



Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado

Álvaro González Arias

Asesor fiscal

Extracto

En el presente artículo se realiza un estudio de las actas con acuerdo como técnica convencional dentro del procedimiento inspector y como respuesta a algunos problemas de nuestro sistema tributario, entre los que se encuentran la alta litigiosidad y la duración de los procedimientos económico-administrativo y contencioso-administrativo. Para alcanzar dicho fin, se completa el estudio con experiencias procedentes de sistemas tributarios de derecho comparado, tanto de *common law* como de derecho continental. Este análisis permitirá examinar cómo los mecanismos convencionales han permitido a otras Administraciones tributarias crear una cultura tributaria basada en el acuerdo, reducir la litigiosidad y alcanzar acuerdos más eficientes. Por tanto, a través de esta doble perspectiva se pretenden alcanzar algunas propuestas capaces de inspirar el uso de las actas con acuerdo y otros mecanismos convencionales en nuestro ordenamiento fiscal, partiendo de la necesidad de crear una cultura jurídico-tributaria basada en el acuerdo con una relación cooperativa entre la Administración y el contribuyente.

Palabras clave: inspección; actas con acuerdo; acuerdos fiscales; derecho comparado; litigiosidad.

Fecha de entrada: 23-05-2019 / Fecha de aceptación: 02-07-2019 / Fecha de revisión: 26-07-2019

Cómo citar: González Arias, A. (2019). Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 73-114.





Tax agreements under Spanish General Tax Law from the comparative law perspective

Álvaro González Arias

Abstract

This paper aims to explore the proceedings with tax agreement or acts with agreement as a conventional technique within tax proceedings incorporated in the General Tax Law. This regulation is oriented towards the convenience decrease of tax litigation rates and the duration of its procedures. Based on the analysis of conventional techniques from comparative law tax systems, both from common law and civil law jurisdictions, this document explores the possibility of introducing alternative dispute resolutions for tax proceedings. These comparative law experiences involve a proposal which would inspire the creation of a tax agreement culture, reducing tax litigation and improved the perception of justice in the agreements. Therefore, considering this double perspective and given the current situation of conflict existing in the tax field, this study intends to propose an improvement in relations between the Administration and the taxpayer by means of conventional techniques and cooperative relations.

Keywords: tax audit; acts with agreement; tax settlements; comparative law; tax litigation.

Citation: González Arias, A. (2019). Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 440, 73-114.



Sumario

1. Introducción
2. Las actas con acuerdo en el ordenamiento jurídico-tributario español
 - 2.1. Las técnicas convencionales de terminación del procedimiento administrativo y el acuerdo fiscal
 - 2.2. La introducción de las actas con acuerdo en la LGT
 - 2.3. Perspectiva constitucional y dogmática de las actas con acuerdo
 - 2.3.1. Los principios de capacidad económica e igualdad
 - 2.3.2. Principio de legalidad
 - 2.3.3. Indisponibilidad del crédito tributario
 - 2.4. Otras manifestaciones convencionales en el derecho tributario español
3. Régimen jurídico de las actas con acuerdo
 - 3.1. Supuestos de adopción del acta con acuerdo
 - 3.1.1. Concreción de la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados
 - 3.1.2. Apreciación de los hechos para la correcta aplicación de la norma al caso concreto
 - 3.1.3. Realización de estimaciones, valoraciones o medición de datos, elementos o características para la determinación de la obligación tributaria
 - 3.2. Aspectos procedimentales
 - 3.2.1. Requisitos para la suscripción del acta con acuerdo
 - 3.2.2. Contenido del acta
 - 3.2.3. Tramitación del acta y pago
 - 3.3. Efectos jurídicos e impugnación
 - 3.3.1. Imposición de sanciones en las actas con acuerdo
 - 3.3.2. Carácter vinculante del acuerdo alcanzado y modificación del acta
 - 3.3.3. Impugnación de las actas con acuerdo
4. Terminación convencional de procedimientos tributarios en el derecho comparado
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Terminación convencional de los procedimientos tributarios en jurisdicciones de *common law*
 - 4.2.1. Los *alternative dispute resolution* en el ordenamiento tributario estadounidense
 - 4.2.2. La resolución extrajudicial de los conflictos tributarios en Australia



4.3. Terminación convencional de los procedimientos tributarios en jurisdicciones de derecho continental

4.3.1. Fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en Francia, la transacción

4.3.2. Resolución de conflictos tributarios en Italia, el *accertamento con adesione*

4.3.3. El sistema neerlandés de *horizontal monitoring*

4.4. Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado

5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía



1. Introducción

El objetivo del presente estudio es analizar las actas con acuerdo dentro del procedimiento inspector como una técnica convencional en el ámbito del derecho. Desde esta perspectiva, la categoría de las actas con acuerdo contemplada en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), es examinada como un instrumento jurídico destinado a reducir la litigiosidad que permite la terminación convencional del procedimiento tributario de aplicación de los tributos mediante un acuerdo entre la Administración y el contribuyente.

La especial complejidad que plantean determinadas situaciones en las que existe incertidumbre tanto en la aplicación de la norma tributaria como en la estimación de la base imponible es lo que conduce a la utilización de esta técnica convencional. Nos encontramos pues ante una figura concebida en su propia definición legal para ser utilizada en caso de que se deban aplicar conceptos jurídicos indeterminados o sea necesario realizar estimaciones, valoraciones o mediciones relevantes para la liquidación, esto es, elementos esenciales que inciden en la configuración de la obligación tributaria como serían el hecho imponible y la base imponible.

Con este punto de partida, se pretende examinar las actas con acuerdo como técnica convencional a través de su configuración y régimen jurídico dentro de nuestro sistema tributario. El objetivo final de dicha exposición será verificar en qué medida este mecanismo convencional puede contribuir a la reducción de la conflictividad y la litigiosidad existente en el ámbito tributario. A tal fin, la exposición de la normativa interna será completada con la perspectiva de prácticas convencionales tributarias existentes en el ámbito del derecho comparado con el propósito de detectar propuestas de mejora y alcanzar conclusiones sobre las actas con acuerdo.

Considerando lo anterior, en primer lugar, se plantea una breve exposición de las actas con acuerdo dentro del derecho tributario español que permite enmarcar dicha figura en nuestro ordenamiento jurídico, examinando cuestiones tales como su introducción en la LGT de 2003, su encaje dentro de nuestro sistema constitucional y la existencia de otras técnicas convencionales dentro del sistema tributario. Posteriormente, se pasaría a analizar el régimen jurídico de las actas con acuerdo del artículo 155 de la LGT y su configuración dentro del procedimiento inspector, partiendo de los supuestos en los que se prevé su utilización, sus aspectos procedimentales y las limitaciones a su impugnación.

La última parte de la investigación realizada se centra en la descripción de la resolución convencional de controversias tributarias en el marco del derecho comparado, partiendo de diversas prácticas y mecanismos de acuerdo en materia tributaria en ordenamientos extranjeros, distinguiendo entre jurisdicción de *common law* y derecho continental. En consecuencia, a través de la estructura de análisis propuesta, se pretende dar una visión general de las actas con acuerdo como mecanismo de resolución de las controversias tributarias, aportando para ello la perspectiva de terminación convencional de procedimientos tributarios desde la experiencia de jurisdicciones comparadas.

2. Las actas con acuerdo en el ordenamiento jurídico-tributario español

2.1. Las técnicas convencionales de terminación del procedimiento administrativo y el acuerdo fiscal

De acuerdo con la configuración de la que parte la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas¹ (LPACAP), el cauce normal de terminación del procedimiento administrativo es la resolución mediante un acto expreso o presunto, sin perjuicio de otras formas posibles de terminación tales como el desistimiento, la renuncia o la caducidad (art. 84.1 LPACAP). Ahora bien, el artículo 86 de la LPACAP establece la posibilidad de terminación convencional de procedimientos administrativos:

[...] siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.

Dicha disposición viene a facultar a la Administración para la terminación convencional de procedimientos, dentro del cumplimiento de las exigencias que el principio de legalidad impone a toda actuación administrativa. En consecuencia, estamos ante una habilitación que abre la posibilidad a la celebración dentro del procedimiento administrativo de acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas de derecho público o privado con el objeto de satisfacer el interés público y con los efectos que en cada caso se prevean para la

¹ En paralelo a la regulación contenida en el antiguo artículo 88 de la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

correspondiente regulación específica. No obstante, debe matizarse que esta posibilidad de terminación convencional solo está prevista para aquellos supuestos en los que la discrecionalidad en la actuación administrativa permita la creación de un ámbito para la negociación con el administrado (Romero Flor, 2011, p. 28).

En el ámbito fiscal, esta terminación convencional de los procedimientos administrativos tiene su reflejo en las actas con acuerdo, que permiten incorporar la resolución convencional de conflictos al procedimiento tributario; en este caso, el interés público del acuerdo al que alude el artículo 86 de la LPACAP va a tener como fines fijar la controversia y poner solución de diferencias en la aplicación de la norma tributaria. Precisamente, esta es la idea de la que parte la configuración española del acuerdo fiscal, la configuración una forma más rápida y efectiva de finalizar los procedimientos tributarios.

Considerando lo anterior, el acuerdo fiscal puede de ser definido como una conjunción de voluntades entre la Administración tributaria y el obligado tributario, con naturaleza jurídica declarativa que se da frente a la existencia de una situación jurídica indeterminada (Calvo Vérguez, 2003, p. 149). Aunque sin entrar en profundidad en el debate jurídico sobre la naturaleza de las actas con acuerdo, bajo dicha consideración, el acuerdo fiscal se sitúa dentro del procedimiento inspector como un acuerdo de naturaleza procedimental preparatoria², ya que se origina dentro del procedimiento, lo que permite al contribuyente participar en la consecución de la propuesta de liquidación.

2.2. La introducción de las actas con acuerdo en la LGT

La LGT de 2003 incorpora las actas con acuerdo como forma de terminación del procedimiento inspector, aunque dicha introducción no supone una novedad en nuestro ordena-

² En este sentido, Romero Flor (2017, p. 22) viene a concluir sobre la cuestión de la naturaleza jurídica de las actas con acuerdo:

Planteamiento, sin embargo, que no es óbice para encajar dentro del ámbito del procedimiento de aplicación de los tributos a aquellas actuaciones conjuntas entre la Administración tributaria y el contribuyente, consistentes en establecer de manera consensuada algunos de los elementos controvertidos del hecho imponible, con la intención de determinar de manera más efectiva la deuda tributaria; por lo que se tratará de actos preparatorios o de trámite, que podrán o no vincular al órgano competente para liquidar, pero que en ningún caso sustituirán la posterior liquidación, provisional o definitiva, encajando perfectamente de esta manera dentro de la segunda de las clasificaciones que imponía el artículo 86.1 *in fine* de la LPACAP, y entre estas, quizás el supuesto más claro se aprecie en la figura de las actas con acuerdo, en donde son actos de trámite que se originan en el procedimiento tributario de inspección que finaliza con un acto administrativo resolutorio de liquidación, en el que se permite la participación del contribuyente para despejar las incertidumbres existentes en la obligación tributaria, pero en el que se requerirá una autorización previa o simultánea del órgano competente para liquidar como fórmula de control de este tipo de acuerdos.

miento en lo que se refiere a acuerdos fiscales. Así, se han dado manifestaciones en nuestro ordenamiento como los jurados tributarios introducidos por la Ley de Utilidades de 1922 o las Evaluaciones Globales y Convenios, plasmados en la LGT de 1963 que estaban orientadas a conseguir un acuerdo de aplicación tributaria que se adaptara a las características de los obligados. Dicha regulación fue derogada tras la entrada en vigor de la Constitución española (CE) en 1978, desarrollándose en nuestro ordenamiento diversas manifestaciones dispersas y no sistematizadas de terminación convencional de aplicación de los tributos como serían los acuerdos en materia de precios de transferencia, los planes de amortizaciones o la tasación pericial contradictoria.

