora, por la singularidad de la interlocución Administración-sujeto pasivo y, por tanto, por sus efectos que se circunscribían sólo a éste. Además, no han tenido carácter vinculante para la Administración salvo supuestos concretos. El Proyecto de Ley de reforma de la LGT cambia, acertadamente en nuestra opinión, los efectos de la consulta (siguiendo una doctrina que venía insistiendo sobre este punto) y le da carácter vinculante siempre. Según el artículo 89, «la contestación a las consultas tributarias tendrá efectos vinculantes...». El segundo paso positivo es la extensión subjetiva de la consulta a que nos referimos. Aunque el Proyecto admite sólo la consulta individual y la corporativa, excluyendo la de profesionales con efectos para terceros, da el paso importante de la extensión de sus efectos a otros sujetos que se encuentran en la misma situación que aquel que solicita la interpretación administrativa, señalando que «Los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta». En otras palabras, como se ha dicho, se da una extensión subjetiva general a la consulta, convirtiéndose en un instrumento de interpretación con efectos para cualquier sujeto que tenga la misma situación jurídica que el que provocó la respuesta de la Administración. Las dos aportaciones son lógicas. Piénsese que lo contrario carecía de sentido. La consulta es una manifestación concreta del poder de interpretación de la Administración, y era una incongruencia que la Administración restringiese los efectos de este poder, que contribuía a una mejor aplicación de los tributos, así como a una mayor seguridad jurídica y a una reducción de la conflictividad.
- ³⁴ A. MANTERO SÁENZ, «La consulta vinculante», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública (RDFHP)*, n.º 122, 1976.
- ³⁵ En este sentido se pronuncia M.^a L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, ob. cit., pág. 189, quien considera que esta situación quedaría encuadrada dentro del apartado 4.º del artículo 88 de la Ley 30/1992, el cual declara excluidos aquellos acuerdos que supongan una alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos.
- ³⁶ Se ha de precisar que, en determinadas circunstancias, el valor normal de mercado puede constituir un concepto exacto. Piénsese por ejemplo en las Bolsas de Valores, en los mercados de moneda, de materias primas, etc. Sin embargo, en otros supuestos, como por ejemplo en relación con un inmueble específico, la situación es bien distinta, debiendo llevarse a cabo una cierta fijación ante la ausencia de un mercado de ese bien específico.
- ³⁷ Téngase presente no obstante que el actual Proyecto de Ley de la nueva LGT recoge en su artículo 91 expresamente los acuerdos previos de valoración. De conformidad con el mismo «1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración Tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. 2. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario. 3. La Administración Tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario. 4. El acuerdo de la Administración Tributaria se emi-

tirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho a que se refiere, del impuesto a que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración Tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario. 5. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración Tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto. 6. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo».

- ³⁸ La comprobación de valores queda recogida en el artículo 57 del Proyecto de Ley de la nueva LGT, cuyo apartado 2.º se refiere a la tasación pericial contradictoria. La práctica de esta comprobación por parte de la Administración se desarrolla por el artículo 134 del Proyecto, a cuyo tenor, «1. La Administración Tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley salvo que el obligado hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de algunos de los citados medios. El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación del valor comprobado junto con la liquidación que proceda. El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley. 2. La Administración Tributaria deberá notificar a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración. En estos supuestos los obligados deberán facilitar a la Administración Tributaria la práctica de dichas actuaciones. 3. Si el valor comprobado por la Administración Tributaria es superior al declarado por el obligado tributario, la Administración notificará, junto con la liquidación que proceda, la valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados. 4. En los supuestos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración Tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados. La ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria. Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria. 5. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor inferior, éste tendrá efectos respecto a los restantes obligados a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración Tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior». Por su parte el desarrollo de la tasación pericial contradictoria queda establecido en el artículo 135 del Proyecto de Ley. Cabe destacar que esta regulación del Proyecto de la tasación pericial contradictoria viene a ser esencialmente igual a la existente actualmente. Sin embargo, los efectos de este medio de corrección de valores quedan más nítidos en el Proyecto. El número 4.º del artículo 135 concluye que «la valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación administrativa que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración». En otras palabras, la valoración estricta y por razones de valoración no puede ser impugnada y vincula a las partes. La principal aportación que incorpora el Proyecto es la de que, cuando el valor comprobado sea superior al declarado, la notificación administrativa junto a la liquidación que proceda debe acompañar «la valoración debidamente motivada con expresión de los medios y criterios empleados».
