

## EN BUSCA DE LA NATURALEZA OLVIDADA DE LAS ACTAS CON ACUERDO

**Luis María Romero Flor**

*Profesor Titular Acreditado de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Castilla-La Mancha*

Este trabajo ha sido **finalista** en el **Premio Estudios Financieros 2016** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Álvaro ANTÓN BASANTA, don Diego MARÍN BARNUEVO, don Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, don Alberto MONREAL LASHERAS, don Javier SEIJO PÉREZ y don Fernando DE VICENTE BENITO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

---

### EXTRACTO

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

**Palabras clave:** técnicas convencionales, procedimiento tributario y actas con acuerdo.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2016 / Fecha de aceptación: 12-07-2016 / Fecha de revisión: 18-04-2017*

## IN SEARCH OF THE NATURE FORGOTTEN OF THE PROCEEDINGS WITH AGREEMENT

Luis María Romero Flor

---

### ABSTRACT

As you know, the General Tax Law incorporated, as one of its main innovations, a new category of records of inspection, the proceedings with agreement, oriented towards the convenience stop the tax litigation in its origins and provide a new context to reflect on the opportunity of inserting conventional solutions in tax procedures. It intends in this way, given the current situation of conflict existing in the field of tax, an improvement in relations between the Administration and the taxpayer through the introduction of this technique of conventional completion of the tax procedure that allows its completion through an agreement between the Administration and the taxpayer.

**Keywords:** conventional techniques, tax procedure and proceedings with agreement.

---

---

## Sumario

### I. Introducción

### II. Incorporación de fórmulas de terminación convencional en el ordenamiento jurídico

1. La incorporación en el ordenamiento administrativo y su aplicación supletoria en el ordenamiento tributario
2. Límites a la terminación convencional
3. Eficacia directa o mediata del artículo 86 de la LPACAP y su reflejo en el derecho tributario
4. Efectos procedimentales que derivan de la utilización de técnicas convencionales

### Bibliografía

## I. INTRODUCCIÓN

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

El propósito del presente estudio está dirigido a intentar dilucidar la naturaleza jurídica de esta modalidad de actas introducidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) con la finalidad manifiesta de ser «un instrumento al servicio del objetivo de reducir la conflictividad en el ámbito tributario»<sup>2</sup>, al preverse un posible «acuerdo» fijado de forma conjunta entre Administración y obligado tributario que se insertará en el acta de la Inspección de los Tributos, y cuyo resultado podrá ser la regularización de la situación tributaria de este contribuyente en aquellos supuestos en los que deban «concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta»<sup>3</sup>.

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

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

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

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

Y es que las imprecisiones contenidas en las diversas normas jurídicas, originadas principalmente por el frecuente empleo por parte del legislador de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas, tienen como consecuencia directa una cierta intensificación del margen de apreciación a favor de la Administración que sin lugar a dudas origina un aumento de la discrecionalidad (ya sea técnica o administrativa<sup>4</sup>), lo que unido al gran volumen de reclamaciones y recursos que se generan tanto en la vía económico-administrativa como en la jurisdicción contencioso-administrativa por estas cuestiones<sup>5</sup>, es lo que impulsó al legislador a introducir nuevas modalidades de resolución de conflictos en materia tributaria distintas a las jurisdiccionales, en virtud de las cuales «el ciudadano cooperaría en el procedimiento procurando garantizar no solo sus intereses, sino también su concreto desarrollo para que pueda cumplir su función: la justa determinación del tributo»<sup>6</sup>, o lo que es lo mismo, hacer mucho más efectivo si cabe el deber de contribuir que a todos impone el apartado primero del artículo 31 de la Constitución española<sup>7</sup> (en

<sup>4</sup> Con carácter generalizado, la discrecionalidad técnica se diferencia de la administrativa en que mientras que la primera es fruto de una incertidumbre en la norma jurídica, la segunda sería una potestad atribuida a la Administración para determinar el interés público. En el ámbito de las técnicas convencionales, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH opina que «la discrecionalidad (pura o técnica) en supuesto de actos de consenso no será unilateral ejercicio de autoridad, sino autoridad compartida, consentida, concordada, convenida, pacticia o, al límite contractual» siendo «la combinación entre el interés administrativo y el del particular proporcionan las discrecionalidades compuesta o concurrente, ya que la decisión no puede prescindir del concurso o colaboración del interés que se adjudica el contribuyente», por lo que «la discrecionalidad tributaria compuesta (pura o técnica) convoca en la atención del interés fiscal tanto el interés legítimo del ciudadano cuanto el que ostenta la Administración, frente a sí misma, cuando opera la decisión o elige la opción que estime conveniente u oportuna». ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: «La resolución alternativa de conflictos tributarios» en la obra colectiva *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2003, págs. 101 y 102.

<sup>5</sup> Firma esta idea, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH quien opina que «la prevención del conflicto o su resolución amistosa entre las partes, mediante soluciones no jurisdiccionales, sirve para abreviar las dificultades de la recaudación fiscal y ofrecer certidumbre al comportamiento del contribuyente de masa, liberando el alto coste que hoy por hoy supone el conflicto». ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: «La resolución alternativa...», *Alternativas convencionales...*, op. cit., pág. 114. Opinión a la que se adhiere SERRANO ANTÓN, al enfatizar que «estos procedimientos descansan en la consensualidad y colaboración entre el poder público y los ciudadanos y pretenden ser menos costosos, más rápidos y cualitativamente más satisfactorios en sus resultados». SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEDAF, Madrid, 1996, pág. 33.

<sup>6</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 70.

<sup>7</sup> Al indicar que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

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

Y es que las imprecisiones contenidas en las diversas normas jurídicas, originadas principalmente por el frecuente empleo por parte del legislador de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas, tienen como consecuencia directa una cierta intensificación del margen de apreciación a favor de la Administración que sin lugar a dudas origina un aumento de la discrecionalidad (ya sea técnica o administrativa<sup>4</sup>), lo que unido al gran volumen de reclamaciones y recursos que se generan tanto en la vía económico-administrativa como en la jurisdicción contencioso-administrativa por estas cuestiones<sup>5</sup>, es lo que impulsó al legislador a introducir nuevas modalidades de resolución de conflictos en materia tributaria distintas a las jurisdiccionales, en virtud de las cuales «el ciudadano cooperaría en el procedimiento procurando garantizar no solo sus intereses, sino también su concreto desarrollo para que pueda cumplir su función: la justa determinación del tributo»<sup>6</sup>, o lo que es lo mismo, hacer mucho más efectivo si cabe el deber de contribuir que a todos impone el apartado primero del artículo 31 de la Constitución española<sup>7</sup> (en

<sup>4</sup> Con carácter generalizado, la discrecionalidad técnica se diferencia de la administrativa en que mientras que la primera es fruto de una incertidumbre en la norma jurídica, la segunda sería una potestad atribuida a la Administración para determinar el interés público. En el ámbito de las técnicas convencionales, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH opina que «la discrecionalidad (pura o técnica) en supuesto de actos de consenso no será unilateral ejercicio de autoridad, sino autoridad compartida, consentida, concordada, convenida, pacticia o, al límite contractual» siendo «la combinación entre el interés administrativo y el del particular proporcionan las discrecionalidades compuesta o concurrente, ya que la decisión no puede prescindir del concurso o colaboración del interés que se adjudica el contribuyente», por lo que «la discrecionalidad tributaria compuesta (pura o técnica) convoca en la atención del interés fiscal tanto el interés legítimo del ciudadano cuanto el que ostenta la Administración, frente a sí misma, cuando opera la decisión o elige la opción que estime conveniente u oportuna». ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: «La resolución alternativa de conflictos tributarios» en la obra colectiva *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2003, págs. 101 y 102.

<sup>5</sup> Firma esta idea, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH quien opina que «la prevención del conflicto o su resolución amistosa entre las partes, mediante soluciones no jurisdiccionales, sirve para abreviar las dificultades de la recaudación fiscal y ofrecer certidumbre al comportamiento del contribuyente de masa, liberando el alto coste que hoy por hoy supone el conflicto». ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: «La resolución alternativa...», *Alternativas convencionales...*, op. cit., pág. 114. Opinión a la que se adhiere SERRANO ANTÓN, al enfatizar que «estos procedimientos descansan en la consensualidad y colaboración entre el poder público y los ciudadanos y pretenden ser menos costosos, más rápidos y cualitativamente más satisfactorios en sus resultados». SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEDAF, Madrid, 1996, pág. 33.