De esta forma, el ordenamiento tributario español incorpora de forma tardía técnicas convencionales que eviten la vía judicial. La LGT introduce en su artículo 155 una regulación de las actas con acuerdo que permite la posibilidad de alcanzar acuerdos fiscales en el marco del procedimiento inspector. Dicha figura toma como referencia la regulación establecida en el ordenamiento italiano, partiendo del análisis del denominado *accertamento con adesione* (Calvo Vérguez, 2003, p. 155). Como se analizará más adelante, dicho instrumento establece un sistema de comprobación en la que el contribuyente y la Administración tributaria llegan a una solución pactada, con una importante reducción de las sanciones asociadas al procedimiento.

Por su parte, la exposición de motivos de la LGT destaca la introducción de las actas con acuerdo como una de las nuevas modalidades de actas de inspección, «como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario». Sobre dicho particular, dicha exposición continúa afirmando que «las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de cierta», terminando con una breve descripción de algunos aspectos de la regulación de la nueva figura.

Considerando lo anterior, las actas con acuerdo constituyen una de las principales novedades de la LGT del año 2003 en lo que al procedimiento inspector se refiere. De la exposición de motivos de la norma queda patente que estas actas son un intento cuyo objetivo es la reducción de la conflictividad tributaria por parte del legislador, no sin olvidar que la regulación contenida no supone un incremento de la discrecionalidad de la Administración tributaria, es decir, no se pueden negociar los hechos imposables constatados por la actuación inspectora ni la norma aplicable (Díez-Ochoa Azagra, 2018, p. 1.035). Así, las actas con acuerdo se configuran para supuestos de especial dificultad en los que no resulta posible definir con claridad el encaje en la norma tributaria de los hechos o existe una dificultad en la aplicación de la norma a un supuesto concreto, debiendo ajustarse a los términos de la norma tributaria.

No obstante, antes de proceder a un análisis más detallado de la figura se deberá realizar una breve referencia al encaje de esta figura convencional tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, en lo que se refiere a su compatibilidad con los principios de capacidad económica e igualdad, el principio de legalidad y la indisponibilidad del crédito tributario.

Al mismo tiempo, considerando que las actas con acuerdo no constituyen la única técnica convencional existente en el ámbito tributario, también se hará una breve referencia a otras manifestaciones de acuerdo fiscal en nuestro ordenamiento.

2.3. Perspectiva constitucional y dogmática de las actas con acuerdo

2.3.1. Los principios de capacidad económica e igualdad

El artículo 31.1 de la CE establece el principio de capacidad económica como base de construcción del sistema tributario, siendo expresado también dicho principio por el artículo 3.1 de la LGT al disponer que «la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos». Al respecto de la interpretación de dicho artículo y su importancia en la configuración de nuestro sistema tributario, el Tribunal Constitucional (TC) ha definido que dicho principio «actúa como un límite al legislador en el ejercicio de su poder tributario»³.

A dicho principio se le une de forma inseparable el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la CE que se define como uno de los principios ordenadores del sistema jurídico. Dicho precepto, en unión con el principio de capacidad económica, en los términos de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3.º –NFJ000249–), señala lo siguiente:

[...] son reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia. Esta razón aconseja examinar separadamente si existe una vulneración específica del derecho a la igualdad ante la ley consagrado en el artículo 14, como violación autónoma, respecto de la relativa a si existe o no violación del principio de igualdad inspirador del sistema tributario indisolublemente enlazado con el principio de legalidad que en la mencionada materia rige.

En consecuencia, en lo que se refiere a la configuración de las actas con acuerdo en nuestro ordenamiento jurídico-tributario se podría plantear la posible vulneración de dichos principios. En efecto, se presentaría la problemática de situaciones que cumplan con los presupuestos habilitantes para celebrar un acta con acuerdo y la Administración tributaria decida llevarlos a cabo con unos contribuyentes y no con otros, siendo este caso una vulneración del principio de igualdad que habrá de ser ponderado en cada caso concreto ajustando el acuerdo al ordenamiento tributario según las necesidades a las que se aplica. Por lo tanto, la celebración de acuerdos fiscales en el seno de la inspección debe incardi-

³ STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4.º –NFJ002247–).

narse dentro de dichos principios, sin que su mera existencia suponga su vulneración. Todo ello, siempre que la Administración no haga uso de su potestad discrecional para llegar a situaciones discriminatorias y los contribuyentes actúen de acuerdo con el principio de buena fe en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (Gil Cruz, 2009, p. 136).

2.3.2. Principio de legalidad

El principio de legalidad, configurado como uno de los elementos esenciales de la actuación administrativa, encuentra una doble manifestación en el derecho tributario a través del principio de reserva de ley (art. 31.3 CE al establecer que «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley») y el principio de legalidad en la actuación de la administración (art. 103 CE que dispone que «La Administración pública sirve con objetividad a los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»).

En lo que respecta a la actuación de la Administración pública en el procedimiento de aplicación de los tributos en el curso de una inspección, debemos focalizar la atención en esta segunda manifestación del principio constitucional en tanto que el derecho tributario se caracteriza por la ausencia de discrecionalidad en la actuación administrativa y la supremacía del ente público. Por ello, el ejercicio de las potestades tributarias responde únicamente a la aplicación de las normas con la tutela del interés de la norma tributaria (Romero Flor, 2011, p. 112).

Ahora bien, es innegable que, a pesar de que la actuación de la Administración tributaria debe ajustarse a dicho principio de legalidad, existen espacios en la norma tributaria que reconocen la libertad de actuación a la Administración al tratarse de conceptos jurídicos indeterminados, valoraciones o estimaciones que resultan ambiguas, sobre las que es posible que exista una interpretación (Gil Cruz, 2009, p. 133). Es en este campo donde la doctrina ha venido a señalar que la negociación no supone una vulneración del principio de legalidad, en tanto que la decisión que adopten los órganos administrativos será correcta en la medida en que cumplan con las normas recogidas para el procedimiento específico, esto es, el procedimiento y supuestos para la utilización de las actas con acuerdo en el procedimiento inspector⁴.

⁴ Calvo Vérguez (2003, p. 143) viene a realizar una reflexión interesante sobre la compatibilidad del principio de legalidad en el derecho tributario con la consecución de acuerdos fiscales:

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.

2.3.3. Indisponibilidad del crédito tributario

El artículo 18 de la LGT dispone que «el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa». Dicha disposición viene a consagrar el principio de indisponibilidad del crédito tributario que, a pesar de no ser un principio constitucional *per se*, tiene un carácter informador del ordenamiento jurídico-tributario español y debe ser tenido en cuenta como límite a los acuerdos fiscales. En virtud de este, la Administración tributaria deberá exigir las prestaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria al sujeto pasivo para el sostenimiento de los gastos públicos. Por consiguiente, la Administración tributaria queda vinculada por dicha indisponibilidad, restringiendo la posibilidad de que la Administración intervenga discrecionalmente en la aplicación de los tributos, dada la reserva legal sobre los mismos (Martínez Muñoz, 2004, p. 189).

En consecuencia, parece existir una contradicción en el hecho de que se establezca la no disponibilidad del crédito tributario y, al mismo tiempo, se dote a la Administración tributaria de la posibilidad de alcanzar acuerdos con los obligados tributarios dentro de los trámites procedimentales establecidos. Pues bien, el matiz que representa el acta con acuerdo frente a la indisponibilidad del crédito tributario radica en que este permite clarificar la cuota tributaria debida mediante un consenso. Bajo dicho paradigma, se alcanzaría un margen de diálogo que evite conflicto, acabando con la incertidumbre y permitiendo la concreción de dicho crédito tributario considerado indisponible (Gil Cruz, 2009, p. 141).

Aunque dicha indisponibilidad puede constituir una dificultad que afecte a la configuración de la técnica convencional, no existe tal dificultad en tanto que no se produce una transacción en la potestad impositiva⁵. Por tanto, el acuerdo alcanzado debe estar referido al plano concreto de la obligación tributaria individualmente considerada dentro de un procedimiento de aplicación de tributos.

⁵ Calvo Vérez (2003, p. 144) viene a delimitar la indisponibilidad del crédito tributario frente a los acuerdos fiscales alcanzados por la Administración, en los términos planteados por la doctrina italiana con relación al *accertamento con adesione*. En este sentido, resulta relevante el siguiente comentario:

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 italiana 28 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.

2.4. Otras manifestaciones convencionales en el derecho tributario español

Considerando lo expuesto, se llega a concluir que la regulación de las actas con acuerdo como técnica convencional en el ámbito tributario es compatible con los principios constitucionales e informadores del ordenamiento tributario. Ahora bien, las actas con acuerdo no son la única técnica convencional de resolución de controversias en el ordenamiento jurídico-tributario. En este sentido, encontramos otras manifestaciones tales como los acuerdos previos en materia de precios de transferencia, los procedimientos amistosos en el marco de los convenios de doble imposición internacional o prácticas propuestas desde proyectos como el *International Compliance Assurance Programme* (ICAP) desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

No obstante, antes de examinar estos mecanismos de carácter autocompositivo, esto es, aquellos en que las partes de forma independiente alcanzan un acuerdo, se deben mencionar otros de carácter heterocompositivo. Dichas técnicas se caracterizan por la existencia de una persona ajena al conflicto que plantea la resolución con efecto de cosa juzgada y vinculantes para las partes, siendo este el caso de la jurisdicción y el arbitraje. Dejando de lado la vía jurisdiccional, el arbitraje en el marco del derecho tributario podría ser una vía como instrumento extrajudicial para la resolución de conflictos; este podría ser un mecanismo más rápido, eficaz y seguro para la finalización de la controversia cuando una de las partes es la propia Administración. No obstante, el arbitraje tributario es una figura no desarrollada en el ámbito de la Administración tributaria del Estado, pudiendo encontrar ejemplos de ello en otros ámbitos como la Comisión Arbitral del País Vasco o la Junta Arbitral del País Vasco y Navarra, encargados de resolver cuestiones competenciales entre distintas administraciones y la interpretación de la normativa foral.

Una vez mencionadas las resoluciones extrajudiciales de carácter heterocompositivo, restaría delimitar de forma negativa las soluciones autocompositivas a examen. En este caso, ha de excluirse de dichas técnicas convencionales aquellas actuaciones de la Administración tributaria que constituyen actos de interpretación unilaterales y concretos de la Administración, es decir, las consultas tributarias. A estos efectos, las consultas son una manifestación unilateral de la Administración que carecen de conjunción de voluntades; no hay una negociación del contenido, ya que la contestación tiene carácter estrictamente administrativo y unilateral (Calvo Vérguez, 2003, p. 145).

Sentado lo anterior, como primera técnica convencional de carácter autocompositivo, deben mencionarse aquellos acuerdos previstos en el artículo 18.9 de la Ley 27/2014, de 27 de septiembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia, en virtud de los cuales los contribuyentes tienen la posibilidad de solicitar por escrito ante la Administración tributaria que «determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de estas». Esta posibilidad de que la Administración tributaria llegue a acuerdos en

materia de precios de transferencia posee una ventaja añadida para ambas partes; la Administración no deberá realizar una compleja comprobación posterior y los sujetos pasivos tienen la seguridad jurídica de realizar una operación con un precio acordado, previendo las consecuencias que se deriven a nivel fiscal.

En segundo término, encontramos otra técnica autocompositiva en el marco de los convenios para evitar la doble imposición como es el procedimiento amistoso, si bien es cierto que dicho procedimiento convencional no se desarrolla entre la Administración tributaria y el contribuyente, sino entre las Administraciones de dos Estados sobre un tratado internacional firmado entre partes. Dicho mecanismo, en el marco del Modelo de Convenio de la OCDE, aparece recogido en el artículo 25 como un instrumento para la resolución de diferencias en materia de fiscalidad internacional de una forma convencional. Mediante este mecanismo el obligado tributario puede iniciar un procedimiento cuando considere que un Estado ha adoptado una medida que provoca una imposición no conforme con el convenio, lo que lleva a la conclusión de negociaciones entre los estados parte para llegar a una resolución de las dificultades.