- ³⁹ A. CAYÓN GALIARDO, «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 36, pág. 586 define este margen de apreciación como aquel en el que «(...) la posibilidad y la exactitud son susceptibles de delimitación precisa, siendo en ese margen donde se ha de producir la decisión administrativa referida a cada caso concreto (...)». A juicio de este autor, incluso en estas circunstancias, «el deseo de acotar los márgenes de imprecisión crea un nuevo margen de discrecionalidad que se limita a la elección del medio y no al resultado (...) pudiendo tener la elección del medio una incidencia directa en el resultado que se obtenga».
- ⁴⁰ Al hilo de la posibilidad de contemplar estas técnicas contractuales recogidas en la LIS como una expresión de la consensualidad en el marco tributario, véase a J. MARTÍN QUERALT, «Algo más que una reforma los acuerdos previos sobre precios de transferencia», en *Tribuna Fiscal*, n.º 66, 1996, pág. 5 y M.ª L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, ob. cit., pág. 288. Por el contrario, M. NAVARRO EGEA, «El acuerdo como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», ob. cit., pág. 39, considera que estos procedimientos han de ser incardinados en la gestión del impuesto, presentando una naturaleza administrativa orientada hacia la consecución de una mayor participación del contribuyente.

- 41 En relación con la incidencia de estos acuerdos previos en el régimen de los precios de transferencia, pueden consultarse los trabajos de R. FALCÓN Y TELLA, «Los acuerdos previos con la Administración en las operaciones entre partes vinculadas (I): posibilidad de recurso», en *Quincena Fiscal*, n.º 17, 1998 y C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid, 2001.
- 42 Coincidimos en este sentido con lo manifestado por R. FALCÓN Y TELLA en «Los acuerdos previos con la Administración en las operaciones entre partes vinculadas...», ob. cit., pág. 8.
- 43 Téngase en cuenta que ninguna norma obliga a contratar a precios de mercado, por lo que, si la Administración no aprueba la propuesta previa del contribuyente, éste no podrá realizar los ajustes por sí mismo. Consúltense en este sentido las Sentencias de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2001 (JT 2001, 1628) y de 28 de julio de 2001 (*Normacef Fiscal*), las cuales recogen la práctica administrativa de rectificación sin sanción y con intereses de demora.
- 44 J.I. MORENO FERNÁNDEZ, «Valoración de bienes», en AA.VV. *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, pág. 348.
- 45 P.M. HERRERA MOLINA y C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, «Técnicas convencionales e igualdad tributaria...», ob. cit., pág. 22.
- 46 E. SIMÓN ACOSTA, «El nuevo impuesto sobre sociedades», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 229, 1996, pág. 4.
- 47 Ciertamente se ha de reconocer que la razón de esta ausencia de recurso frente a la desestimación presunta no es otra que su consideración como acto de trámite, motivo por el cual el recurso queda pospuesto hasta el momento de la resolución definitiva. Ahora bien, también es cierto que el artículo 107 de la Ley 30/1992 reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tras la modificación introducida por la Ley 4/1999, de 13 de enero, permite el recurso cuando el acto de trámite decida directa o indirectamente el fondo del asunto, y no sólo cuando el acto de trámite determina la imposibilidad de continuar el procedimiento, lo que nos conduce a pensar que, al no aceptar la Administración Tributaria la propuesta de valoración, la misma está de hecho decidiendo indirectamente sobre el fondo del asunto.
- 48 Compartimos a este respecto las consideraciones efectuadas por R. FALCÓN Y TELLA, «Los acuerdos previos con la Administración en las operaciones entre partes vinculadas...», ob. cit., pág. 8, para quien «la única vía disponible para que los contribuyentes eviten el riesgo de intereses es la de los acuerdos previos, y en consecuencia si la Administración cierra indebidamente esta vía (negándose a tramitar la propuesta o desestimando la misma de forma expresa o presunta) necesariamente habrá de admitirse la posibilidad de recurso en vía económico-administrativa y contenciosa, previo al potestativo recurso de reposición».