<sup>6</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 70.

<sup>7</sup> Al indicar que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

adelante CE), porque tal y como ha señalado el propio Tribunal Constitucional (en adelante TC), «lo que unos no paguen debiendo de pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»<sup>8</sup>.

Es lo que ha denominado como «Administración concertada», que con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica, se va a reducir la discrecionalidad decisoria de los poderes públicos, y así, de esta manera, si un contribuyente conoce con certeza y precisión la posición de la Administración tributaria sobre un asunto concreto, tenderá a ajustar su comportamiento, en la medida de lo posible, a dicha posición, sin posibilidad de invocar posteriormente (ante un eventual incumplimiento) el desconocimiento de la opinión administrativa. Por tanto, siguiendo a SÁNCHEZ MORÓN, la terminación convencional es «una forma de ejercicio de la discrecionalidad, en la que se sustituye la valoración unilateral de las exigencias del interés público que corresponde a la Administración por una estimación conjunta y una composición razonable con los intereses particulares implicados, en el marco de la regulación legal aplicable»<sup>9</sup>.

No obstante, la aparición de la figura de las actas con acuerdo dentro del ordenamiento tributario reabre el debate sobre las teorías doctrinales existentes que giran en torno a la naturaleza jurídica del acuerdo al que puede llegar la Administración con el obligado tributario; teorías que conviene ser enumeradas muy genéricamente para ir situándonos en la problemática planteada.

Así, en un primer momento, surgieron las teorías contractuales o *iusprivatistas*, caracterizadas por apreciar un cierto matiz negociador entre ambas partes en la determinación de la obligación tributaria, viéndose plasmado el acuerdo en la respectiva acta preparatoria del posterior y resolutivo acto de liquidación, mediante la conformidad del contribuyente. Por consiguiente, la justificación a esta teoría «puede relacionarse con una tendencia más general a la renuncia por parte de la Administración a hacer valer sus poderes de forma imperativa y unilateral, para avenirse a convenir con los particulares la aplicación concreta de los mismos y obtener así su colaboración activa en la consecución de los fines de interés general que le son propios»<sup>10</sup>.

Dentro de esta teoría, y a tenor de la configuración que la norma ha atribuido a la figura de las actas con acuerdo, dos son los posibles negocios jurídicos bilaterales que podrían encajar si consideramos que posee naturaleza contractual: por un lado, existe entre los defensores de esta

<sup>8</sup> Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre (fundamento jurídico 3.º [en adelante FJ]); 76/1990, de 26 de abril; 46/2000, de 17 de febrero; 189/2005, de 7 de julio, y Auto del Tribunal Constitucional 165/2001, de 19 de junio.

<sup>9</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M.: «La terminación convencional de los procedimientos administrativos» en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, pág. 81.

<sup>10</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado» en la obra colectiva *Alternativas convencionales...*, *op. cit.*, pág. 361.

teoría una tendencia mayoritaria a defender una naturaleza transaccional; y por otro, podría considerarse como un negocio jurídico de fijación.

No obstante, estas teorías contractuales generaron el rechazo por parte de aquellos que defendían el carácter unilateral del acto administrativo de liquidación como expresión de la voluntad única y exclusiva de la Administración dirigida hacia el obligado tributario, quien únicamente prestará su conformidad; acto unilateral que de esta manera será dictado siguiendo los límites establecidos por el derecho positivo, y en el que se rechaza por tanto cualquier referencia al derecho privado, por lo que «de este modo, la concepción privatista cedería el puesto a una visión iuspublicista, consagrando el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad con los dos grandes pilares del Derecho tributario»<sup>11</sup>.

Aunque si bien es cierto que atendiendo a la configuración del instituto a las actas con acuerdo, el final del procedimiento de Inspección constituye una imposición unilateral de la voluntad administrativa, ello no es obstáculo para rehuir de la participación del contribuyente<sup>12</sup> en la concreción de conceptos jurídicos indeterminados, en la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o en la cuantificación del tributo, o lo que es lo mismo, fijar consensualmente junto a la Administración los supuestos tasados que impone el apartado primero del artículo 155 de la LGT que se incorporarán al acta preparatoria del definitivo acto de liquidación.

Esta última matización nos obliga, por una parte, a tener presente el acuerdo existente entre ambas partes y, por otra, a salvaguardar la actuación unilateral encomendada a la Administración, lo que daría como resultado el combinar ambas teorías en una única figura: un acuerdo procedimental preparatorio de la posterior acta, a la que, eventualmente, puede añadirse la «conformidad» del contribuyente.

Realizada esta introducción, consideramos que nos encontramos en condiciones de abordar el estudio de la naturaleza jurídica de esta técnica convencional específica que contiene el ordenamiento tributario, análisis que, como hemos señalado anteriormente, lo haremos a través de la agrupación de las distintas y diversas teorías que han ido surgiendo en torno a la naturaleza ju-

<sup>11</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...*, op. cit., págs. 307 y 315.

<sup>12</sup> ZORNOZA PÉREZ ha advertido con acierto que «el hecho de que su aprobación final tenga lugar a través de un acto unilateral de la Administración, de un auténtico acto administrativo tributario, no debe hacer perder de vista la existencia de un convenio preparatorio que termina por determinar el posterior contenido del correspondiente acto». ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español», en la obra colectiva *Convención y arbitraje...*, op. cit., pág. 171, y en *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996, pág. 129. Igual criterio sigue, aunque referido a las propuestas previas de valoración, pero perfectamente trasladable al tema que nos ocupa, GARCÍA-HERRERA y HERRERA MOLINA expresan que «cierto es que la resolución que pone fin al procedimiento en un acto administrativo, pero en realidad esta resolución no es un clásico acto administrativo e imperativo. Dicho acto es el ropaje externo de la manifestación de voluntad de la Administración que, en su caso, acepta o rechaza la propuesta del contribuyente». GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2002, pág. 20.

rídica del «acuerdo» al que puede llegar el contribuyente con la Administración, señalándose al respecto tanto los atinos o desaciertos de las mismas cuando les anexionamos las características propias del instituto de las actas con acuerdo.

## II. INCORPORACIÓN DE FÓRMULAS DE TERMINACIÓN CONVENCIONAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO

### 1. LA INCORPORACIÓN EN EL ORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y SU APLICACIÓN SUPLETORIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

El sector doctrinal que se ha ocupado de estudiar este tema ha situado el punto de arranque del fundamento de la inclusión de los acuerdos que pueden producirse entre la Administración y los administrados en el paso de un Estado liberal a un Estado social y democrático de Derecho, creándose de tal guisa un nuevo modelo de administrar, en donde «la acción de la Administración tradicionalmente programada mediante normas condicionales pasa a ser programada también mediante normas finales o directrices [...] que establecen los fines, objetivos y resultados que en la mayor medida posible deberá alcanzar la Administración, para lo cual esta podrá seguir diversos caminos y utilizar distintos instrumentos»<sup>13</sup>.

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

Y es que la participación de los ciudadanos «en la vida política, económica, cultural y social», junto al mandato dirigido a los poderes públicos para conseguir que la libertad y la igualdad sean, no solo reales y efectivas, sino además plenas (art. 9.2 CE), resulta esencial en el modelo de Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución dibuja en el primer apartado de su artículo primero. Y así lo ha entendido nuestro TC en su Sentencia 18/1984, de 7 de febrero (FJ 3.º), al afirmar que «la configuración del Estado como social de Derecho, viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad, que difumina la dicotomía Derecho público-privado, y agudiza la dificultad, tanto de calificar determinados entes cuando no existe una calificación legal, como de valorar la incidencia de una nueva regulación sobre su naturaleza jurídica».

<sup>13</sup> DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 30 y 31. En línea con lo expuesto, entre otros, BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...*, *op. cit.*, págs. 21 y ss.