En último lugar, debe mencionarse el proyecto ICAP, desarrollado por la OCDE, en el que España es una de las jurisdicciones participantes⁶. Dicho programa está dirigido a empresas multinacionales, con el objetivo de mejorar la seguridad jurídica en materia tributaria a través de mecanismos multilaterales de cooperación entre autoridades fiscales y contribuyentes sobre el análisis, valoración y aseguramiento de riesgos fiscales internacionales de dichos grupos multinacionales. Aunque el proyecto se encuentra en una fase inicial, permite a las jurisdicciones involucradas la utilización de la información disponible, los *country-by-country reports* o mecanismos cooperativos como las *joint audits*, para la creación de una vía para alcanzar una mayor seguridad jurídica a escala multilateral en materia de fiscalidad internacional. Además, con ello se buscaría lograr la eficiencia en la utilización de los recursos por parte de las Administraciones tributarias permitiendo la valoración de determinados riesgos fiscales en un marco de relaciones colaborativas con los grupos multinacionales. En concreto, el programa ICAP viene a definir en su *Pilot Handbook 2.0 ICAP* (OECD, 2019), capítulo

⁶ En la práctica, el ICAP parece haber tenido su control en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019 (Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), al referirse al control tributario de grupos internacionales. En concreto, se señaló lo siguiente:

Los controles simultáneos son otro de los instrumentos que tendrán presencia en el Plan de 2019 en busca de una mayor eficacia y eficiencia administrativa, así como de una reducción de los costes de cumplimiento de los contribuyentes. Estos controles permiten la obtención de mejor información, necesaria para el adecuado control de los grandes grupos multinacionales, a la par que facilitan la coordinación con otros países, reduciendo el riesgo de futuras controversias. Se facilita, de esta forma, una solución más coordinada a nivel internacional reduciendo el coste que representaría para los contribuyentes la alternativa de sucesivas actuaciones inspectoras en diversos países y sobre un mismo grupo empresarial.

tercero, algunos riesgos asociados a la fiscalidad internacional dentro de la cobertura del proyecto como son los riesgos de precios de transferencia (concretados con acuerdos en materia de precios de transferencia entre empresas del grupo coordinados entre diversas jurisdicciones), riesgo de establecimiento permanente y otros riesgos fiscales internacionales asociados al proyecto BEPS (*hybrid mismatch arrangements, treaty shopping*, entre otros) que puedan surgir en el marco de relaciones entre distintas jurisdicciones participantes y los grupos multinacionales.

El examen de estas manifestaciones convencionales en el derecho tributario español lleva a concretar algunas propuestas de mecanismos de acuerdo o coordinación previa con una solución *ex ante* a aquellas situaciones que puedan generar un conflicto en el futuro; con respuestas a posibles riesgos y disconformidades que puedan surgir entre la Administración tributaria y el contribuyente. Por tanto, frente a soluciones de carácter *ex post*, donde se ha iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos frente a una conducta del sujeto pasivo, las medidas antes expuestas ponen el acento en evitar que se inicie el procedimiento inspector, además de generar un marco de cooperación que permita mejorar la seguridad jurídica frente a potenciales riesgos fiscales.

3. Régimen jurídico de las actas con acuerdo

3.1. Supuestos de adopción del acta con acuerdo

Como se ha podido concluir del primer epígrafe, las actas con acuerdo como técnica convencional dentro del ámbito tributario tienen como fines el garantizar una mayor seguridad jurídica del ciudadano y una reducción de la litigiosidad. Estos fines elementales son compartidos por otras manifestaciones convencionales tributarias, y, dentro del procedimiento inspector, las actas con acuerdo producen una vinculación en la aplicación de la norma jurídica al caso concreto. Por ello, el apartado 1 del artículo 155 de la LGT recoge aquellos supuestos en los que procede realizar un acuerdo fiscal entre la Administración tributaria y el obligado tributario. Dichos supuestos son la existencia de conceptos jurídicos indeterminados, la apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto y la realización de estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos, o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Dicha enumeración incluye casos que se refieren tanto a la aplicación de la normativa, por existir dudas razonables en su interpretación, como al supuesto de hecho en el que existan dificultades para la comprobación o investigación que hagan aconsejable ser objeto de valoración conjunta entre la Administración tributaria y el obligado (Ferreiro Lapatza, 2003, p. 16). Este es precisamente uno de los puntos fundamentales del análisis del acta con acuerdo como técnica convencional, en tanto que se permite la fijación de un acuerdo

en el seno del procedimiento de aquellas cuestiones que afectan a la determinación de la obligación tributaria⁷. Por ello, será necesario iniciar el análisis de los supuestos que configuran su ámbito objetivo, esto es, aquellos presupuestos procedimentales en los que existe una habilitación para el acercamiento de posiciones que permita la regularización en el acta con acuerdo.

No obstante, la delimitación del ámbito objetivo del artículo 155.1 de la LGT no ha estado exenta de crítica, al considerar la necesidad de crear un marco más flexible de supuestos en los que se aúne algún tipo de incertidumbre y la eventual litigiosidad que lleve la cuestión a la vía económico-administrativa o contenciosa. Así, no habría de limitarse a los supuestos en los que existan conceptos jurídicos indeterminados o existan dificultades en términos de calificación o determinación de la base imponible, sino siempre que se produzca algún tipo de incertidumbre o una situación que genere inseguridad sobre el resultado o la interpretación que podrá alcanzarse en la vía económico-administrativa o contencioso-administrativa.

3.1.1. Concreción de la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados

La concepción de los conceptos jurídicos indeterminados parte de ser una cláusula normativa abierta caracterizada por una indeterminación de la zona de certeza en la que ha de operar la Administración en la aplicación de la norma. Por ello, existirá una duda en su aplicación al caso concreto, ya que existe un abanico de soluciones a las que se puede llegar sin salirse del concepto normativo (García de Enterría y Fernández, 2008, p. 470). De esta forma, en el ámbito jurídico-tributario encontramos notables supuestos que llevarían a la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, como podría ser el caso de los motivos económicos válidos cuya existencia determina la aplicación de regímenes fiscales de gran importancia para los operadores económicos, como sería la existencia de motivos económicos válidos para la aplicación del régimen especial de neutralidad del impuesto sobre sociedades o la aplicación de determinadas cláusulas antiabuso en el marco de la tributación de no residentes. Asimismo, la determinación de conceptos con alto grado de incertidumbre tiene una especial trascendencia en el ámbito de precios de transferencia, en el que la celebración de acuerdos fiscales es una vía idónea con la que cuentan los sujetos pasivos que realizan operaciones vinculadas para llevar a cabo de modo voluntario los correspondientes ajustes fiscales sobre dichas transacciones y evitar que la Administración fije unilateralmente el valor de mercado de dichas operaciones (Calvo Vérguez, 2003, p. 147). Adicionalmente, la concreción de conceptos jurídicos indeterminados en el seno de un procedimiento inspector podría aportar una mayor seguridad jurídica a materias tales como las

⁷ A dicho respecto, la exposición de motivos de la LGT explica que «las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de los elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación».

presunciones *juris tantum*, la definición de los usos y costumbres, los gastos de relaciones públicas (atenciones a clientes y proveedores) o el concepto de afectación de un elemento patrimonial a una actividad económica, entre otros ejemplos.

A su vez, la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados debe diferenciarse de los supuestos de discrecionalidad en los que se habilita al órgano administrativo para elegir entre diversas alternativas válidas⁸. Por ello, su concreción lleva a la aplicación de una estimación subjetiva y motivada de la opción más conveniente que satisfaga el espíritu perseguido por la norma.

Sentada la anterior delimitación, la inclusión del concepto jurídico indeterminado dentro de los supuestos del apartado primero del artículo 155 de la LGT permitiría un mayor consenso entre el contribuyente y la Administración a través del acta con acuerdo, dentro de los límites de la ley. Ello implica que la Administración y el obligado tributario deben centrar sus negociaciones y el posible acuerdo a la zona de incertidumbre o de vaguedad de la norma generada por la existencia de un concepto jurídico indeterminado en la norma tributaria⁹. Con ello, se pretende dentro de la norma dotar de certeza a una situación de imprecisión o ambigüedad jurídica, lo que evita la posible interpretación unilateral de la Administración.

3.1.2. Apreciación de los hechos para la correcta aplicación de la norma al caso concreto

El segundo supuesto contemplado en el artículo 155 de la LGT enuncia dentro del ámbito objetivo de las actas con acuerdo «la apreciación de los hechos determinantes para la

⁸ La jurisprudencia del Tribunal Supremo plantea una delimitación similar cuando en su Sentencia de 28 de abril de 1964 afirma que:

[...] las facultades discrecionales se caracterizan por la pluralidad de soluciones justas posibles entre las que libremente puede escoger la Administración, según su propia iniciativa, por no estar comprendida dentro de la norma la solución concreta, mientras que el concepto jurídico indeterminado es configurado de tal forma que solamente se da una única solución justa en aplicación del concepto a la circunstancia de hecho.

En el mismo sentido, entre otras, las SSTs de 15 de junio de 1977, 27 de junio de 1979, 8 de julio y 27 de septiembre de 1985, 23 de octubre y 28 de diciembre de 1978, 1 de julio de 1991, 7 de octubre de 1999, 30 de mayo y 13 de junio de 2000.

⁹ En este sentido, González-Cuéllar Serrano (2007, p. 468):

A través de la admisión del acuerdo sobre los conceptos jurídicos indeterminados, se está permitiendo fijar de forma consensuada las cuestiones de hecho o de derecho que caigan dentro de la zona de incertidumbre de aquellos conceptos. Se trata, por ejemplo, de dilucidar la vida útil de un bien, el grado de afectación de un elemento patrimonial a la actividad económica o el valor de mercado de un bien. Por supuesto, la Administración y el obligado tributario deben circunscribirse en su actividad negociadora a la zona de incertidumbre o de vaguedad de la norma, que es, precisamente, el ámbito propicio para las actas con acuerdo.

correcta aplicación de la norma al caso concreto». En consecuencia, nos encontraríamos ante un supuesto complejo en su configuración en tanto que la definición de los hechos como la apreciación de estos plantean dudas sobre la limitación en la figura.

A dichos efectos, el artículo 186.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGIT), establece una posible concreción de los supuestos de aplicación del supuesto al señalar que:

[...] cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario.

De esta descripción es razonable entender que ha de existir una actividad administrativa previa a la suscripción del acta, mediante la cual la Inspección tributaria ha recabado elementos de prueba y ha realizado las actuaciones para la determinación de los elementos de la obligación tributaria sin llegar a resultados concluyentes. Estamos ante supuestos en los que, si la Administración agota las vías de actuación o investigación sin poder alcanzar un resultado unívoco que no garantiza una solución acorde a la aplicación de la norma, se acude a la vía de las actas con acuerdo para alcanzar un pacto en el que concurra una incertidumbre objetiva en la apreciación de los hechos¹⁰.

Por tanto, estamos ante supuestos en los que surgen dudas sobre la interpretación y calificación en la aplicación de la norma tributaria lo que puede ocasionar una discrepancia entre el criterio sustentado por la Administración y por el obligado tributario, provocando un conflicto sobre la apreciación de los hechos y elementos de prueba que puede llevar a acudir a la vía económico-administrativa o la jurisdicción contencioso-administrativa. Por ello, en orden a evitar un posterior conflicto jurisdiccional ocasionado por las dudas sobre los datos comprobados por la Administración y sus consecuencias tributarias, las actas con acuerdo permitirían la reducción de la incertidumbre sobre la aplicación de la norma tributaria, la interpretación o la calificación de los hechos (Romero Flor, 2012, pp. 51-52).