- 49 Acerca de la formulación genérica recogida en este artículo 9 LDGC y de su aplicación específica en las normas reguladoras de los tributos, como sucede con la determinación del ingreso a cuenta de las retribuciones en especie del trabajo personal (disposición adicional 2.ª del RD 214/1999, de 5 de febrero, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), con la valoración de los gastos de dirección y generales de administración imputables al establecimiento permanente (art. 2 del RD 326/1999, de 26 de febrero, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes) y con la valoración de los gastos correspondientes a procedimientos de investigación científica o tecnológica (art. 28 bis del RD 2060/1999, de 30 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del RIS), véanse los trabajos de DE LA NUEZ-CASCADO y OGEA MARTÍNEZ DE OROZCO, *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 66, P.M. HERRERA MOLINA y C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», en *Quincena Fiscal*, julio 2002, n.º 14, págs. 24 y 25 y M. NAVARRO EGEA, «El acuerdo como solución convencional en el procedimiento de aplicación de los tributos», ob. cit., pág. 40.
- 50 Ciertamente, se plantea aquí, en el campo de la tributación, la necesidad de deslindar el dolo de la culpa grave. En todo caso, se trata de una dificultad meramente fáctica o aplicativa que no debe oscurecer el principio de negación del acuerdo de voluntades a sujetos que no son merecedores del mismo.
- 51 Esta consideración ha de resultar en todo caso compatible con la prudencia y la verificación exigibles a cualquier ente público.
- 52 En relación con la posible conveniencia de establecer un arbitraje tributario, véanse las consideraciones efectuadas por R. CALVO ORTEGA en *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*, 6.ª ed., Civitas, 2002, págs. 421 y ss. y especialmente en «Litigiosidad fiscal y Arbitraje tributario», en *Impuestos*, núms. 15 y 16, 2001 y «En defensa del arbitraje tributario», en *CT*, núm. 100, 2001.

- ⁵³ En relación con el estudio de esta figura, véase a F. MOSCHETTI, «Las posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano», en *Convención y Arbitraje de Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, 1996, págs. 117 y ss., F. GALLO, «La reintroducción del concordato tra velleità e scorciatoie», *Rass. Trib.*, 1994, II, pág. 1.205, L. MALAGU, «La conciliazione delle liti tributarie», *Boll. trib.*, pág. 1391, M.A. GALEOTI FLORI, «Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario», *Fisco*, 1995, I, pág. 1089, R. LUPI, «Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta», *Rassegna tributaria*, 1995, pág. 1859, M. VERSIGLIONI, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996, págs. 155-157 y M.C. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Giappiechelli ed., Torino, 2000.
- ⁵⁴ *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. [Vocales: E. ABRIL ABADÍN, C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, R. CALVO ORTEGA, M. CRUZ AMORÓS, R. FALCÓN Y TELLA, J. LASARTE ÁLVAREZ, J. MARTÍN FERNÁNDEZ (Secretario) R. MENDIZÁBAL ALLENDE, J.L. PÉREZ DE AYALA, J. DEL POZO LÓPEZ, F. PRATS MÁÑEZ, J.I. RUIZ TOLEDANO y M.T. SOLER ROCH], Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, julio 2001, pág. 151.
- ⁵⁵ *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, (Presidente: J.J. FERREIRO LAPATZA; Vocales: E. SIMÓN ACOSTA, F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, R. FALCÓN Y TELLA, J. MARTÍN FERNÁNDEZ, G. DE LA PEÑA VELASCO, J.J. RUBIO GUERRERO, C. BERNARDO GÓMEZ, R. MENDIZÁBAL ALLENDE y E. ESEVERRI MARTÍNEZ; Secretario: C. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO; Vicesecretario: E. MESTRE GARCÍA).
- ⁵⁶ Consideran a este respecto P.M. HERRERA MOLINA y C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», en *Quincena Fiscal*, julio 2002, n.º 14, pág. 27, que, en definitiva, lo que se persigue es que «(...) la Inspección se sienta legitimada para poder llegar a acuerdos con respaldo de la ley».
- ⁵⁷ *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 152.