Como podemos apreciar, son las previsiones constitucionales<sup>14</sup> las que abrieron la puerta a la aparición de nuevas fórmulas de colaboración y diálogo que permiten una participación de los ciudadanos en aquellas situaciones concretas que precisen su actuación. Reflejo de lo señalado lo encontramos en que esta participación de los particulares se ve reforzada con la terminación de los procedimientos administrativos a través de la regulación de técnicas convencionales en el artículo 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (en lo sucesivo LPACAP), por el que se le va a conceder la posibilidad a las Administraciones públicas de «celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule, 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»; con lo que se estaría propiciando un acercamiento de los servicios administrativos a los ciudadanos, superándose con ello la unilateral característica de la actuación administrativa, «precisamente porque no cabe participación allí donde hay secreto o penumbra»<sup>15</sup>.

Pero no ha sido solo el ordenamiento administrativo el único sector donde la introducción de técnicas convencionales ha tenido repercusión, puesto que en nuestra propia disciplina también puede plantearse el interrogante de si es trasladable al procedimiento tributario la aplicación de este precepto legal que regula la terminación convencional del procedimiento administrativo, lo que posibilitaría la entrada en juego de las mismas en el interior de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos<sup>16</sup>.

Cierto es que, aunque en principio, dentro de nuestro ordenamiento tributario no encontramos, o no existe, ninguna previsión legal que habilite de forma genérica la terminación convencional de los procedimientos tributarios, la supletoriedad de estos últimos a las normas de derecho público se nos antoja reiterativa, puesto que ya existía una prelación de fuentes en nuestra materia en el anterior apartado segundo del artículo 9 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y recogido ahora en el apartado segundo del artículo 7 de la LGT, al declarar que «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común».

<sup>14</sup> La participación del ciudadano aparece reconocida en diversos artículos de nuestro texto constitucional. De este modo nos encontramos, entre otros, con una participación política (art. 6 CE), en la vida política, económica, cultural y social (art. 9 CE), en los asuntos públicos (art. 23.1 CE), en la Administración de Justicia (art. 125) y en la Seguridad Social (art. 129 CE).

<sup>15</sup> Fundamento de derecho 2.º de la Sentencia del Tribunal Supremo (en lo sucesivo STS) de 1 de septiembre de 1987.

<sup>16</sup> En este sentido, la disposición adicional primera, punto segundo a), de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del régimen jurídico del sector público, en referencia a los procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria, expresa que estos «se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta ley».

Por tanto, somos de la opinión que en defecto de una norma tributaria análoga o específica, será de aplicación supletoria<sup>17</sup> a los procedimientos tributarios la terminación convencional de los procedimientos administrativos recogida en la previsión normativa del artículo 86 de la LPACAP, todo ello, naturalmente, siempre que no constatemos la vigencia de principios específicos del Derecho Tributario que dificulten o impidan dicha aplicación o exista una previsión legal tributaria que habilite de forma genérica la terminación convencional de los procedimientos tributarios.

Al hilo de las consideraciones formuladas, conviene hacer referencia a una serie de observaciones sobre la redacción de este precepto administrativo y su vinculación en los procedimientos tributarios. Así, en primer lugar, veremos los límites que contiene en la norma. La segunda de las observaciones que es preciso realizar tiene que ver con la eficacia directa o mediata del citado precepto. Y la última observación que, a nuestro juicio, cabe realizar respecto del artículo 86 de la LPACAP consiste en determinar los diferentes efectos que producen estas fórmulas convencionales hacia la Administración, ya que dependerá si se trata de fórmulas dirigidas a insertarse en el procedimiento o de fórmulas finalizadoras del mismo.

## 2. LÍMITES A LA TERMINACIÓN CONVENCIONAL

A tenor de la configuración normativa del artículo 86 de la LPACAP, constatamos como el legislador se ha decantado por establecer en la propia norma una serie de límites dirigidos a la facultad que posee la Administración para celebrar este tipo de institutos convencionales.

El primero de los requisitos exige que estos acuerdos procedimentales «no sean contrarios al ordenamiento jurídico», lo que implica que han de estar sometidos al principio de legalidad, lo que, a su vez, enlazaría rígidamente con el de reserva de ley.

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

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

---

<sup>17</sup> Criterio que ha seguido la STS de 4 de diciembre de 1998 (rec. núm. 569/1993 –FD 3.º–) al expresar que «ha sido siempre designio del legislador y doctrina reiterada en esta Sala atribuir carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las del procedimiento tributario, sin duda en razón a que, aunque administrativos, ambos, el ámbito del Derecho tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general».

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

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

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

A tenor de lo expuesto, podemos considerar que el propio artículo 86 de la LPACAP se configura como una norma que permite y atribuye a la Administración la facultad de realizar institutos concretos de terminación convencional tanto en los procedimientos administrativos como tributarios, cumpliendo de esta manera las exigencias que el propio principio de legalidad impone a la actuación administrativa. Pero esta habilitación únicamente la podrá ejercitar sobre aquellos elementos no reglados, es decir, en aquellos elementos en los que exista una mayor discrecionalidad en la acción administrativa.

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

La primera matización que cabe realizar es que en virtud de esta precisión terminológica, la mayor parte de la doctrina ha encuadrado a estos acuerdos consensuales que ponen fin al procedimiento administrativo dentro de la categoría general de los contratos privados, y más concretamente, dentro de la categoría contractual de las transacciones<sup>18</sup>, al impedirse que versen sobre materias referidas a la misma.

<sup>18</sup> Al respecto, opina ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que «la propia salvedad que contiene el artículo [...], invita a exponer las líneas básicas del contrato de transacción». ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Los pactos con la Hacienda Pública Española», *Tapia*, núm. 84, 1995, pág. 4. En cambio, para NAVARRO EGEA, «esta interpretación ha de ser rechazada porque el ámbito de la consensualidad se configura en un sentido más amplio que comprende todos los supuestos en los que se produce un acuerdo de dos voluntades y que, por tanto, nos hace pensar en una categoría más genérica que la transacción, más próxima a la construcción dogmática del negocio jurídico, concretamente "negocio jurídico

Por el contrario, SÁNCHEZ MORÓN considera que «en los supuestos típicos de terminación convencional [...] no puede aplicarse siempre en puridad la calificación de contrato, aunque encierran siempre un negocio bilateral o un compromiso entre partes. Pero su finalidad, como se ha visto, es distinta. Su razón de ser también, pues lo que se persigue con ello es satisfacer el interés público de una manera más rápida y eficaz que mediante la adopción de una decisión imperativa que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espaldas de la opinión de los afectados»<sup>19</sup>.

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

No menos interesante nos parece el sentido literal del propio límite impuesto a las técnicas convencionales, puesto que mientras por una parte limita o prohíbe las mismas sobre aquellas materias que no sean susceptibles de transacción, por otra parte no define qué materias pueden ser o no objeto de transacción, por lo que se permite *a contrario sensu* afirmar que no existe una prohibición radical de transacción<sup>20</sup>.

Así pues, partiendo de esta afirmación inicial, importa destacar en relación con este extremo que dos son las normas prohibitivas de transacción que conocemos: la primera de ellas<sup>21</sup> la encontramos en el ámbito del derecho privado, en donde a través del artículo 1.814 del Código Civil no se permitirá «transigir sobre el estado civil de las personas, ni sobre las cuestiones matrimoniales, ni sobre los alimentos futuros».

La segunda la encontramos en nuestro propio ordenamiento financiero, y más concretamente en el apartado tercero del artículo séptimo de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, precepto que dispone que «no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno».

---

bilateral"». NAVARRO EGEA, M.: «El "acuerdo" como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Impuestos*, núm. 21, 2002, pág. 25.

<sup>19</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M.: «La terminación convencional...», *Convención y arbitraje...*, *op. cit.*, pág. 81.

<sup>20</sup> De esta opinión es MARTÍNEZ MUÑOZ, para quien «es posible afirmar que en este sector del ordenamiento tiene cabida la figura contractual siempre que exista una relación jurídica indirecta a la que las partes pretendan dar una solución mediante concesiones recíprocas y se respeten los demás límites establecidos». MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 31.