¹⁰ Es así como, por no encontrar una solución que garantice la aplicación pacífica de la norma a un caso concreto, se abre la vía a una posible decisión participada del ciudadano. A dicho respecto, González-Cuéllar Serrano (2007, pp. 470-471) viene a considerar que, tanto el ciudadano como la Administración tributaria, tienen que desconocer los hechos, esto es, se debe dar una investigación que genera una desproporción entre el resultado obtenido y los recursos invertidos, generando una alta posibilidad de litigiosidad. Claro está que, si la incertidumbre es generada por el propio obligado tributario, la Administración se verá abocada a recurrir a métodos de estimación indirecta.

3.1.3. Realización de estimaciones, valoraciones o medición de datos, elementos o características para la determinación de la obligación tributaria

El tercer presupuesto establecido en el artículo 155.1 para la suscripción de las actas con acuerdo se dará en aquellas situaciones en las que se debe realizar una regularización tributaria «cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan identificarse de forma cierta». Dicho precepto viene a definir un supuesto en el que se han podido concretar los hechos y la interpretación aplicable al supuesto, pero existen determinadas dificultades que impiden cuantificar los elementos que constituyen la base imponible de la obligación tributaria (Romero Flor, 2012, pp. 53-54). Esta es entendida, en los términos que la define el artículo 50.1 de la LGT, como «la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible». En efecto, estamos ante un elemento cuantificador de la obligación tributaria que supone la manifestación del hecho imponible como presupuesto habilitante para el nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido, existe una indeterminación del elemento cuantificador de la obligación tributaria que debe ser solventado mediante la suscripción de un acta con acuerdo.

A dicho respecto, la definición que realiza la norma lleva a una enumeración de tres formas distintas para precisar la base imponible. En primer término, encontramos la *estimación* como presupuesto para calcular la base bajo diversos métodos (directa, objetiva e indirecta), que supone la determinación exacta de la base con los datos y registros del obligado tributario. A su vez, la *valoración* hace referencia a la concreción de la capacidad económica del sujeto pasivo, esto es, se alcanza la fijación de los conceptos establecidos en la norma tributaria. Por último, con la *medición* se hace referencia a supuestos en los que los componentes de la base imponible vienen expresados por unidades de medida no monetaria, lo que determina que se asigne un determinado rendimiento para la cuantificación de la base imponible (Gil Cruz, 2009, p. 249).

Sentado lo anterior, encontramos que en dicho supuesto el legislador alude a tres formas distintas de determinación de la base imponible con caracteres diferentes en tanto al medio por el que alcanza la valoración. Por ello, habiéndose realizado actuaciones tendentes a la cuantificación de la base imponible, se han encontrado elementos que impiden expresar de forma cierta los parámetros a utilizar, debiendo acudir a acuerdo como vía de solución para que se dé una determinación consensuada.

Dentro de este supuesto habilitador debe hacerse referencia a la estimación indirecta, definido en el artículo 50.4 de la LGT como un método subsidiario que puede utilizarse únicamente cuando la base imponible no puede ser cuantificada por los métodos habituales. En su propia definición legal este supuesto permite a la Administración realizar una determinación de la deuda tributaria cuando, tras hacer uso de los medios ordinarios, la Administración no cuenta con los datos que se han podido obtener de una diligente colaboración

del contribuyente, generando así una situación de incertidumbre o incerteza por la falta de datos. A tal fin, la Administración contará con un margen de discrecionalidad para la determinación de la base imponible, lo que señala que este sea el método idóneo para hacer extensible el uso de un acta con acuerdo.

No obstante, dicho presupuesto no está exento de problemática en cuanto a las consecuencias que la valoración de los elementos que forman el hecho imponible pueda tener en otros tributos. Es así como el acuerdo alcanzado podría originar diferencias entre distintas valoraciones a efectos fiscales, particularmente cuando la Administración tributaria se pueda establecer a distintos niveles territoriales (estatal, autonómico y local), lo que llevaría a la aplicación de diferentes estimaciones o valoraciones según la afección de la estimación, valoración o medición a determinados tributos. Por ello, se hace necesario considerar que la cuantificación plasmada en el acuerdo fiscal podría tener implicaciones más allá del procedimiento inspector, considerando la falta de unidad de criterio entre Administraciones tributarias y la falta de seguridad jurídica que dicha situación puede generar a pesar del acuerdo convencional alcanzado.

3.2. Aspectos procedimentales

3.2.1. Requisitos para la suscripción del acta con acuerdo

Una vez analizado el ámbito objetivo de las actas con acuerdo, se debe centrar la atención en aquellas disposiciones procedimentales que llevarían a la terminación convencional. De esta forma, se ha de centrar la atención, en primer lugar, en el ámbito subjetivo de aplicación de las actas con acuerdo, es decir, en identificar aquellos sujetos a los que se harán extensibles los presupuestos habilitantes que constituyen el ámbito subjetivo.

De un lado, encontramos el órgano competente para la suscripción del acta con acuerdo que serán los órganos y funcionarios integrados en la Administración tributaria encargados de la inspección tributaria que sean competentes a nivel territorial. De otro lado, aparece la figura subjetiva del obligado tributario que será aquella persona física o jurídica y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias en los términos del artículo 35 de la LGT. No obstante, en lo que respecta a la perfección del acuerdo, el artículo 155.4 de la LGT alude a la posibilidad de suscripción por parte de su representante (ya sea legal o voluntaria en los términos de los arts. 45 y 46 LGT), que podrán actuar en el desarrollo del procedimiento inspector en aras de lograr alcanzar un acta con acuerdo.

Examinados los sujetos intervinientes se debe centrar la atención en el aspecto procedimental del acta con acuerdo. De forma previa a que concurran los requisitos para la suscripción del acta con acuerdo, huelga decir que se debe dar una actividad de instrucción previa

a la firma del acta con acuerdo. Esto se desprende del propio artículo 186.1 del RGGIT¹¹ que define una primera fase procedimental en la que se ha concretado una actividad de comprobación e investigación previa, tras la cual el órgano inspector actuario entiende sobre la información obtenida que concurre alguno de los supuestos habilitantes del artículo 155 de la LGT; será una vez alcanzada esa conclusión mediante la que el órgano de inspección podrá comunicar al obligado tributario la posibilidad de suscribir el acta y este formular su propuesta. Por ello, estamos ante un inicio de conversaciones preparatorias que van a facilitar que se llegue a una resolución del conflicto de forma consensuada con la suscripción del acta. A dicho respecto, resulta innegable que está en manos de la Administración la decisión de alcanzar una resolución concordada, lo que atribuye a esta la posibilidad de alcanzar un acuerdo. Esta opción de la LGT ha sido criticada por un sector de la doctrina al considerar que se debería haber contemplado la solicitud por parte del obligado tributario del acuerdo, planteando la posibilidad de llevar el conflicto ante un mediador, conciliador o árbitro que impulsara un acuerdo tras la propuesta del contribuyente¹².

Una vez que en el curso del procedimiento inspector se considere la posibilidad de firmar un acta con acuerdo al estar dentro de algunos de los tres supuestos previstos en el artículo 155.1, se deberán cumplir aquellos requisitos de orden procedimental para su suscripción. Estos van a ser los contemplados en el artículo 155.3 de la LGT que establece lo siguiente:

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.
- b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

En lo que respecta a la autorización del órgano competente para liquidar, el órgano inspector debe prestar su consentimiento expreso a la celebración del acta de forma

¹¹ En concreto, dicho artículo se expresa en los siguientes términos:

Cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo.

¹² En opinión de González-Cuéllar Serrano (2007, p. 475), la LGT «no solo debería haber contemplado expresamente la solicitud de acuerdo por parte del obligado tributario, sino que podría haber ido más allá, contemplando la intervención de mediador, conciliador o árbitro que impulsara el acuerdo ante la propuesta del contribuyente».

previa o simultánea a su suscripción. En dichos términos, el artículo 186.2 del RGGIT establece que «una vez desarrolladas las oportunas actuaciones para fijar los posibles términos del acuerdo, el órgano inspector solicitará la correspondiente autorización para la suscripción del órgano competente para liquidar». De esta manera, si acudimos a la norma de organización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, encontramos que corresponderá a los inspectores jefes dictar las liquidaciones¹³, lo que se traduce en que serán estos quienes deben dar su autorización a la celebración del acuerdo. Por ello, será el inspector jefe quien considerará si el acta con acuerdo suscrita cumple con los requisitos previstos en la normativa tributaria, pudiendo expresar su negativa a la suscripción en caso contrario.

El segundo requisito contemplado en el artículo 155.3 de la LGT va a ser la garantía del cobro de la deuda tributaria resultante del acta con acuerdo. A dicho respecto, el objetivo buscado con esta medida es reducir la conflictividad, ya que la Administración tributaria se asegura del cobro de la deuda tributaria. Por ello, es necesario que el órgano inspector comunique al obligado tributario el importe adeudado. Sobre dicho particular, se ha de señalar que el RGGIT no establece un plazo para la realización de dichas garantías, ni tampoco ningún medio de comunicación para la elaboración de estas por lo que será necesario incluir dicho contenido cuando se señale al obligado tributario para la firma del acuerdo (Gil Cruz, 2009, p. 277).

A estos requisitos se le añade otro de índole formal, como la extensión del acta con acuerdo en un modelo oficial. Sobre dicho aspecto, el artículo 176.4 del RGGIT establece la obligación de realizar el acta en el modelo oficial aprobado, siendo a tal efecto el Modelo A11¹⁴ el que deberá utilizar la Administración tributaria cuando se trate de suscribir un acta con acuerdo.

Por último, se debe hacer referencia a la posibilidad de suscribir un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, posibilidad recogida en el apartado octavo del artículo 186 del RGGIT. Dicha posibilidad determinará que el acta con acuerdo se pueda restringir únicamente a aquellos ámbitos de aplicación del artículo 155.1 de la LGT o se extienda a la totalidad de la obligación tributaria. Así, existen posibles combinaciones entre actas con acuerdo, en conformidad y disconformidad, lo que afectará posteriormente al carácter definitivo o provisional de la liquidación que se dicte (Romero Flor, 2011, p. 290).

¹³ En concreto, así viene definido en el apartado sexto, segundo de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

¹⁴ De conformidad con lo establecido en la Resolución de 29 de noviembre de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de acta de la Inspección de los Tributos.

Considerando los aspectos procedimentales antes enunciados en este epígrafe, cabe concluir que estamos ante lo que ha venido a denominarse como «subprocedimiento» dentro de la propia inspección donde se enmarcan las conversaciones entre el contribuyente y la Administración. A dicho respecto, este destaca la falta de concreción de cómo deben llevarse dichas conversaciones, el uso que se puede hacer de las diligencias de inspección, el nombramiento de los interlocutores e incluso la organización de las sesiones de negociación.

3.2.2. Contenido del acta

Una vez expuestos los requisitos que deben concurrir para la suscripción del acta con acuerdo, además del ámbito objetivo de la misma, se deben examinar los requisitos del acta como documento que sustenta el acuerdo alcanzado en el procedimiento inspector. En dicho sentido, el acta con acuerdo deberá contener la delimitación de aquel supuesto de hecho que concurre para su suscripción lo que se traduce en una concreción del hecho imponible con la aplicación de la norma.