- ⁵⁸ En efecto, ante el surgimiento de posibles situaciones de disconformidad entre el obligado tributario y el actuario, la Comisión redactora del Informe 2001 señaló la necesidad de reforzar la presencia y funciones del Inspector-Jefe con la finalidad de lograr una reducción de la conflictividad ya desde sus inicios. Ante la existencia de un acta de disconformidad, preveía la Comisión la posibilidad de que el Inspector-Jefe, bien por iniciativa propia, por petición del actuario, o a solicitud del obligado, convocase una entrevista definitiva en aras de conocer directamente las posiciones y alegaciones de las partes y de poder decidir lo que proceda. Manifestaba así la Comisión a este respecto la necesidad de que la propia ley declarase expresamente la capacidad del Inspector-Jefe para poder imponer su criterio al del actuario cuando lo considerase equivocado, y estableciéndose asimismo que queda constancia escrita y diligenciada de la citada entrevista a efectos de poder garantizar la posición en el procedimiento tanto de la propia Administración como del obligado tributario. También el Anteproyecto plasmó esta consideración en la regulación de la tramitación de las actas con acuerdo al disponer la intervención del Inspector-Jefe en el trámite previo a la firma del acuerdo y de las actas otorgando su aprobación definitiva, con la ya indicada finalidad no sólo de proporcionar transparencia al procedimiento, sino de reforzar además la legalidad de las actuaciones practicadas.
- ⁵⁹ No resulta aplicable por el contrario a estas actas con acuerdo una reducción del 25% del importe de la sanción –una vez aplicada en su caso la reducción del 30% por conformidad– que recoge el artículo 188 del Proyecto de Ley cuando se realice el ingreso total del importe restante de la sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, o bien cuando no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.
- ⁶⁰ Como alternativa a esta disyuntiva, HERRERA MOLINA y GARCÍA-HERRERA BLANCO, «Técnicas convencionales e igualdad tributaria...», ob. cit., pág. 29, señalan que «(...) La clave no está en privar al contribuyente de la posibilidad de recurrir, sino en convencerle de que el hipotético recurso no podrá prosperar... Se trata, en definitiva, de una manifestación del principio de buena fe, que impide al culpable aprovecharse de los efectos de su conducta ilícita. Si el propio contribuyente ha incurrido en tal vicio, su recurso podrá revisar el criterio administrativo, pero no permitirá que se rectifique su liquidación. Sin embargo, será el juez o tribunal contencioso el que examine si se han dado tales circunstancias, lo cual garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva».
- ⁶¹ Acerca del riesgo que entrañan este tipo de contraprestaciones, señala J. RAMALLO MASSANET, «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», en *Crónica Tributaria*, n.º 76, 1995, pág. 97, que «(...) Cuando el acuerdo o negocio de fijación se dirija a despejar una incertidumbre, no tendrían que existir contraprestaciones, es decir, im-

ner condiciones que supongan tener que aceptar determinadas consecuencias jurídicas respecto de otro de los elementos de la obligación tributaria distinto de aquel que produce la incertidumbre. La convención no puede impregnar todo el procedimiento de aplicación del tributo, sino que debe actuar aisladamente sobre los elementos de la obligación que en dicho procedimiento ponen de manifiesto su incertidumbre o indeterminación normativa. Con ello, además, se puede dar satisfacción a otros principios constitucionales, como el de igualdad y el de no arbitrariedad, reforzando las garantías del contribuyente».

- ⁶² Proponen en este sentido HERRERA MOLINA y GARCÍA-HERRERA BLANCO, «Técnicas convencionales e igualdad tributaria...», ob. cit., pág. 27, como alternativa para tratar de reducir la incertidumbre, la supresión de conceptos jurídicos indeterminados, añadiendo que esto exigiría ampliar el ámbito de los métodos objetivos de estimación.
- ⁶³ Véase en esta misma línea M. NAVARRO EGEA, «El acuerdo como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», en *Impuestos*, n.º 21, noviembre 2002, pág. 45, quien, siguiendo este criterio, entiende que «(...) al margen del acuerdo quedaría, pues, el instituto de la conformidad del interesado con el acta elaborada por el órgano inspector que, considerado dentro de la categoría de los actos jurídicos, podría conllevar otros efectos jurídicos igualmente fijados por la ley (simplificación del procedimiento inspector en su fase de terminación, fijación del valor probatorio de los hechos sobre los que se presta la conformidad (...)). Incluso la autora va más allá y añade que, dado que el acuerdo y la conformidad son susceptibles de quedar enmarcados en un ámbito de «colaboración» y dejan por tanto entrever la buena fe del obligado tributario, «tales circunstancias debieran tener su reflejo en el procedimiento sancionador a la hora de cuantificar la sanción».
- ⁶⁴ R. CALVO ORTEGA, «El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos», en *Revista Nueva Fiscalidad*, septiembre 2003.
- ⁶⁵ *Informe para la Reforma...*, ob. cit., pág. 153.