<sup>21</sup> De escasa utilidad para este trabajo de investigación, por lo que por razones de espacio y de materia no entraremos a comentar.

Somos de la opinión de que la dicción del precepto transcrito realmente no prohíbe la transacción en sentido estricto, sino que más bien, siempre y cuando se cumplan los requisitos procedimentales establecidos en la misma norma, se permitirá, a través de una interpretación *a contrario sensu*, transigir sobre los derechos de la Hacienda pública estatal, porque cuando la Administración del Estado pretenda celebrar una válida transacción sobre bienes o derechos de la Hacienda pública o sobre el patrimonio, una vez acordados con el interesado los términos obligacionales del negocio jurídico, deberá el Gobierno solicitar el dictamen del Consejo de Estado al respecto. A partir de aquí se abren dos posibles opciones: o que el dictamen sea favorable, o que por el contrario sea desfavorable. En el supuesto de que sea favorable, el Gobierno podrá sin más formalizar la transacción mediante real decreto; pero en el supuesto de que sea desfavorable, una doble opción se le vuelve a abrir al Gobierno, a saber: o bien, asumir la decisión desfavorable del Consejo de Estado, o bien no asumirla. En el supuesto de asumirla, el Gobierno deberá bien descartar la transacción (si el problema es la inoportunidad), bien tratar de renegociar sus contenidos con el interesado (si las objeciones radican en la falta de conveniencia o en otros motivos de legalidad), por lo que establecido el nuevo posible vínculo obligacional, nuevamente habrá que acudir al Consejo de Estado para que se manifieste. Pero en el supuesto de no asumir el informe desfavorable del Consejo de Estado, si el Gobierno decide mantener inalterados los contenidos de la transacción pactada, podrá asimismo formalizarla mediante real decreto, pero en este caso deberá motivar adecuadamente su apartamiento del resultado de la consulta, puesto que de lo contrario debilitaría notablemente su defensa procesal en caso de que la impugnación de un tercero legitimado llevara el asunto a los tribunales.

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

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

La STS de 24 de junio de 1986 pone de relieve en su FD 1.º que «cualquier actividad administrativa para que resulte conforme al ordenamiento jurídico no solo tiene que ajustarse externamente a la normativa que la disciplina, sino que debe dirigirse al logro de un fin de interés general normalmente determinado, expresa o implícitamente, por el precepto o preceptos legales que atribuyen la potestad para actuar. Por ello, si un órgano de la Administración, en el ejercicio de su competencia, se aparta de este fin incurre en desviación de poder, tanto si persigue con su actuación un fin privado,

ajeno por completo a los intereses generales, como si la finalidad que pretende obtener, aunque de naturaleza pública, es distinta de la prevista en la norma habilitante, por estimable que sea aquella».

Si trasladamos las ideas señaladas al específico campo del derecho tributario, podemos concluir señalando, siempre bajo nuestro juicio, que en aquellos supuestos en donde se prevea que concurren determinadas situaciones de incertidumbre, el grado de efectividad del interés público puede ser menor si se adopta una actuación unilateral e imperativa de la Administración que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espaldas de la opinión de los afectados<sup>22</sup>, que si por el contrario se introducen institutos convencionales o consensuales, porque a través del diálogo creemos que se cumplirá de una manera mucho más eficaz y rápida, no solo la efectividad del interés público perseguido por la ley, sino además los principios de justicia tributaria.

### 3. EFICACIA DIRECTA O MEDIATA DEL ARTÍCULO 86 DE LA LPACAP Y SU REFLEJO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Siguiendo con el análisis del artículo 86 de la LPACAP, nos encontramos con un punto esencialmente controvertido, al precisar el precepto objeto de estudio que esos acuerdos, pactos o convenios que se celebren por parte de la Administración con los administrados, deberán llevarse a cabo «con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule», aspecto sobre el cual podríamos formular opiniones encontradas acerca de su eficacia directa o mediata.

Por una parte podríamos entender que constituye una autorización directa del propio precepto a la Administración para que lleve a cabo técnicas convencionales, o dicho de otra manera, es la propia norma la que va a habilitar a la Administración para que actúe de forma convencional dentro de los propios procedimientos sin necesidad de desarrollo normativo posterior, lo que no es obstáculo, para mantener al mismo tiempo la posibilidad de que las normas posteriores regulen el alcance, efectos y régimen de este tipo de acuerdos. En este sentido, y partiendo de la base de que es la propia norma la que va a reconocer capacidad de obrar a la Administración para que ejerza sus potestades mediante acuerdos, como instrumento alternativo a la acción unilateral, se podría considerar que el artículo 86 de la LPACAP es una norma de aplicación directa para la actuación por la Administración pública de forma convencional, por lo que la remisión que la misma efectúa a las disposiciones sectoriales tiene la concreta finalidad de concretar su compatibilidad con el tipo de acción administrativa de que se trate y, si así procede, determinar

<sup>22</sup> Ilustran con claridad estas ideas las palabras de ZORNOZA PÉREZ, con las que señala que «la vinculación de la Administración a la ley y el derecho, en todos los ámbitos de su actuación y también en los procedimientos tributarios, opera de igual modo cuando el resultado de dicha actuación se plasma en un acto administrativo unilateral que cuando se concreta en una transacción». ZORNOZA PÉREZ, J. J.: Prólogo al libro GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998, pág. 21.

el contenido lícito del acuerdo por relación a su objeto, límite y, por tanto, alcance, efectos y, en general, régimen jurídico.

En posición opuesta a la anteriormente adoptada se encontraría la necesaria aparición de una norma adicional que regule de manera específica y detallada cada tipo de acuerdos entre las partes, por lo que este precepto objeto de análisis carecería hasta entonces de virtualidad; por tanto, este precepto sería solo un marco general susceptible de dar una cobertura legal genérica a este tipo de fórmulas y de estimular su toma en consideración por las normas especiales llamadas a regular procedimientos concretos, normas estas que serán, por tanto, las que decidirán sobre su efectiva implantación y sobre su alcance, efectos y régimen jurídico.

Frente a esta discrepancia, lo cierto es que el legislador tributario ha optado por incorporar «habilitaciones singulares»<sup>23</sup> y específicas para cada una de las técnicas convencionales en nuestro campo<sup>24</sup>, constituyendo una prueba de esta predilección legislativa la inserción de figuras tales como las actas con acuerdo (art. 155 LGT), los acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT), los acuerdos concursales (art. 164.4 LGT), etc., que van a permitir la participación activa del contribuyente en los diferentes procedimientos tributarios.

Por todo lo expuesto hasta el momento, así como teniendo en cuenta el apartado c) del artículo 105 de la CE que decreta la regulación mediante ley del «procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos»<sup>25</sup>, consideramos fundamental el hecho de que deba ser una ley de carácter específico la que contemple o determine de manera detallada y ajustada en cada momento todos aquellos supuestos concretos en los que se les va a otorgar cierta eficacia jurídica a la voluntad de las partes cuando deba determinarse el contenido de la respectiva obligación tributaria o alguno de sus elementos de cuantificación<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> Cuestión en relación con la cual GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO ha señalado que «el legislador español ha optado por establecer habilitaciones singulares para cada transacción, rechazando la posibilidad de admitir, con carácter general, la celebración de transacciones en Derecho tributario, mediante el establecimiento de unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico». GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., pág. 282.

<sup>24</sup> En su momento ya advirtió ZORZONA PÉREZ al matizar que «pactos que, con diferente alcance y contenido, parecen estar presentes, además en una realidad práctica a la que no está bien visto aludir y que solo se deja entrever de forma velada» por lo que «el reconocimiento de lo que ocurre en nuestra realidad práctica debería constituir el primer motivo para iniciar una reflexión sobre la admisibilidad del ejemplo de técnicas convencionales o transaccionales en nuestro Derecho Tributario». ZORZONA PÉREZ, J. J.: «¿Qué podemos aprender...?», *Convención y arbitraje...*, op. cit., pág. 165, y en *Crónica Tributaria*, op. cit., pág. 124.