Sobre la determinación del contenido del acta con acuerdo, debe partirse de lo establecido en el artículo 153 de la LGT¹⁵ que viene a establecer aquel contenido del acta en el marco de la terminación del procedimiento inspector. No obstante, el artículo 155.2 de la LGT define determinadas especialidades en lo que respecta al contenido del acta con

¹⁵ El artículo 153 establece lo siguiente con relación al contenido mínimo de las actas de inspección:

Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

- a) El lugar y fecha de su formalización.
- b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
- d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando esta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
- h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.

acuerdo, lo que se configura como una serie de requisitos extra para dar legalidad al acuerdo alcanzado (Romero Flor, 2011, p. 278). Así, encontramos que el artículo 155.2 de la LGT dispone lo siguiente:

Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

- a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.
- d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

A este contenido se le debe añadir el establecido en el artículo 176.1 e) del RGGIT, en virtud del cual se añade al contenido del acta con acuerdo lo siguiente:

- e) En el caso de actas con acuerdo deberá hacerse constar, además de lo señalado en el artículo 155.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituidos por el obligado tributario.

Sobre dicho contenido se deben realizar algunas observaciones, siendo esencial puntualizar que este viene dado por la propia idiosincrasia del acuerdo celebrado y los pilares sobre los que se asienta. De esta forma, encontramos, en primer lugar, una referencia a los supuestos concretos que determinan la suscripción del acuerdo, debiendo consignarse fundamentos jurídicos que se han seguido y que han llevado a la suscripción del acta con acuerdo. A esto se le añade que las actas con acuerdo requieren una motivación especial en tanto a su contenido, ya que se han de consignar las razones que han conducido a su formalización (Gil Cruz, 2009, p. 284).

Un segundo aspecto es la tramitación de la sanción que se derive de la regularización, aspecto que será objeto de análisis en páginas posteriores. A dicho respecto, se debe consignar la renuncia de la tramitación separada del procedimiento inspector, lo que llevaría a determinar uno de los elementos principales que configuran el acta con acuerdo, ya que sin renuncia a la tramitación separada no habría acta con acuerdo (Díez-Ochoa Azagra, 2018, p. 1.038).

Por último, ha de destacarse la *manifestación expresa de la conformidad* como elemento formal del acuerdo de voluntades nacido de la técnica convencional. Por ello, la regularización que se produce como consecuencia de la suscripción del acta con acuerdo establece una importante limitación a los derechos de recurso que tendría el obligado tributario en lo que se refiere a las posibilidades de oposición contra la misma.

3.2.3. Tramitación del acta y pago

Una vez concluida la exposición de aquellos elementos procedimentales relacionados con los requisitos y el contenido del acta con acuerdo, solo restaría exponer su tramitación final con la realización del pago de la liquidación resultante. En efecto, debe recordarse que el acta constituye el medio esencial mediante el que se finaliza el procedimiento inspector, esto es, con la suscripción de aquella se procede a la fijación del resultado del procedimiento de aplicación de los tributos y se practicará la correspondiente liquidación.

De esta forma, cumplidos con los requisitos señalados en páginas anteriores y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 155 de la LGT, el acuerdo se perfeccionará con la firma del acta por ambas partes (apartado 4 del art. 155 LGT), pudiendo suscribir una combinación del acta con acuerdo con acta en conformidad o disconformidad, según las posibilidades establecidas en el artículo 186 del RGGIT como se ha señalado en páginas anteriores. Una vez que se perfecciona el acta con acuerdo con su firma, tanto la liquidación como la sanción impuesta que se deriven de la misma se entenderán producidos y notificados a los 10 días siguientes a la fecha, si no se hubiera notificado rectificación de errores materiales que pudiera contener el acta (art. 155.5 LGT). Por tanto, a diferencia de las actas en conformidad, se producirá la notificación del acta a los 10 días de la firma del acuerdo.

Una vez que se ha producido la confirmación de la propuesta contenida en el acta por el transcurso de los 10 días, plazo a partir del que se entiende notificada la liquidación y el acto administrativo de imposición de sanciones, si este fuera aplicable. Por ello, según se establece en el segundo párrafo del artículo 155.5, a partir de dicho momento se iniciaría el periodo voluntario de pago conforme a lo dispuesto en el artículo 62.2 de la LGT, lo que lleve de forma consecuente con la aplicación del depósito realizado a las cantidades adeudadas además del ejercicio del aval o certificado de seguro de caución (en los términos del art. 186.5 b) RGGIT), sin perjuicio de que se proceda a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Por último, debe mencionarse la liquidación de los intereses de demora que se deriven de la liquidación del acta con acuerdo. Sobre dicho particular, el artículo 191.2 del RGGIT establece la particularidad consistente en que los intereses se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido, esto es, transcurridos 10 días desde la suscripción del acta.

3.3. Efectos jurídicos e impugnación

3.3.1. Imposición de sanciones en las actas con acuerdo

Como se ha señalado anteriormente, uno de los contenidos obligatorios del acta con acuerdo es la renuncia a la tramitación separada del expediente sancionador (art. 155.2 c) LGT). Este hecho se va a configurar como un elemento necesario al acta, en tanto que la liquidación realizada llevará asociada la imposición de una sanción en cuanto que se haya dejado de ingresar la cuota tributaria o concurra cualquier conducta tipificada como sancionable.

De esta forma, en tanto que se establece la renuncia obligatoria a la tramitación separada de los procedimientos, en el mismo procedimiento inspector de liquidación de tributos se tramitará el sancionador según lo previsto en el artículo 208.2 de la LGT. A pesar de esta tramitación conjunta, se mantienen las restantes garantías procedimentales en materia de imposición de sanciones, pudiendo incluso incorporar aquellos datos que hubieran sido recopilados durante las actuaciones administrativas; por ello no se obstaculiza la defensa de los derechos del contribuyente ni se generan perjuicios al imputado, lo que lleva a añadir ventajas a la suscripción del acta (Gil Cruz, 2009, p. 312).

Por último, debe añadirse la peculiaridad de la reducción de la sanción de un 50% prevista en el artículo 188.1 a) de la LGT. Esta reducción, prevista exclusivamente para las sanciones derivadas de la liquidación resultante de actas con acuerdo, lleva a eliminar la incertidumbre y la conflictividad en lo que respecta al procedimiento sancionador, generando un importante incentivo para los obligados tributarios. No obstante, cabría preguntarse si esta reducción supone una ventaja adicional frente a las reducciones previstas para las sanciones derivadas de un acta de conformidad, donde operaría la reducción del 30% de conformidad (art. 188.1 b) LGT) y la reducción por pronto pago (art. 188.2 LGT). Además, esta reducción parece excluir otros tipos sancionadores distintos de los previstos en los artículos 191 a 197 de la LGT, mientras que el artículo 188.1 restringe su aplicación a dichos tipos infractores, por lo que la reducción no alcanzará a las sanciones por incumplir las obligaciones de declaración, facturación, contabilidad e incluso las infracciones previstas en el artículo 18.3 de la LIS en materia de operaciones vinculadas.

3.3.2. Carácter vinculante del acuerdo alcanzado y modificación del acta

A los efectos de la suscripción del acta sobre la imposición de sanciones, se debe añadir que el acuerdo alcanzado va a tener el efecto inmediato de generar una obligación de pago en el obligado tributario en los términos que ya se han descrito y un carácter vinculante para las partes involucradas en la relación jurídico-tributaria. Este es uno de los sentidos esenciales de las actas con acuerdo como medio para la reducción de la conflictividad

tributaria en la medida en que que ambas partes adquieren un compromiso que será plasmada en la liquidación. A esto se le añade que, una vez cumplidos los requisitos para su suscripción, el acta despliegue un efecto vinculante tal que la Administración tributaria se verá limitada en una posible modificación de la liquidación y el obligado tributario tendrá limitada su capacidad de impugnación.

A dicho respecto, se debe indicar la posibilidad de que los acuerdos alcanzados puedan ser modificados con posterioridad. Esto es consecuencia de la autorización que realiza el inspector jefe, que podrá modificar o no la propuesta de liquidación provisional o definitiva que resulte del acta. Ahora bien, esta posibilidad de modificación se ve limitada a la consideración de errores materiales que se aprecien por parte del inspector jefe, esto es, su capacidad está limitada a supuestos que precisen corrección. Por tanto, la rectificación que se podría producir en aplicación del apartado séptimo del artículo 186 del RGGIT puede traducirse en un aumento de la liquidación que hubiera resultado, debiendo ajustar la garantía prestada en consecuencia.

3.3.3. Impugnación de las actas con acuerdo

Una vez examinados los puntos anteriores, restaría cerrar el estudio del régimen jurídico con el análisis de la impugnación de las actas con acuerdo. Al efecto, el apartado 6 del artículo 155 de la LGT establece que:

[...] la liquidación y la sanción derivadas del acuerdo solo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

Dicha disposición legal viene a establecer una restricción a su impugnación, esto es, a la interposición de recursos contra la liquidación o la sanción por cualquier razón o motivo. No obstante, dicha limitación se inscribe dentro de la lógica de suscripción de las actas con acuerdo dentro del procedimiento inspector, en tanto que lo que se intenta es reducir la litigiosidad ante los tribunales, con el objetivo de lograr un mayor consenso entre las partes con lo manifestado en el acuerdo sin que el obligado tributario pueda seguir impugnando sin limitaciones las actas resultantes (Martínez Muñoz, 2004).

Ahora bien, si bien es cierto que algunos fines que fundamentan la existencia de este tipo de actas son tanto la eficacia de la actuación administrativa como la reducción de la litigiosidad tributaria, para los cuales tales fines no pueden implicar la total restricción de los medios de impugnación que dispone el contribuyente, pues ello vulneraría tanto el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24 de la CE, como

el control jurisdiccional de los actos administrativos enunciado por el artículo 106 de la CE (Gil Cruz, 2009, p. 354). Así, al establecerse la posible impugnación vía los procedimientos de nulidad de pleno derecho y la existencia de vicios en el consentimiento, no se puede afirmar la vulneración de tales disposiciones constitucionales en tanto que se deja la vía abierta a acudir a la vía contencioso-administrativa con el objetivo de garantizar la razón y el fin de la técnica convencional.

De esta forma, quedando abierta la posibilidad, aunque limitada, de impugnación de la liquidación y la sanción derivada del acta, el primer supuesto al que alude el apartado 6 del artículo 155 es el recurso en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho regulado en el artículo 217 de la LGT. Esta vía tiene como objetivo evitar un vicio invalidante especialmente grave mediante una revisión por parte de la Administración de sus propios actos. Este procedimiento especial de revisión, que excluye otras posibilidades como el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, lleva a la impugnación de actos firmes y definitivos que ponen fin a la vía administrativa cuando concurren determinados supuestos tasados¹⁶. Esta medida llevará a considerar si dichos motivos pueden ser inaplicables ya que el inspector jefe no autorizaría a la suscripción del acta si advierte su existencia, lo que impediría que el acuerdo llegue a perfeccionarse (González-Cuéllar Serrano, 2007, p. 479).

Asimismo, el artículo 155.6 también contempla la posibilidad de acudir a la vía contencioso-administrativa en el caso de que existan vicios en el consentimiento. De un lado, los vicios en el consentimiento pueden derivarse de un error derivado de la documentación, pudiendo llegar a la falsificación de documentos con intención de provocar dicho error. De otro lado, estaría la aparición de documentos y la ocultación de los mismos existiendo mala fe y dolo, siendo tal el vicio que se produciría que hubiese alterado la propia consecución del acuerdo (Gil Cruz, 2009, p. 369). Por tanto, considerado lo anterior, las vías de recurso en materia de actas con acuerdo quedan limitadas a la concurrencia de supuestos de gra-

¹⁶ A dicho respecto el artículo 217.1 de la LGT establece los siguientes supuestos de nulidad:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

vedad, lo que resulta coherente con la intención del legislador de limitar la litigiosidad, renunciando el contribuyente y la Administración, fuera de los supuestos señalados, a iniciar un procedimiento judicial.

Por último, se debe añadir que la impugnación por cualquiera de los medios previstos llevaría a la pérdida del derecho a la reducción de la sanción impuesta como consecuencia de la liquidación ya comentada. En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188.2 a), la Administración exigirá al obligado tributario el importe de la reducción mediante una simple notificación, lo que lleva a desincentivar cualquier posibilidad de recurso contra el acta.