<sup>25</sup> Declara al respecto GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO que «cuando el ordenamiento así lo prevea (en cumplimiento de la reserva de ley del artículo 105 c) CE) la autoridad financiera competente podrá determinar el contenido de la obligación tributaria de forma contractual». GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., pág. 33.

<sup>26</sup> En este sentido, BILBAO ESTRADA matiza que «dado su carácter incompleto, consideramos necesaria una autorización específica en el ordenamiento tributario que introduzca las técnicas convencionales y regule su alcance, efectos y régimen jurídico específico». BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...*, op. cit., pág. 89.

#### 4. EFECTOS PROCEDIMENTALES QUE DERIVAN DE LA UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS CONVENCIONALES

El tercer y último de los aspectos que podemos desasir de la lectura del artículo 86 de la LPACAP es la existencia de dos clases de efectos totalmente divergentes a los que los instrumentos convencionales pueden derivar en un determinado procedimiento administrativo, al indicar textualmente dicho precepto normativo que estos actos pueden tener «la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin».

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

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

Partiendo de estas consideraciones que acabamos de formular, es importante destacar los efectos que el artículo 86.1 de la LPACAP *in fine* puede producir en materia tributaria si lo aplicamos, ante la ausencia de una norma específica en este ámbito, de manera subsidiaria a los procedimientos tributarios, ya que habrá que determinar si el grado de participación directa de los ciudadanos en la determinación del acto en que se ha de plasmar el ejercicio de la correspondiente potestad administrativa está directamente relacionada con el dogma del carácter «negociable» o no de las potestades administrativas.

Si nos fijamos brevemente en la forma de terminación de los procedimientos tributarios<sup>27</sup> contenida en la propia LGT, y más concretamente en el artículo 101, apartado primero de esta misma ley, que matiza que «la liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o

<sup>27</sup> En este contexto, el apartado primero del artículo 100 de la LGT señala que «pondrán fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamenta la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario».

a compensar de acuerdo con la normativa tributaria», junto a lo establecido en el artículo 189, apartado primero del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria<sup>28</sup> cuya previsión normativa matiza que «el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo», lo que unido a la configuración *ex lege* de la indisponibilidad de la obligación tributaria<sup>29</sup>, es lo que parece impedir o dificultar la admisibilidad del hecho de que en nuestra materia, un determinado procedimiento tributario finalice mediante la manifestación conjunta de voluntades con carácter sustitutivo del acto final, en la medida en que el llegar a un pacto no comparta que la Administración deje de lado el poder-deber en que consiste la potestad de imposición, lo que deja al descubierto el carácter no negociable del acto liquidatorio que pone fin al procedimiento; o dicho en otros términos, no sería concebible cuando se trata de procedimientos tributarios que hayan de finalizar con la práctica de liquidaciones tributarias, debido a que la potestad liquidatoria se ejerce siempre mediante un acto administrativo unilateral, de modo que el contribuyente no puede participar en el acto de liquidación propiamente dicho.

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.

<sup>28</sup> Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

<sup>29</sup> Tal y como indica el artículo 18 de la LGT, «el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa».

---

**Bibliografía**

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [1995]: «Los pactos con la Hacienda Pública Española», *Tapia*, núm. 84.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. [1994]: *Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid.
- BILBAO ESTRADA, I. [2007]: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid.
- DE PALMA DE TESO, A. [2000]: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- DELGADO PIQUERAS, F. [1995]: *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, Pamplona.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M. [2002]: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L. [1998]: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2004]: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- NAVARRO EGEEA, M. [2002]: «El "acuerdo" como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Impuestos*, núm. 21.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. [2003]: «La resolución alternativa de conflictos tributarios», VV. AA.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. [1996]: «La terminación convencional de los procedimientos administrativos». VV. AA.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons-IEF, Madrid.
- SERRANO ANTÓN, F. [1996]: *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEDAF, Madrid.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. [1996]: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español», *Crónica Tributaria*, núm. 77.
- [1996]: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español», VV. AA.: *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Marcial Pons-IEF. Madrid.
  - [2003]: «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado», VV. AA.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid.

adelante CE), porque tal y como ha señalado el propio Tribunal Constitucional (en adelante TC), «lo que unos no paguen debiendo de pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»<sup>8</sup>.

Es lo que ha denominado como «Administración concertada», que con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica, se va a reducir la discrecionalidad decisoria de los poderes públicos, y así, de esta manera, si un contribuyente conoce con certeza y precisión la posición de la Administración tributaria sobre un asunto concreto, tenderá a ajustar su comportamiento, en la medida de lo posible, a dicha posición, sin posibilidad de invocar posteriormente (ante un eventual incumplimiento) el desconocimiento de la opinión administrativa. Por tanto, siguiendo a SÁNCHEZ MORÓN, la terminación convencional es «una forma de ejercicio de la discrecionalidad, en la que se sustituye la valoración unilateral de las exigencias del interés público que corresponde a la Administración por una estimación conjunta y una composición razonable con los intereses particulares implicados, en el marco de la regulación legal aplicable»<sup>9</sup>.

No obstante, la aparición de la figura de las actas con acuerdo dentro del ordenamiento tributario reabre el debate sobre las teorías doctrinales existentes que giran en torno a la naturaleza jurídica del acuerdo al que puede llegar la Administración con el obligado tributario; teorías que conviene ser enumeradas muy genéricamente para ir situándonos en la problemática planteada.

Así, en un primer momento, surgieron las teorías contractuales o *iusprivatistas*, caracterizadas por apreciar un cierto matiz negociador entre ambas partes en la determinación de la obligación tributaria, viéndose plasmado el acuerdo en la respectiva acta preparatoria del posterior y resolutivo acto de liquidación, mediante la conformidad del contribuyente. Por consiguiente, la justificación a esta teoría «puede relacionarse con una tendencia más general a la renuncia por parte de la Administración a hacer valer sus poderes de forma imperativa y unilateral, para avenirse a convenir con los particulares la aplicación concreta de los mismos y obtener así su colaboración activa en la consecución de los fines de interés general que le son propios»<sup>10</sup>.

Dentro de esta teoría, y a tenor de la configuración que la norma ha atribuido a la figura de las actas con acuerdo, dos son los posibles negocios jurídicos bilaterales que podrían encajar si consideramos que posee naturaleza contractual: por un lado, existe entre los defensores de esta

<sup>8</sup> Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre (fundamento jurídico 3.º [en adelante FJ]); 76/1990, de 26 de abril; 46/2000, de 17 de febrero; 189/2005, de 7 de julio, y Auto del Tribunal Constitucional 165/2001, de 19 de junio.

<sup>9</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M.: «La terminación convencional de los procedimientos administrativos» en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, pág. 81.

<sup>10</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado» en la obra colectiva *Alternativas convencionales...*, op. cit., pág. 361.

teoría una tendencia mayoritaria a defender una naturaleza transaccional; y por otro, podría considerarse como un negocio jurídico de fijación.

No obstante, estas teorías contractuales generaron el rechazo por parte de aquellos que defendían el carácter unilateral del acto administrativo de liquidación como expresión de la voluntad única y exclusiva de la Administración dirigida hacia el obligado tributario, quien únicamente prestará su conformidad; acto unilateral que de esta manera será dictado siguiendo los límites establecidos por el derecho positivo, y en el que se rechaza por tanto cualquier referencia al derecho privado, por lo que «de este modo, la concepción privatista cedería el puesto a una visión iuspublicista, consagrando el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad con los dos grandes pilares del Derecho tributario»<sup>11</sup>.

Aunque si bien es cierto que atendiendo a la configuración del instituto a las actas con acuerdo, el final del procedimiento de Inspección constituye una imposición unilateral de la voluntad administrativa, ello no es obstáculo para rehuir de la participación del contribuyente<sup>12</sup> en la concreción de conceptos jurídicos indeterminados, en la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o en la cuantificación del tributo, o lo que es lo mismo, fijar consensualmente junto a la Administración los supuestos tasados que impone el apartado primero del artículo 155 de la LGT que se incorporarán al acta preparatoria del definitivo acto de liquidación.

Esta última matización nos obliga, por una parte, a tener presente el acuerdo existente entre ambas partes y, por otra, a salvaguardar la actuación unilateral encomendada a la Administración, lo que daría como resultado el combinar ambas teorías en una única figura: un acuerdo procedimental preparatorio de la posterior acta, a la que, eventualmente, puede añadirse la «conformidad» del contribuyente.

Realizada esta introducción, consideramos que nos encontramos en condiciones de abordar el estudio de la naturaleza jurídica de esta técnica convencional específica que contiene el ordenamiento tributario, análisis que, como hemos señalado anteriormente, lo haremos a través de la agrupación de las distintas y diversas teorías que han ido surgiendo en torno a la naturaleza ju-

<sup>11</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...*, op. cit., págs. 307 y 315.

<sup>12</sup> ZORNOZA PÉREZ ha advertido con acierto que «el hecho de que su aprobación final tenga lugar a través de un acto unilateral de la Administración, de un auténtico acto administrativo tributario, no debe hacer perder de vista la existencia de un convenio preparatorio que termina por determinar el posterior contenido del correspondiente acto». ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español», en la obra colectiva *Convención y arbitraje...*, op. cit., pág. 171, y en *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996, pág. 129. Igual criterio sigue, aunque referido a las propuestas previas de valoración, pero perfectamente trasladable al tema que nos ocupa, GARCÍA-HERRERA y HERRERA MOLINA expresan que «cierto es que la resolución que pone fin al procedimiento en un acto administrativo, pero en realidad esta resolución no es un clásico acto administrativo e imperativo. Dicho acto es el ropaje externo de la manifestación de voluntad de la Administración que, en su caso, acepta o rechaza la propuesta del contribuyente». GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2002, pág. 20.

rídica del «acuerdo» al que puede llegar el contribuyente con la Administración, señalándose al respecto tanto los atinos o desaciertos de las mismas cuando les anexionamos las características propias del instituto de las actas con acuerdo.

## II. INCORPORACIÓN DE FÓRMULAS DE TERMINACIÓN CONVENCIONAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO

### 1. LA INCORPORACIÓN EN EL ORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y SU APLICACIÓN SUPLETORIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

El sector doctrinal que se ha ocupado de estudiar este tema ha situado el punto de arranque del fundamento de la inclusión de los acuerdos que pueden producirse entre la Administración y los administrados en el paso de un Estado liberal a un Estado social y democrático de Derecho, creándose de tal guisa un nuevo modelo de administrar, en donde «la acción de la Administración tradicionalmente programada mediante normas condicionales pasa a ser programada también mediante normas finales o directrices [...] que establecen los fines, objetivos y resultados que en la mayor medida posible deberá alcanzar la Administración, para lo cual esta podrá seguir diversos caminos y utilizar distintos instrumentos»<sup>13</sup>.

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

Y es que la participación de los ciudadanos «en la vida política, económica, cultural y social», junto al mandato dirigido a los poderes públicos para conseguir que la libertad y la igualdad sean, no solo reales y efectivas, sino además plenas (art. 9.2 CE), resulta esencial en el modelo de Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución dibuja en el primer apartado de su artículo primero. Y así lo ha entendido nuestro TC en su Sentencia 18/1984, de 7 de febrero (FJ 3.º), al afirmar que «la configuración del Estado como social de Derecho, viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad, que difumina la dicotomía Derecho público-privado, y agudiza la dificultad, tanto de calificar determinados entes cuando no existe una calificación legal, como de valorar la incidencia de una nueva regulación sobre su naturaleza jurídica».

<sup>13</sup> DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 30 y 31. En línea con lo expuesto, entre otros, BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...*, *op. cit.*, págs. 21 y ss.

Como podemos apreciar, son las previsiones constitucionales<sup>14</sup> las que abrieron la puerta a la aparición de nuevas fórmulas de colaboración y diálogo que permiten una participación de los ciudadanos en aquellas situaciones concretas que precisen su actuación. Reflejo de lo señalado lo encontramos en que esta participación de los particulares se ve reforzada con la terminación de los procedimientos administrativos a través de la regulación de técnicas convencionales en el artículo 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (en lo sucesivo LPACAP), por el que se le va a conceder la posibilidad a las Administraciones públicas de «celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule, 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»; con lo que se estaría propiciando un acercamiento de los servicios administrativos a los ciudadanos, superándose con ello la unilateral característica de la actuación administrativa, «precisamente porque no cabe participación allí donde hay secreto o penumbra»<sup>15</sup>.

Pero no ha sido solo el ordenamiento administrativo el único sector donde la introducción de técnicas convencionales ha tenido repercusión, puesto que en nuestra propia disciplina también puede plantearse el interrogante de si es trasladable al procedimiento tributario la aplicación de este precepto legal que regula la terminación convencional del procedimiento administrativo, lo que posibilitaría la entrada en juego de las mismas en el interior de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos<sup>16</sup>.

Cierto es que, aunque en principio, dentro de nuestro ordenamiento tributario no encontramos, o no existe, ninguna previsión legal que habilite de forma genérica la terminación convencional de los procedimientos tributarios, la supletoriedad de estos últimos a las normas de derecho público se nos antoja reiterativa, puesto que ya existía una prelación de fuentes en nuestra materia en el anterior apartado segundo del artículo 9 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y recogido ahora en el apartado segundo del artículo 7 de la LGT, al declarar que «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común».

<sup>14</sup> La participación del ciudadano aparece reconocida en diversos artículos de nuestro texto constitucional. De este modo nos encontramos, entre otros, con una participación política (art. 6 CE), en la vida política, económica, cultural y social (art. 9 CE), en los asuntos públicos (art. 23.1 CE), en la Administración de Justicia (art. 125) y en la Seguridad Social (art. 129 CE).

<sup>15</sup> Fundamento de derecho 2.º de la Sentencia del Tribunal Supremo (en lo sucesivo STS) de 1 de septiembre de 1987.

<sup>16</sup> En este sentido, la disposición adicional primera, punto segundo a), de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del régimen jurídico del sector público, en referencia a los procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria, expresa que estos «se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta ley».

Por tanto, somos de la opinión que en defecto de una norma tributaria análoga o específica, será de aplicación supletoria<sup>17</sup> a los procedimientos tributarios la terminación convencional de los procedimientos administrativos recogida en la previsión normativa del artículo 86 de la LPACAP, todo ello, naturalmente, siempre que no constatemos la vigencia de principios específicos del Derecho Tributario que dificulten o impidan dicha aplicación o exista una previsión legal tributaria que habilite de forma genérica la terminación convencional de los procedimientos tributarios.

Al hilo de las consideraciones formuladas, conviene hacer referencia a una serie de observaciones sobre la redacción de este precepto administrativo y su vinculación en los procedimientos tributarios. Así, en primer lugar, veremos los límites que contiene en la norma. La segunda de las observaciones que es preciso realizar tiene que ver con la eficacia directa o mediata del citado precepto. Y la última observación que, a nuestro juicio, cabe realizar respecto del artículo 86 de la LPACAP consiste en determinar los diferentes efectos que producen estas fórmulas convencionales hacia la Administración, ya que dependerá si se trata de fórmulas dirigidas a insertarse en el procedimiento o de fórmulas finalizadoras del mismo.

## 2. LÍMITES A LA TERMINACIÓN CONVENCIONAL

A tenor de la configuración normativa del artículo 86 de la LPACAP, constatamos como el legislador se ha decantado por establecer en la propia norma una serie de límites dirigidos a la facultad que posee la Administración para celebrar este tipo de institutos convencionales.

El primero de los requisitos exige que estos acuerdos procedimentales «no sean contrarios al ordenamiento jurídico», lo que implica que han de estar sometidos al principio de legalidad, lo que, a su vez, enlazaría rígidamente con el de reserva de ley.

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

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

---

<sup>17</sup> Criterio que ha seguido la STS de 4 de diciembre de 1998 (rec. núm. 569/1993 –FD 3.º–) al expresar que «ha sido siempre designio del legislador y doctrina reiterada en esta Sala atribuir carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las del procedimiento tributario, sin duda en razón a que, aunque administrativos, ambos, el ámbito del Derecho tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general».