4. Terminación convencional de procedimientos tributarios en el derecho comparado

4.1. Introducción

La utilización de las técnicas convencionales para la resolución de conflictos es un mecanismo nacido del derecho privado, que se ha ido haciendo extensible al derecho público, considerando las ventajas que plantea la participación de los ciudadanos en la resolución de conflictos con la Administración. Estamos ante mecanismos que buscan la agilidad y flexibilidad con una solución consensuada que permita alcanzar una mejor justicia con un mutuo entendimiento mediante la búsqueda de mecanismos de solución extrajudicial de controversias.

Frente a la rigidez y complejidad tanto de la vía económico-administrativa como la contencioso-administrativa, que a menudo se traduce en la lentitud de resolución y la onerosidad del resultado (sírvese de ejemplo la liquidación de intereses de demora), la resolución extrajudicial con fórmulas menos formales y con una mayor implicación de las partes puede resultar una solución ecuánime que logre mejorar la calidad del resultado. Va a ser precisamente en el ordenamiento tributario donde este hecho plantee situaciones en las que la ausencia de un acercamiento entre la postura de la Administración tributaria y el obligado tributario llevará a un incremento de la conflictividad con una prolongación del procedimiento de resolución. Así, las actas con acuerdo dentro del procedimiento inspector llevan a presentar un mecanismo con el que se ponga fin al conflicto que es generado por determinadas situaciones de incertidumbre en la aplicación de los tributos y que precisamente llevan a la construcción de acuerdos en cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de lo establecido en la norma fiscal (Lago Montero *et al.*, 2018).

Tras esta reflexión, una vez han sido examinadas las actas con acuerdo como técnica convencional en el ordenamiento tributario a través del estudio tanto de su naturaleza como de su régimen jurídico, la intención del presente apartado es exponer algunas de las

experiencias de las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria dentro del derecho comparado, con el análisis de las técnicas de resolución de conflictos tributarios utilizados en otras jurisdicciones. Mediante dicha experiencia comparada, se pretende buscar una solución a la conflictividad en el ámbito tributario y cómo mejorar las actas con acuerdo para contribuir a tal fin.

Considerando dicho objetivo, se ha partido del estudio de diversos ordenamientos tributarios de países occidentales que han establecido mecanismos de resolución de conflictos tributarios con la participación voluntaria de los contribuyentes y la Administración. Para abordar dicha exposición, se ha partido de la diferenciación de los dos grandes sistemas tributarios occidentales, ya que ambos han desarrollado tradiciones jurídicas diferentes a la hora de la utilización de mecanismos alternativos de resolución de conflictos. De esta forma, se distingue entre ordenamientos del ámbito anglosajón o de *common law* y los de derecho continental en cuya órbita se encuentra el ordenamiento español. A dicho respecto encontramos que el modelo continental plantea un sistema tributario en el que la Administración califica los hechos y centra su actuación en buscar los elementos no declarados, generando un conflicto cuando el contribuyente o ciudadano encuentra que la actuación no es jurídicamente razonable y que sea posible que la impugnación de dicha decisión pueda prosperar. Por su parte, los ordenamientos de *common law* parten de una autoliquidación que se ve acompañada de un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en pactos entre la Administración y el contribuyente que impiden el litigio (Ferreiro Lapatza, 2003, p. 16).

Sobre esta doble perspectiva se analizarán, en primer término, ordenamientos de *common law* como Estados Unidos y Australia, y, en segundo lugar, ordenamientos de derecho continental como el francés y el italiano, más próximos a nuestra tradición jurídica, añadiendo algunas propuestas procedentes de los Países Bajos. Para finalizar dicho epígrafe, se examinarán las técnicas convencionales en el ámbito tributario con relación al concepto de ayuda de Estado o *state aid* en el derecho de la Unión Europea, cuya definición en el derecho comunitario puede suponer una limitación a los acuerdos fiscales celebrados entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

4.2. Terminación convencional de los procedimientos tributarios en jurisdicciones de *common law*

4.2.1. Los *alternative dispute resolution* en el ordenamiento tributario estadounidense

El primer supuesto a analizar de experiencias de derecho comparado en la utilización de técnicas convencionales en materia tributaria es la establecida en Estados Unidos, que resulta paradigmática tanto por sus formas como por su extensión práctica. En efecto, las

técnicas convencionales para la resolución extrajudicial de conflictos se encuentran muy extendidas en el derecho estadounidense, llegando incluso a ser ampliamente utilizadas en el campo del derecho administrativo, por los costes en términos económicos y temporales que plantea una resolución judicial. De esta forma, los *alternative dispute resolution* (ADR) o mecanismos alternativos de resolución de conflictos están fuertemente arraigados en el derecho estadounidense a fin de no llegar ante el Tribunal Tributario o *Tax Court*, buscando una mayor agilidad y efectividad en la actuación de la Administración tributaria (Serrano Antón, 1996, pp. 90-91).

Por ello, nos encontramos ante una jurisdicción pionera que consigue resolver la mayoría de los conflictos tributarios que se plantean entre contribuyentes y Administración tributaria con una mayor agilidad. A tal fin, se regula un conjunto de procedimientos que sirven como alternativa a los procedimientos administrativos y judiciales en los que, aunque no en todos los casos, intervendría un tercero neutral que ayudaría a facilitar el conflicto mediante la mediación o la conciliación (Gil Cruz, 2009, p. 71). Por ello, existe una cultura convencional tal que alcanza a resolver casos de comisión de un delito fiscal, llegando a poder establecer un acuerdo económico con el contribuyente, cultura generada en parte por una vía judicial costosa e incierta que añade utilidad a la consecución de un acuerdo (Rozas Valdés, 2004).

La aplicación de estas técnicas convencionales se realiza a través de *Internal Revenue Services* (IRS) o servicios internos de impuestos, como agencia administrativa del Department of Treasury, cuya misión es «proveer a los contribuyentes de los Estados Unidos de América un servicio de alta calidad, que les ayude a entender y cumplir con sus responsabilidades tributarias, aplicando las leyes tributarias de manera íntegra y justa para todos», a la par que en materia de conflictos tributarios se manifiesta que, en caso de no estar de acuerdo con una decisión adoptada «puede apelarlos ante la Oficina de Apelaciones del IRS. La mayoría de los desacuerdos se pueden resolver sin incurrir en la pérdida de tiempo y gastos que conlleva ir a juicios ante los tribunales». Tales consideraciones incluidas en la *Publication 1 SP*, dedicada a *Your Rights as a Taxpayer* (Department of Treasury. Internal Revenue Service, 2005), suponen una auténtica manifestación de intenciones de la Administración tributaria estadounidense en aras de lograr acuerdos con sus contribuyentes.

El procedimiento mediante el que se realiza el acuerdo entre la Administración y el contribuyente en los Estados Unidos está ampliamente regulado, a fin de que se puedan cumplir los objetivos previstos y evitar su anulación por una posterior revisión judicial. La implantación de dicho procedimiento está basado en el reconocimiento de las garantías y derechos del contribuyente, la confidencialidad de los datos aportados y la posibilidad de retirarse de la mediación (Rozas Valdés, 2004). El procedimiento parte de la revisión o investigación de las declaraciones presentadas y los datos obrantes por parte de la IRS, conforme a dicho procedimiento se realizan requerimientos a los contribuyentes sobre aspectos de la decla-

ración que han de verificarse o ser modificados. Este inicio del procedimiento da lugar a que el contribuyente pueda entrevistarse con los servicios del IRS en orden a realizar una exposición de las diferencias encontradas y sentar un preacuerdo con una propuesta de liquidación. El contribuyente, tras recibir la propuesta de liquidación (*30 Days Letter*), cuenta con un plazo de 30 días para pagar, o bien, tras recibir la notificación de la liquidación (*90 Days Letter*), tiene como alternativas efectuar el pago, acudir a la vía judicial o acudir a las técnicas convencionales.

En consecuencia, si las negociaciones en sede del procedimiento administrativo no se terminan con acuerdo, tras la liquidación por parte del IRS se podrá acudir a un procedimiento de mediación ante la *Appeals Office* u Oficina de Apelaciones que pondrá en contacto a las partes durante sesiones y podrá aproximar sus posturas. Dichas sesiones están dirigidas por un mediador con conocimientos técnicos y jurídicos en la materia que permiten acercar la postura de las partes y proponer soluciones de acuerdo. Si bien es cierto que este procedimiento tiene múltiples variantes en cuanto a la rapidez de resolución, cuantía de la comprobación o grado de desacuerdo. A su vez, el procedimiento de mediación previsto incluye obligaciones de documentación de las propuestas realizadas y los fundamentos que apoyan las posiciones, existiendo la posibilidad de consulta y acceso a la información por las partes.

A esto se le añade la existencia de un servicio del Defensor del contribuyente denominado *Tax Advocate Service* que actúa de forma independiente al IRS. Este servicio tiene como función intermediar ante el funcionario que ha tramitado el expediente de comprobación de la declaración, a la vez que examinan los asuntos que provocan problemas administrativos para los contribuyentes y prestando servicios de información a los mismos.

En conclusión, dentro de una cultura jurídica basada en el acuerdo entre las partes, encontramos que el legislador estadounidense ha adoptado medidas para disminuir la litigiosidad que permiten definir unos parámetros concretos para celebrar acuerdos, integrándolos dentro de los trámites administrativos. Esta precisión de la mediación en el ámbito tributario es necesaria, en tanto que las negociaciones puedan llevarse a un término exitoso y cumplir la finalidad para la que fueron diseñadas.

4.2.2. La resolución extrajudicial de los conflictos tributarios en Australia

La cultura del acuerdo examinada en las técnicas convencionales dentro del derecho estadounidense tiene su reflejo en otros ordenamientos de *common law*, en los que se extiende la práctica jurídica de celebración de pactos entre los contribuyentes y la Administración tributaria. De esta forma, podemos encontrar un ejemplo de ello en el derecho australiano que, enmarcado en una cultura jurídica del acuerdo en el ámbito tributario, van a configurar un proceso de negociación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

A dicho respecto, también se han venido desarrollando en Australia desde los años cincuenta los denominados ADR como mecanismo extrajudicial de resolución de conflictos, cuyo objetivo va a ser otorgar una resolución con carácter más rápido y eficaz, acompañada de una cultura del acuerdo que inspira los procedimientos judiciales en dicha jurisdicción¹⁷. De esta forma, con anterioridad al inicio de un procedimiento judicial, se plantearía la resolución a un tercero independiente que asista a las partes con la intención de alcanzar un acuerdo o aproximar sus puntos de vista actuando como un facilitador de una resolución consensuada. En este caso, la *Australian Taxation Office* (ATO), organismo encargado de la aplicación y administración del sistema tributario australiano, ha participado activamente en la creación de estos procesos para convertirlos en un mecanismo esencial de la resolución de disputas tributarias en cuestiones conflictivas. Los procesos de ADR en el derecho australiano se van a configurar como un mecanismo posterior o constante a un procedimiento de comprobación tributaria, mediante la solicitud por parte del contribuyente que requiere la entrada de un facilitador o mediador. Esta figura va a ser desempeñada por un funcionario de la ATO con carácter independiente que aproximará la postura de las partes hasta poder alcanzar un acuerdo, que a su vez pueda identificar los problemas conflictivos y ofrecer asesoramiento cualificado sobre el fondo del asunto. Además, existen procedimientos abreviados como los *In-home facilitation* que van a permitir a pequeñas empresas y personas físicas que no estén de acuerdo con la resolución de la Administración utilizar estos mecanismos.

4.3. Terminación convencional de los procedimientos tributarios en jurisdicciones de derecho continental

4.3.1. Fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en Francia, la transacción

Una vez examinadas las manifestaciones convencionales en el ámbito tributario en diversas jurisdicciones de *common law*, debemos proceder a focalizar nuestro estudio en algunas jurisdicciones de derecho continental cuya tradición jurídica es más próxima a la nuestra, comenzando por la institución de la transacción en el derecho tributario francés. A dicho respecto, ha de señalarse que Francia es uno de los países que cuenta con menor tradición jurídica en lo que a resolución convencional de procedimientos tributarios se refiere, abriendo la transacción como un mecanismo previo a la resolución del conflicto por la vía contenciosa.

¹⁷ Al respecto de la propuesta del sistema tributario australiano resultan de interés las aportaciones de Calderón Corredor (2017). En dicho estudio se analizan la influencia positiva de la introducción de los ADR en el derecho tributario australiano y cómo este hecho ha contribuido a la reducción de la conflictividad.

Así, el artículo 247 del *Livre de procédures fiscales* regula los denominados *Remises et transactions à titre gracieux*, que se configuran como un procedimiento caracterizado por la discrecionalidad administrativa que se traduce en las concesiones mutuas para evitar acudir a la vía judicial. Dicha discrecionalidad se establece en la imposibilidad de alcanzar pactos que aseguren poner fin a un conflicto en el que la Administración no podrá hacer concesiones sobre la obligación tributaria ni la cuota, lo que dificultará la utilización práctica de la figura (Rosembuj Erimovich, 2000). No obstante, finalizada la negociación con un acuerdo, este tiene naturaleza de cosa juzgada con carácter vinculante tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria.

De lo expuesto, se puede concluir que los procedimientos de resolución convencional de controversias en el ámbito tributario son muy limitados en Francia, en tanto que la Administración ejerce sus potestades de forma unilateral aun en un procedimiento transaccional. Por ello, su experiencia puede aportar el contrapunto de un ordenamiento en el que el principio de legalidad y la reserva de ley impide alcanzar acuerdos y soluciones a conflictos de una forma más rápida y eficaz, como alternativa a la vía contenciosa.

4.3.2. Resolución de conflictos tributarios en Italia, el *accertamento con adesione*

Otro ordenamiento continental en el que podemos encontrar la resolución de conflictos tributarios será el italiano, con el estudio de la figura del *accertamento con adesione*. Como se ha señalado, va a ser esta figura del ordenamiento italiano la que va a inspirar la introducción de las actas con acuerdo en nuestro derecho, como un supuesto de acuerdo entre el contribuyente y la Administración tributaria una vez finalizada la fase administrativa del procedimiento inspector.

La regulación de la resolución de los conflictos en el derecho italiano tiene su origen precisamente en la parte final del procedimiento de aplicación de los tributos, que se manifiesta tanto en vía administrativa a través del *Concordato* y en vía contencioso-administrativa a través de la *Conciliazione Giudiziale*; así nos encontramos con un ordenamiento que ha ido institucionalizando los acuerdos entre la Administración tributaria y el contribuyente, encontrando en el *accertamento con adesione* una figura de conciliación que permite alcanzar acuerdos en vía administrativa (Romero Flor, 2011, p. 171). Es así como Italia se ha configurado como uno de los países pioneros de derecho continental a la hora de legislar sobre una técnica convencional en el ámbito tributario, ya que ha venido desarrollando la figura durante el siglo XX hasta hacerla extensible a la totalidad de impuestos del sistema tributario italiano en los años noventa, en especial en referencia a los impuestos directos e impuesto sobre el valor añadido (Gil Cruz, 2009, p. 78).

Como se ha indicado, a pesar de existir otras técnicas convencionales tributarias, se centrará el análisis en el *accertamento con adesione* por los paralelismos que presenta con

las actas con acuerdo. En cuanto al ámbito objetivo de dicha figura encontramos su aplicación a obligados tributarios bajo cualquier condición y su aplicación, con carácter general, a todo el sistema impositivo; en lo que se refiere a su ámbito objetivo, la regulación se centra en la determinación de la base imponible por lo que la figura se reduce a supuestos de liquidación en procedimientos de gestión tributaria en los que se realiza una revisión de las valoraciones e imputaciones realizadas por el contribuyente. Así, se presenta la figura en supuestos de gestión tributaria en los que existe una indeterminación o incongruencia entre la declaración tributaria presentada y los datos de los que dispone la Administración, que permite ser solventada con terminación del procedimiento mediante una liquidación acordada que fije la base imponible aplicable.

En lo que respecta al procedimiento de suscripción del *accertamento con adesione*, este puede iniciarse de oficio (la Administración tributaria invita al contribuyente a alcanzar un acuerdo, que puede ser aceptada o rechazada por el contribuyente sin consecuencias) y a instancia de parte (solicitada por el contribuyente en el curso de un procedimiento de comprobación o cuando se le haya notificado la liquidación). De esta forma, encontramos un procedimiento que no solo se limita a los supuestos de mayor complejidad como el de inspección, sino que alcanza al mismo tiempo a los procedimientos de comprobación, existiendo además la posibilidad de formular la solicitud a instancia de parte (Rosembuj Erimovich, 2000).

En lo que respecta al procedimiento en el que se tramitaría el *accertamento*, este se lleva a cabo mediante un diálogo entre el fisco y el contribuyente sobre los elementos de la obligación tributaria y su definición. A través de dicho marco de diálogo, se fijará un acuerdo que no es susceptible de modificaciones salvo supuesto de excepción, quedando perfeccionado con el ingreso de la cantidad incluida en el acuerdo.

Una vez perfeccionado dicho acuerdo deviene firme, por lo que no es susceptible de impugnación por parte del contribuyente. Además, la consecución del acuerdo también lleva asociada una reducción en la imposición de sanciones a fin de incentivar acudir a esta figura por los contribuyentes. Por tanto, nos encontramos ante un proceso que, en sede de procedimientos de menor complejidad como es la gestión tributaria, se unifican voluntades a fin de delimitar la base imponible y evitar la vía contenciosa.

Para cerrar las manifestaciones convencionales tributarias del derecho italiano, se debe hacer referencia a la *pianificazione fiscale concordata*, mediante la cual un grupo de contribuyentes realizan actividades profesionales y empresariales de un sector con el objetivo de concordar una planificación fiscal acorde a las características de su sector o ámbito. De esta forma, encontramos una figura innovadora que presenta como característica especial la posibilidad de plantear una determinada forma de consecución de la base imponible a la Administración tributaria mediante un procedimiento contradictorio que permite aportar mayor seguridad jurídica en el plano tributario para los contribuyentes que inicien el procedimiento.

4.3.3. El sistema neerlandés de *horizontal monitoring*

Una última experiencia comparada que debe añadirse es el sistema implantado en los Países Bajos de *horizontal monitoring*, si bien este se configura como un sistema de cooperación tributario o *cooperative compliance*, más que un mecanismo de resolución de controversias. A dicho respecto, la administración financiera neerlandesa (*The Netherlands Tax and Customs Administration*) ha venido introduciendo desde el año 2005 un sistema de cooperación con los contribuyentes en orden a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establecer un diálogo con los administrados, sistema que se extiende tanto a grandes como a pequeños contribuyentes.

Este sistema de cooperación está basado en la creación de una cultura de confianza mutua entre el contribuyente y la Administración, con la definición de las opciones de planificación fiscal, las responsabilidades y los acuerdos entre las partes¹⁸. Así, bajo los principios de confianza, empatía y transparencia, el *horizontal monitoring* busca la creación de un sistema que reemplace por relaciones de confianza el tradicional método de *control and punishment* utilizado por la Administración tributaria mediante el ejercicio de sus facultades establecidas en la norma.

Este modelo de *cooperative compliance* está destinado tanto a grandes contribuyentes como a pymes, que garanticen un mínimo cumplimiento de sus obligaciones fiscales y omitir cualquier falsedad en las declaraciones, implantando un sistema de control interno en las empresas que se complemente con el control externo efectuado por la Administración. Así, se debe alcanzar un acuerdo con la Administración para acceder al programa, evaluando esta si el mecanismo de control interno de la empresa es adecuado para entrar en el sistema de cooperación (Sonetti, 2019, p. 59).

Una vez que la empresa se incorpora al programa, el programa de *horizontal monitoring* se compondrá de dos elementos: una relación de confianza entre el contribuyente y la autoridad fiscal recogida en un *compliance agreement* («*hadhavingsconvenant*») y un sistema de detección de riesgos o *tax control framework*. Bajo de dicho sistema se examinan las características de la compañía y la interpretación de la norma fiscal con el objetivo de detectar posibles contingencias en las declaraciones. Mediante dichos mecanismos la autoridad fiscal y el contribuyente interactúan para poder examinar las decisiones fiscales adoptadas, poniendo el foco en el control de posibles riesgos fiscales y en evitar errores, eludiendo un posterior procedimiento de inspección y sanción. Si bien es cierto que las

¹⁸ A dicho respecto, resulta de interés el documento *Guide to horizontal monitoring within the médium very large business segmente*, publicado por la Administración tributaria neerlandesa donde se describe este sistema de cooperación: <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf>

compañías incluidas dentro del programa de *horizontal monitoring* pueden ser objeto de procedimientos de inspección, la frecuencia e intensidad con la que estos se producen es sustancialmente menor a las empresas no incluidas en el programa (Huiskers-Stoop y Gribnau, 2019, pp. 68-69).

4.4. Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado

Como cierre a este último epígrafe del estudio de las técnicas convencionales en el ámbito tributario, se debe analizar el uso de estas en conexión con la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el derecho de la Unión Europea en materia de protección de la libre competencia en el mercado único. Así, el régimen de control de ayudas estatales o *state aid* tiene una importante trascendencia en los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, ya que suponen una importante limitación en el modelo en que la Administración tributaria ejercita sus facultades discrecionales en el seno de un procedimiento tributario (Moreno González, 2007, p. 135).

El artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ofrece una definición de las ayudas de Estado en el marco del derecho de la Unión Europea como «ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones». Dicho concepto ha de ser delimitado con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recogida en el documento elaborado por la Comisión Europea titulado «Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea»¹⁹. En este sentido, en lo que a fiscalidad directa se refiere, estamos ante una medida del Estado que supone una ventaja económica concedida por las autoridades (otorgada mediante recursos estatales) que pretende reducir la carga fiscal que normalmente grava a una empresa, estando ante una ayuda con carácter selectiva que establece una discriminación que no encuentra justificación en la naturaleza o economía del sistema tributario. Por ello, la ayuda de Estado produce un menoscabo a la neutralidad fiscal que falsea la competencia y los intercambios comerciales, así como una alteración de los sistemas impositivos de los Estados.

El citado documento de la Comisión, en el marco de las consideraciones sobre la selectividad de la ayuda de Estado en materia fiscal, realiza algunas consideraciones sobre «transacciones y resoluciones fiscales». En dicho documento, en lo que se refiere exclu-

¹⁹ DOUE C 262, de 19 de julio de 2016.

sivamente a las transacciones fiscales, la Comisión reconoce que las mismas son una práctica habitual en los Estados miembros, siendo una figura que «permite a las autoridades tributarias evitar litigios jurídicos prolongados ante los órganos jurisdiccionales nacionales y garantizar la rápida recuperación de la deuda tributaria». A dicho respecto, la Comisión señala en dicho contexto que puede existir ayuda estatal cuando el importe del impuesto se ha reducido de forma considerable sin una justificación clara o desproporcionadamente. En dicho sentido, la Comisión plantea el caso particular de que un acuerdo entre la Administración tributaria y el contribuyente puede tener un carácter selectivo cuando:

a) al hacer concesiones desproporcionadas a un contribuyente, la Administración aplique un trato fiscal discrecional más favorable que a otros contribuyentes que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable; b) el acuerdo sea contrario a las disposiciones fiscales aplicables y dé como resultado un importe del impuesto inferior. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando hechos acreditados hayan llevado a liquidaciones tributarias diferentes sobre la base de las disposiciones aplicables (pero el importe del impuesto adeudado se haya reducido ilegalmente)²⁰.

Esta afirmación de la Comisión no lleva a concluir por sí sola que un acuerdo fiscal celebrado con determinadas empresas tenga un carácter selectivo, sino que están destinados a un mejor funcionamiento del sistema tributario y permite clarificar la situación jurídica de un contribuyente de manera individualizada. De esta forma, los *tax rulings* o acuerdos vinculantes con la Administración tributaria llevan a una mayor seguridad jurídica, sobre todo en casos de gran complejidad e incertidumbre, sin que se otorgue una ventaja sobre la imposición global de la empresa, lo que no se corresponde con el concepto de ayuda de Estado en los términos antes indicados (Gil Cruz, 2009, p. 95).

²⁰ Acerca de este enfoque sobre la ventaja económica de los acuerdos transaccionales en materia fiscal, es conveniente subrayar lo establecido en el considerando 155, de la Decisión 2011/276/UE de la Comisión, de 26 de mayo de 2010, relativa a la ayuda estatal C-76/03, Umicore, SA:

En este contexto, la Comisión considera que un acuerdo transaccional entre un sujeto pasivo de IVA y la Administración fiscal belga solo puede dar lugar a la existencia de una ventaja económica en las siguientes condiciones:

- en caso de que las concesiones hechas por la Administración sean manifiestamente desproporcionadas en relación con las hechas por el sujeto pasivo teniendo en cuenta las circunstancias del caso, y de que la Administración no aplique manifiestamente el mismo trato favorable a otros contribuyentes que se encuentren en una situación similar,
- cuando la legalidad del acuerdo sea cuestionada, por ejemplo, cuando el importe del impuesto adeudado haya sido reducido contraviniendo el artículo 84 del Código del IVA (exención o reducción del impuesto basada en una cuestión de derecho).

5. Conclusiones

Una vez realizado el análisis de la figura del acta con acuerdo en el procedimiento inspector con el examen de algunas propuestas procedentes del derecho comparado para la resolución de conflictos tributarios, se debe finalizar este estudio formulando algunas conclusiones sobre la utilización de soluciones convencionales en el ámbito fiscal. De esta forma, la exposición ha permitido mostrar algunos problemas suscitados no solo por la regulación de dichas actas, sino también la cultura jurídica existente en la práctica tributaria en términos de litigiosidad y falta de acuerdos entre las partes.

Partiendo de la regulación contenida en el artículo 155 de la LGT, se ha indicado la falta de concreción de los supuestos a los que serían aplicables las actas con acuerdo. Si bien es cierto que se parte de su aplicación a situaciones en las que existe cierto grado de incertidumbre, también se ponen de manifiesto las dudas interpretativas que pueden surgir a la hora de definir aquellos supuestos en los que resulta de aplicación. Por ello, de una parte, se plantea la posibilidad de abrir el abanico de los presupuestos habilitantes con el objetivo de permitir una mayor flexibilidad y reforzar la utilización de esta técnica convencional. De otra parte, se pone de manifiesto la necesidad de una mayor concreción de los supuestos habilitantes con una definición normativa más precisa del ámbito objetivo de su utilización, contribuyendo a una mayor seguridad jurídica.

En lo que se refiere al plano procedimental, se ha indicado que la iniciativa para proceder a la formalización de un acta con acuerdo parte de la propia administración, esto es, la propuesta de formalización del acta parte del órgano inspector. Por ello, desde la perspectiva del artículo 186.1 del RGGIT, el contribuyente no tiene atribuido ningún tipo de iniciativa a la hora de llegar a una solución consensuada en tanto que es el órgano inspector quien pone en conocimiento del obligado la posibilidad de llegar a una solución acordada, de concurrir alguno de los supuestos establecidos en el artículo 155.1 de la LGT. En este sentido, sería beneficioso para reforzar la utilización de la técnica convencional que dicha iniciativa se completase con la posibilidad de que la solicitud pudiera partir del obligado tributario al término de una actividad instructora mínima o tras una propuesta de liquidación. Sobre este punto, también sería favorable la posibilidad de llevar la discrepancia ante un mediador o conciliador que impulsara un acuerdo tras la propuesta del contribuyente, dando cabida a una vía convencional de solución del conflicto. A esto se le añade el hecho de que el procedimiento en el que se ha de llegar al acuerdo y el curso de las negociaciones con el órgano inspector no aparece estrictamente regulado, lo que podría generar una incertidumbre a la hora de que el obligado formule su propuesta frente a un procedimiento informal que podría no favorecer la consecución del acuerdo.

A las anteriores conclusiones basadas en el régimen jurídico de las actas con acuerdo, cabe añadir la experiencia comparada en la utilización de técnicas convencionales

en el ámbito tributario. En este sentido, las soluciones extrajudiciales a controversias o las técnicas colaborativas permiten la terminación de procedimientos tributarios de forma consensuada; a tal fin se plantean varias fórmulas para el acercamiento de posturas y el diálogo entre la Administración tributaria y el obligado tributario, para contribuir a una resolución rápida y eficaz al conflicto tributario evitando la necesidad de acudir a vías jurisdiccionales o Tribunales Administrativos. De esta forma, figuras como el *accertamiento con adesione* del derecho italiano que parten de la intervención de ambas partes en una negociación sobre la determinación de la base imponible permiten poner de manifiesto ejemplos de mejora en un proceso consensual que ponga término a procedimientos de aplicación de los tributos como fase previa a acudir vías de revisión. Asimismo, en el marco de esta perspectiva comparada, resultan de interés aquellas experiencias de ordenamientos de *common law* en tanto que la configuración jurídica de los procedimientos de aplicación de los tributos se enmarca en una cultura del acuerdo en la que los propios servicios tributarios ponen a disposición del contribuyente mecanismos de mediación o conciliación con carácter previo a que este pueda acudir a vías jurisdiccionales o contenciosas. Considerando dichas propuestas de derecho comparado, se puede concluir la necesidad de la creación de una cultura jurídica del acuerdo que se haga extensible al ámbito de los procedimientos tributarios. Así, este objetivo podría alcanzarse con una mayor regulación del procedimiento que haría posible el acuerdo, dar acceso a una solicitud por parte del obligado tributario del inicio de la negociación y la posibilidad de acudir a medidas de conciliación como paso previo a la vía económico-administrativa o contencioso-administrativa.

Por último, a estas consideraciones se debe añadir que las técnicas convencionales apuntadas se caracterizan por ser soluciones *ex post* a un procedimiento tributario que ha cuestionado la conducta del contribuyente. Este hecho plantea la problemática de generar una solución cuando esta se podría haber prevenido con otros mecanismos que no hubieran conducido siquiera a un procedimiento inspector. Por dicho motivo, también se debe poner el acento en la reducción de la litigiosidad y la creación de la cultura del acuerdo, lo que pasaría por la implantación de soluciones *ex ante* para situaciones que pueden generar conflictos y disconformidades entre la Administración y el contribuyente. Entre los ejemplos de dichas soluciones podemos encontrar los acuerdos previos en materia de precios de transferencia o las valoraciones previas de bienes, que permiten alcanzar una solución que facilita el adecuado cumplimiento de la norma tributaria, evitar futuros procedimientos inspectores y mejorar la capacidad recaudatoria del Estado. Sobre esta posibilidad, se ha mencionado la existencia de proyectos de cooperación tributaria que permiten examinar y reducir los riesgos específicos, destacando la experiencia neerlandesa de *horizontal monitoring* o *cooperative compliance*. A su vez, debe destacarse la existencia de programas a nivel internacional como el *International Compliance Assurance Programme* en el marco de la OCDE, que se basa en la colaboración entre las Administraciones tributarias y los obligados tributarios mediante el cual, a través de un

intercambio de información fluido, se pueda dar certeza a la planificación fiscal, el *compliance* tributario e identificar aquellos potenciales riesgos que puedan generar conflictos tributarios en el futuro.

En conclusión, las actas con acuerdo se configuran como una técnica convencional que puede contribuir de forma significativa a la reducción de la litigiosidad tributaria, pero tanto su definición legal como la posición predominante de la Administración en procedimiento minorarían su capacidad para resolver el conflicto. En este sentido, se plantearía la reforma de dicha figura para que efectivamente contribuya a evitar los litigios, facilitando al mismo tiempo la creación de relaciones colaborativas como las existentes en otras jurisdicciones, que favorezcan la creación de una cultura de acuerdos en el ámbito tributario.

Referencias bibliográficas

- Calderón Corredor, Z. (2017). El arte de la resolución extrajudicial de conflictos tributarios. Propuestas desde un sistema de common law. *Revista española de derecho financiero*, 175, 145-169.
- Calvo Vérguez, J. (2003). Los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de procedimientos tributarios en el proyecto de Ley para la reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 75, 135-174.
- Department of Treasury. Internal Revenue Service. (2005). Your Rights as a Taxpayer. *Publication 1 SP*. Rev. Catalog Number 64731W. Recuperado de <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf>>.
- Díez-Ochoa Azagra, J. M.^a (2018). *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos*. Madrid: CEF.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2003). Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta. *Quincena Fiscal*, 9, 11-20.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2008). *Curso de derecho administrativo*. Navarra: Thomson-Aranzadi.
- Gil Cruz, E. M.^a (2009). *Las actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario*. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi Thomson-Reuters.
- González-Cuéllar Serrano, M.^a L. (2007). Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A. Yábar Sterling (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 463-481). Madrid: Dykinson.
- Huiskers-Stoop, E. y Gribnau, H. (2019). Cooperative compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *Journal of Tax Administration*. 5(1), 66-110.

- Lago Montero, J. M.^a et al. (2018). *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*. Pamplona: Aranzadi.
- Martínez Muñoz, Y. (2004). *Las actas con acuerdo en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Moreno González, S. (2007). *Técnicas convencionales en el ámbito tributario: perspectiva de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier.
- OECD. (2019). *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*. Paris: OECD.
- Romero Flor, L. M.^a (2011). *Las actas con acuerdo en la ley general tributaria y en el derecho comparado* (Tesis doctoral, Universidad de Bolonia).
- Romero Flor, L. M.^a (2012). Ámbito objetivo en las actas con acuerdo: un intento por esclarecer los supuestos en los que procede su formalización. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 351, 39-66.
- Romero Flor, L. M.^a (2017). En busca de la naturaleza olvidada de las actas con acuerdo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 410, 5-22.
- Rosembuj Erimovich, T. (2000). La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia. *Quincena Fiscal*, 5, 9-20.
- Rozas Valdés, J. A. (enero-marzo 2004). La resolución de controversias tributarias en el Ordenamiento americano. *Revista Técnica Tributaria*, 64, 55-66.
- Serrano Antón, F. (1996). La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos. *Crónica Tributaria*, 78, 89-104.
- Sonetti, E. (2019). Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 41-76.

Bibliografía

- Andrés Aucejo, E. (2016). Sistemas de resolución alternativa de conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. propuestas para Latinoamérica y España. *Revista Derecho del Estado*, 37, 3-68.
- Andrés Aucejo, E. y Alonso González, L. M. (2015). *Alternative Dispute Resolution en el derecho tributario comparado y su aplicación a la Generalitat de Catalunya*. Barcelona: Universidad de Barcelona.
- Andrés Aucejo, E. y Alonso González, L. M. (2017). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Bilbao Estrada, I. (2003). Las técnicas tributarias convencionales en la futura Ley General Tributaria: un estudio de las actas con acuerdo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 248, 3-70.



García-Quintana, C. (2006). Las actas con acuerdo de la Inspección de los tributos y los conceptos jurídicos indeterminados. *Crónica Tributaria*, 120, 9-18.

Lago Montero, J. M.^a (2007). De la litigiosidad y la justicia tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A.

Yábar Sterling (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 511-552). Madrid: Dykinson.

Rozas Valdés, J. A. (2016). Los sistemas de relaciones cooperativas: Una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 6, 1-102.