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

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

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

A tenor de lo expuesto, podemos considerar que el propio artículo 86 de la LPACAP se configura como una norma que permite y atribuye a la Administración la facultad de realizar institutos concretos de terminación convencional tanto en los procedimientos administrativos como tributarios, cumpliendo de esta manera las exigencias que el propio principio de legalidad impone a la actuación administrativa. Pero esta habilitación únicamente la podrá ejercitar sobre aquellos elementos no reglados, es decir, en aquellos elementos en los que exista una mayor discrecionalidad en la acción administrativa.

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

La primera matización que cabe realizar es que en virtud de esta precisión terminológica, la mayor parte de la doctrina ha encuadrado a estos acuerdos consensuales que ponen fin al procedimiento administrativo dentro de la categoría general de los contratos privados, y más concretamente, dentro de la categoría contractual de las transacciones<sup>18</sup>, al impedirse que versen sobre materias referidas a la misma.

<sup>18</sup> Al respecto, opina ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que «la propia salvedad que contiene el artículo [...], invita a exponer las líneas básicas del contrato de transacción». ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Los pactos con la Hacienda Pública Española», *Tapia*, núm. 84, 1995, pág. 4. En cambio, para NAVARRO EGEA, «esta interpretación ha de ser rechazada porque el ámbito de la consensualidad se configura en un sentido más amplio que comprende todos los supuestos en los que se produce un acuerdo de dos voluntades y que, por tanto, nos hace pensar en una categoría más genérica que la transacción, más próxima a la construcción dogmática del negocio jurídico, concretamente "negocio jurídico

Por el contrario, SÁNCHEZ MORÓN considera que «en los supuestos típicos de terminación convencional [...] no puede aplicarse siempre en puridad la calificación de contrato, aunque encierran siempre un negocio bilateral o un compromiso entre partes. Pero su finalidad, como se ha visto, es distinta. Su razón de ser también, pues lo que se persigue con ello es satisfacer el interés público de una manera más rápida y eficaz que mediante la adopción de una decisión imperativa que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espaldas de la opinión de los afectados»<sup>19</sup>.

Nosotros consideramos oportuno situarnos en una posición intermedia, ya que del acuerdo de voluntades entre la Administración y los particulares puede considerarse, o bien como un contrato que resuelve la cuestión de fondo cuya eficacia queda demorada hasta la efectiva notificación de la posterior resolución administrativa, o bien entender que el acuerdo no despliega efectos sobre la relación jurídico-sustantiva, sino que lo que de ella se deriva es la obligación de dicar un acto con el contenido previamente pactado.

No menos interesante nos parece el sentido literal del propio límite impuesto a las técnicas convencionales, puesto que mientras por una parte limita o prohíbe las mismas sobre aquellas materias que no sean susceptibles de transacción, por otra parte no define qué materias pueden ser o no objeto de transacción, por lo que se permite *a contrario sensu* afirmar que no existe una prohibición radical de transacción<sup>20</sup>.

Así pues, partiendo de esta afirmación inicial, importa destacar en relación con este extremo que dos son las normas prohibitivas de transacción que conocemos: la primera de ellas<sup>21</sup> la encontramos en el ámbito del derecho privado, en donde a través del artículo 1.814 del Código Civil no se permitirá «transigir sobre el estado civil de las personas, ni sobre las cuestiones matrimoniales, ni sobre los alimentos futuros».

La segunda la encontramos en nuestro propio ordenamiento financiero, y más concretamente en el apartado tercero del artículo séptimo de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, precepto que dispone que «no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno».

---

bilateral"». NAVARRO EGEA, M.: «El "acuerdo" como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Impuestos*, núm. 21, 2002, pág. 25.

<sup>19</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M.: «La terminación convencional...», *Convención y arbitraje...*, *op. cit.*, pág. 81.

<sup>20</sup> De esta opinión es MARTÍNEZ MUÑOZ, para quien «es posible afirmar que en este sector del ordenamiento tiene cabida la figura contractual siempre que exista una relación jurídica indirecta a la que las partes pretendan dar una solución mediante concesiones recíprocas y se respeten los demás límites establecidos». MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 31.

<sup>21</sup> De escasa utilidad para este trabajo de investigación, por lo que por razones de espacio y de materia no entraremos a comentar.

Somos de la opinión de que la dicción del precepto transcrito realmente no prohíbe la transacción en sentido estricto, sino que más bien, siempre y cuando se cumplan los requisitos procedimentales establecidos en la misma norma, se permitirá, a través de una interpretación *a contrario sensu*, transigir sobre los derechos de la Hacienda pública estatal, porque cuando la Administración del Estado pretenda celebrar una válida transacción sobre bienes o derechos de la Hacienda pública o sobre el patrimonio, una vez acordados con el interesado los términos obligacionales del negocio jurídico, deberá el Gobierno solicitar el dictamen del Consejo de Estado al respecto. A partir de aquí se abren dos posibles opciones: o que el dictamen sea favorable, o que por el contrario sea desfavorable. En el supuesto de que sea favorable, el Gobierno podrá sin más formalizar la transacción mediante real decreto; pero en el supuesto de que sea desfavorable, una doble opción se le vuelve a abrir al Gobierno, a saber: o bien, asumir la decisión desfavorable del Consejo de Estado, o bien no asumirla. En el supuesto de asumirla, el Gobierno deberá bien descartar la transacción (si el problema es la inoportunidad), bien tratar de renegociar sus contenidos con el interesado (si las objeciones radican en la falta de conveniencia o en otros motivos de legalidad), por lo que establecido el nuevo posible vínculo obligacional, nuevamente habrá que acudir al Consejo de Estado para que se manifieste. Pero en el supuesto de no asumir el informe desfavorable del Consejo de Estado, si el Gobierno decide mantener inalterados los contenidos de la transacción pactada, podrá asimismo formalizarla mediante real decreto, pero en este caso deberá motivar adecuadamente su apartamiento del resultado de la consulta, puesto que de lo contrario debilitaría notablemente su defensa procesal en caso de que la impugnación de un tercero legitimado llevara el asunto a los tribunales.

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

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

La STS de 24 de junio de 1986 pone de relieve en su FD 1.º que «cualquier actividad administrativa para que resulte conforme al ordenamiento jurídico no solo tiene que ajustarse externamente a la normativa que la disciplina, sino que debe dirigirse al logro de un fin de interés general normalmente determinado, expresa o implícitamente, por el precepto o preceptos legales que atribuyen la potestad para actuar. Por ello, si un órgano de la Administración, en el ejercicio de su competencia, se aparta de este fin incurre en desviación de poder, tanto si persigue con su actuación un fin privado,

ajeno por completo a los intereses generales, como si la finalidad que pretende obtener, aunque de naturaleza pública, es distinta de la prevista en la norma habilitante, por estimable que sea aquella».

Si trasladamos las ideas señaladas al específico campo del derecho tributario, podemos concluir señalando, siempre bajo nuestro juicio, que en aquellos supuestos en donde se prevea que concurren determinadas situaciones de incertidumbre, el grado de efectividad del interés público puede ser menor si se adopta una actuación unilateral e imperativa de la Administración que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espaldas de la opinión de los afectados<sup>22</sup>, que si por el contrario se introducen institutos convencionales o consensuales, porque a través del diálogo creemos que se cumplirá de una manera mucho más eficaz y rápida, no solo la efectividad del interés público perseguido por la ley, sino además los principios de justicia tributaria.

### 3. EFICACIA DIRECTA O MEDIATA DEL ARTÍCULO 86 DE LA LPACAP Y SU REFLEJO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Siguiendo con el análisis del artículo 86 de la LPACAP, nos encontramos con un punto esencialmente controvertido, al precisar el precepto objeto de estudio que esos acuerdos, pactos o convenios que se celebren por parte de la Administración con los administrados, deberán llevarse a cabo «con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule», aspecto sobre el cual podríamos formular opiniones encontradas acerca de su eficacia directa o mediata.

Por una parte podríamos entender que constituye una autorización directa del propio precepto a la Administración para que lleve a cabo técnicas convencionales, o dicho de otra manera, es la propia norma la que va a habilitar a la Administración para que actúe de forma convencional dentro de los propios procedimientos sin necesidad de desarrollo normativo posterior, lo que no es obstáculo, para mantener al mismo tiempo la posibilidad de que las normas posteriores regulen el alcance, efectos y régimen de este tipo de acuerdos. En este sentido, y partiendo de la base de que es la propia norma la que va a reconocer capacidad de obrar a la Administración para que ejerza sus potestades mediante acuerdos, como instrumento alternativo a la acción unilateral, se podría considerar que el artículo 86 de la LPACAP es una norma de aplicación directa para la actuación por la Administración pública de forma convencional, por lo que la remisión que la misma efectúa a las disposiciones sectoriales tiene la concreta finalidad de concretar su compatibilidad con el tipo de acción administrativa de que se trate y, si así procede, determinar

<sup>22</sup> Ilustran con claridad estas ideas las palabras de ZORNOZA PÉREZ, con las que señala que «la vinculación de la Administración a la ley y el derecho, en todos los ámbitos de su actuación y también en los procedimientos tributarios, opera de igual modo cuando el resultado de dicha actuación se plasma en un acto administrativo unilateral que cuando se concreta en una transacción». ZORNOZA PÉREZ, J. J.: Prólogo al libro GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998, pág. 21.

el contenido lícito del acuerdo por relación a su objeto, límite y, por tanto, alcance, efectos y, en general, régimen jurídico.

En posición opuesta a la anteriormente adoptada se encontraría la necesaria aparición de una norma adicional que regule de manera específica y detallada cada tipo de acuerdos entre las partes, por lo que este precepto objeto de análisis carecería hasta entonces de virtualidad; por tanto, este precepto sería solo un marco general susceptible de dar una cobertura legal genérica a este tipo de fórmulas y de estimular su toma en consideración por las normas especiales llamadas a regular procedimientos concretos, normas estas que serán, por tanto, las que decidirán sobre su efectiva implantación y sobre su alcance, efectos y régimen jurídico.

Frente a esta discrepancia, lo cierto es que el legislador tributario ha optado por incorporar «habilitaciones singulares»<sup>23</sup> y específicas para cada una de las técnicas convencionales en nuestro campo<sup>24</sup>, constituyendo una prueba de esta predilección legislativa la inserción de figuras tales como las actas con acuerdo (art. 155 LGT), los acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT), los acuerdos concursales (art. 164.4 LGT), etc., que van a permitir la participación activa del contribuyente en los diferentes procedimientos tributarios.

Por todo lo expuesto hasta el momento, así como teniendo en cuenta el apartado c) del artículo 105 de la CE que decreta la regulación mediante ley del «procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos»<sup>25</sup>, consideramos fundamental el hecho de que deba ser una ley de carácter específico la que contemple o determine de manera detallada y ajustada en cada momento todos aquellos supuestos concretos en los que se les va a otorgar cierta eficacia jurídica a la voluntad de las partes cuando deba determinarse el contenido de la respectiva obligación tributaria o alguno de sus elementos de cuantificación<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> Cuestión en relación con la cual GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO ha señalado que «el legislador español ha optado por establecer habilitaciones singulares para cada transacción, rechazando la posibilidad de admitir, con carácter general, la celebración de transacciones en Derecho tributario, mediante el establecimiento de unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico». GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., pág. 282.

<sup>24</sup> En su momento ya advirtió ZORZONA PÉREZ al matizar que «pactos que, con diferente alcance y contenido, parecen estar presentes, además en una realidad práctica a la que no está bien visto aludir y que solo se deja entrever de forma velada» por lo que «el reconocimiento de lo que ocurre en nuestra realidad práctica debería constituir el primer motivo para iniciar una reflexión sobre la admisibilidad del ejemplo de técnicas convencionales o transaccionales en nuestro Derecho Tributario». ZORZONA PÉREZ, J. J.: «¿Qué podemos aprender...?», *Convención y arbitraje...*, op. cit., pág. 165, y en *Crónica Tributaria*, op. cit., pág. 124.

<sup>25</sup> Declara al respecto GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO que «cuando el ordenamiento así lo prevea (en cumplimiento de la reserva de ley del artículo 105 c) CE) la autoridad financiera competente podrá determinar el contenido de la obligación tributaria de forma contractual». GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., pág. 33.

<sup>26</sup> En este sentido, BILBAO ESTRADA matiza que «dado su carácter incompleto, consideramos necesaria una autorización específica en el ordenamiento tributario que introduzca las técnicas convencionales y regule su alcance, efectos y régimen jurídico específico». BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...*, op. cit., pág. 89.

#### 4. EFECTOS PROCEDIMENTALES QUE DERIVAN DE LA UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS CONVENCIONALES

El tercer y último de los aspectos que podemos desasir de la lectura del artículo 86 de la LPACAP es la existencia de dos clases de efectos totalmente divergentes a los que los instrumentos convencionales pueden derivar en un determinado procedimiento administrativo, al indicar textualmente dicho precepto normativo que estos actos pueden tener «la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin».

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

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

Partiendo de estas consideraciones que acabamos de formular, es importante destacar los efectos que el artículo 86.1 de la LPACAP *in fine* puede producir en materia tributaria si lo aplicamos, ante la ausencia de una norma específica en este ámbito, de manera subsidiaria a los procedimientos tributarios, ya que habrá que determinar si el grado de participación directa de los ciudadanos en la determinación del acto en que se ha de plasmar el ejercicio de la correspondiente potestad administrativa está directamente relacionada con el dogma del carácter «negociable» o no de las potestades administrativas.

Si nos fijamos brevemente en la forma de terminación de los procedimientos tributarios<sup>27</sup> contenida en la propia LGT, y más concretamente en el artículo 101, apartado primero de esta misma ley, que matiza que «la liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o

---

<sup>27</sup> En este contexto, el apartado primero del artículo 100 de la LGT señala que «pondrán fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamenta la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario».

a compensar de acuerdo con la normativa tributaria», junto a lo establecido en el artículo 189, apartado primero del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria<sup>28</sup> cuya previsión normativa matiza que «el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo», lo que unido a la configuración *ex lege* de la indisponibilidad de la obligación tributaria<sup>29</sup>, es lo que parece impedir o dificultar la admisibilidad del hecho de que en nuestra materia, un determinado procedimiento tributario finalice mediante la manifestación conjunta de voluntades con carácter sustitutivo del acto final, en la medida en que el llegar a un pacto no comparta que la Administración deje de lado el poder-deber en que consiste la potestad de imposición, lo que deja al descubierto el carácter no negociable del acto liquidatorio que pone fin al procedimiento; o dicho en otros términos, no sería concebible cuando se trata de procedimientos tributarios que hayan de finalizar con la práctica de liquidaciones tributarias, debido a que la potestad liquidatoria se ejerce siempre mediante un acto administrativo unilateral, de modo que el contribuyente no puede participar en el acto de liquidación propiamente dicho.

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.

<sup>28</sup> Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

<sup>29</sup> Tal y como indica el artículo 18 de la LGT, «el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa».

---

**Bibliografía**

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [1995]: «Los pactos con la Hacienda Pública Española», *Tapia*, núm. 84.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. [1994]: *Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid.
- BILBAO ESTRADA, I. [2007]: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid.
- DE PALMA DE TESO, A. [2000]: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- DELGADO PIQUERAS, F. [1995]: *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, Pamplona.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M. [2002]: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L. [1998]: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2004]: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- NAVARRO EGEEA, M. [2002]: «El "acuerdo" como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Impuestos*, núm. 21.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. [2003]: «La resolución alternativa de conflictos tributarios», VV. AA.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. [1996]: «La terminación convencional de los procedimientos administrativos». VV. AA.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons-IEF, Madrid.
- SERRANO ANTÓN, F. [1996]: *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEDAF, Madrid.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. [1996]: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español», *Crónica Tributaria*, núm. 77.
- [1996]: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español», VV. AA.: *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Marcial Pons-IEF. Madrid.
  - [2003]: «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado», VV. AA.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid.