

ÁMBITO OBJETIVO EN LAS ACTAS CON ACUERDO: UN INTENTO POR ESCLARECER LOS SUPUESTOS EN LOS QUE PROCEDE SU FORMALIZACIÓN

LUIS MARÍA ROMERO FLOR

*Profesor Ayudante Doctor en Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales*

Extracto:

LA realidad no permite siempre una delimitación exhaustiva o rigurosa, dando lugar a inevitables imprecisiones normativas que admiten, a su vez, distintas soluciones al ser aplicada la ley a un caso concreto. En este sentido, la realidad tributaria es hoy uno de los ámbitos que presenta mayor complejidad y dificultad para ser concretado por la ley, generando la necesidad de utilizar conceptos que no quedan completamente determinados. La propia complejidad de los hechos y situaciones que configuran los presupuestos normativos tributarios conlleva a que el legislador utilice técnicas convencionales, como las actas con acuerdo, con las que reducir desde sus orígenes los posibles conflictos que puedan surgir a la hora de cuantificar el hecho imponible por existencia de una duda proporcionada por el propio Ordenamiento tributario.

Palabras clave: técnicas convencionales, actas con acuerdo, litigiosidad tributaria y conceptos jurídicos indeterminados.

OBJECTIVE SCOPE IN THE ACTS WITH AGREEMENT: AN ATTEMPT FOR CLARIFYING THE SUPPOSITIONS IN WHICH HIS FORMALIZATION PROCEEDS

LUIS MARÍA ROMERO FLOR

*Profesor Ayudante Doctor en Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales*

Abstract:

THE reality always does not allow an exhaustive or rigorous delimitation, giving place to inevitable normative imprecisions that admit, as well, different solutions on the law having been applied to a concrete case. In this sense, the tributary reality is today one of the areas that presents more complexity and difficulty to be made concrete by the law, generating the need to use concepts that do not remain completely certain. The own complexity of the facts and situations that form the normative tributary budgets carries to that legislator uses conventional techniques, as the acts with agreement, to reduce from his origins the possible conflicts that could arise at the moment of quantifying the taxable event for existence of a doubt provided by the own tax law.

Keywords: conventional techniques, acts with agreement, tributary litigiousness and juridical indeterminate concepts.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Ámbito objetivo: supuestos en los que procede la formalización del acta con acuerdo.
 - A. Concretar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
 - B. Apreciar los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.
 - C. Realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la determinación de la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Bibliografía.

NOTA: El presente trabajo, elaborado en el marco del Proyecto de Investigación «La tutela del contribuyente en el Derecho Comunitario» (JCCLM. Consejería de Educación, Ciencia y Cultura y Fondo Europeo de Desarrollo [PEII11-0039-8631]), constituye un resumen de las aportaciones más significativas recogidas por el autor en la obra *Las actas con acuerdo en el procedimiento de inspección tributaria*. CISS. Valencia. 2012.

I. INTRODUCCIÓN

Es nuestra intención, en las líneas que a continuación siguen, hacer una breve exégesis de las principales cuestiones teóricas y prácticas que han suscitado la regulación normativa de este tipo específico de actas en cuanto a su función, estructura y efectos ¹ se refiere, con la finalidad de intentar aportar alguna propuesta viable que garantice una correcta y adecuada elaboración del régimen jurídico de esta figura insertada en el procedimiento de inspección de los tributos, y más concretamente en la sección segunda, del Capítulo IV del Título III, dedicado a las «actuaciones y procedimiento de inspección».

Pero antes de entrar en el estudio de lo que compone el objeto principal de este trabajo de investigación, consideramos conveniente describir el marco donde se ubica esta figura que el ordenamiento tributario español ha diseñado con el objetivo de reducir la litigiosidad que afecta a nuestra materia y garantizar una mayor seguridad jurídica al obligado tributario.

Y es que el origen de la conflictividad en materia tributaria cabe localizarlo en las dispares posturas que Administración Tributaria y obligado tributario suelen mantener a la hora de determinar el hecho imponible, máxime cuando es el propio ordenamiento tributario el que, al utilizar criterios demasiado técnicos y complejos de medición, estimación o valoración del hecho sujeto a imposición, o al contener las normas que lo regulan conceptos jurídicos indeterminados, va a dificultar las operaciones que permitan su cuantificación económica ².

Serán, por lo tanto, estos supuestos controvertidos y de especial dificultad, que a su vez llevan aparejado un cierto margen de apreciación y discrecionalidad técnica por parte de la Administración Tributaria, los que van a generar un incremento de la litigiosidad tanto en vía económico-administrativa como en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Precisamente este objetivo de evitar un ulterior conflicto jurisdiccional entre las partes de la relación jurídico-tributaria es el que ha llevado a que el legislador tributario permita la fijación con-

¹ Aunque no será objeto de análisis en las líneas que preceden, creemos que es oportuno aclarar que la eficacia de las actas con acuerdo se encuentra limitada no solo por su suscripción si concurre alguno de los supuestos concretos que recoge la propia ley, sino además por la imposición de sanciones, las exigencias relativas al pago de las cantidades que derivan de la misma o las limitaciones a la impugnación de los actos de liquidación que derivan posteriormente de las mismas.

² Merece la pena citar al respecto la definición de base imponible que realiza el artículo 50 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), al entender que esta es la «magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible».

junta en un acuerdo procedimental de aquellas cuestiones inciertas o discutibles que afectan a la determinación de la obligación tributaria³, previendo como presupuestos habilitantes para la suscripción de un acta con acuerdo supuestos como la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, la apreciación de los hechos para la correcta aplicación de la norma tributaria al caso concreto o supuestos de medición, estimación o valoración de difícil cuantificación.

Es por ello que el estudio de la configuración jurídica y normativa de la figura de las actas con acuerdo deba realizarse delimitando su ámbito de aplicación objetivo, con la exclusiva finalidad de que, con el mismo, se pueda determinar con precisión ante qué determinados supuestos la Inspección de los tributos puede finalizar el respectivo procedimiento de comprobación e investigación⁴ con un documento de este tipo.

II. ÁMBITO OBJETIVO: SUPUESTOS EN LOS QUE PROCEDE LA FORMALIZACIÓN DEL ACTA CON ACUERDO

Es momento de centrar nuestra atención en el desarrollo del presente epígrafe en determinar todos y cada uno de los supuestos que configuran el ámbito objetivo de las mismas o, dicho de otro modo, en todos aquellos presupuestos procedimentales en los que es factible que el órgano inspector actuario y el obligado tributario puedan llegar a un acercamiento de posiciones que permita elaborar una propuesta de regularización con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria⁵.

En este sentido, el apartado primero del artículo 155 de la LGT condiciona la formalización del acta con acuerdo a la concurrencia de determinados supuestos en los que «deba concretarse la

³ La propia Exposición de Motivos de la LGT destaca su relevancia al indicar que las actas con acuerdo constituyen un «instrumento al servicio del objeto de reducir la conflictividad en el ámbito tributario», y explica a continuación que «las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación».

En este sentido, SERRANO ANTÓN señala que «a través de la colaboración de los sujetos con la Administración se trata de llegar a acuerdos con carácter previo a la determinación de la cuantía de las deudas tributarias a través del acto de liquidación en aspectos relativos a los hechos y circunstancias controvertidas despejando las posibles incertidumbres que podrían dar lugar a posibles reclamaciones». SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEDAF, Madrid, 1996, pág. 57. Merece la pena citar al respecto a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN cuando asevera que esta figura hay que incorporarla en «el conjunto de medidas insertas en el procedimiento que pretende abortar los conflictos antes de que estos surjan, en la medida en que este se perfecciona con la suscripción de un acta que se ha previsto precisamente para los casos en los que resulta previsible el desencuentro». ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003». *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57, 2004, pág. 246. En el mismo sentido, entre otros, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 107; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2007, pág. 371.

⁴ Entendiendo siempre ambos términos desde una acepción semántica, es decir, «se comprueba lo conocido o declarado y se investiga lo desconocido o ignorado». FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores». *Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*, núm. 18, 1997, pág. 22.

⁵ Tal y como se desprende del artículo 155.1 de la LGT *in fine*, cuando expresa que «la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo».

aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta».

Como puede observarse, de la regulación legal se desprende una serie de presupuestos que pueden referirse tanto a la norma aplicable, al existir dudas razonables sobre su interpretación, como al supuesto de hecho, al existir dificultades para su comprobación o investigación que hagan aconsejable ser objeto de valoración conjunta entre la Administración Tributaria y el obligado tributario ⁶.

Sin más preámbulos, procedemos a determinar los supuestos descritos para la formalización del acta con acuerdo, para de esta manera extraer las consecuencias que se derivan de ello, dada la imprecisa definición ⁷ que de la misma realizan tanto el texto normativo como el reglamentario ⁸.

A. Concretar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados

A la hora de adentrarnos en la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, lo primero que debemos destacar es que nuestro propósito no será el analizar los mismos de una manera exhaustiva, pues los mismos ya han sido objeto de estudio en profundos y excelentes trabajos ⁹, en donde en cada uno de ellos, o bien se ha tratado de corregir lo señalado en los anteriores, o bien, se han ido añadiendo nuevos matices; sino que más bien nuestro objetivo consiste en esbozar aquellas líneas que componen esta materia a través de una aproximación a la figura, que a su vez nos permita descubrir la

⁶ Al respecto, FERREIRO LAPATAZ afirma que «el acuerdo puede producirse siempre que se presente un grado de incertidumbre en la percepción de los hechos relevantes para la exigencia del tributo que no pueda reducirse con una actuación normal del órgano administrativo encargado de aplicar el tributo». FERREIRO LAPATAZ, J.J.: «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2003, pág. 16. Coincide con los argumentos indicados, ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español» en AA.VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1996, pág. 167 y en *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996, pág. 126.

⁷ Así lo ha destacado RUIZ GARCÍA, al advertir que «con carácter general, la delimitación de estos supuestos ha sido objeto de crítica no solo por la deficiente redacción, sino también por su falta de idoneidad en algunos casos para justificar un acta de estas características». RUIZ GARCÍA, J.R.: «Las actas con acuerdo», *Revista Información Fiscal*, núm. 73, 2006, pág. 13.

⁸ Tanto es así que, el propio artículo 186 del 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 (en lo sucesivo RGGIT), al regular la tramitación de este tipo de actas, parte de la premisa de que el órgano inspector actuario ha considerado para el caso concreto que concurre alguna de las concretas operaciones que describe el artículo 155.1 de la LGT, pero en ningún momento delimita el ámbito objetivo de una manera mucho más concisa que la propia ley.

⁹ Para un análisis más detallado sobre esta materia, puede consultarse, entre otras muchas, las siguientes obras: GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La lucha contra las inmunidades del poder en el derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)», *Revista de Administración Pública*, núm. 38, 1962; SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976; GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.: «Conceptos jurídicos indeterminados y realidades económicas difusas en la Constitución de 1978», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Público Económico*, Civitas, Madrid, 2003; MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de derecho administrativo y derecho público general*. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004; PARADA, R.: *Derecho administrativo I. Parte general*, Marcial Pons, Madrid, 2007; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de derecho administrativo I*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.

finalidad de su inclusión por la LGT en la elaboración de la propuesta de regularización de la situación tributaria del contribuyente.

Tomando como punto de partida el aforismo clásico *Ubi societas ibi ius*, podemos llegar a entender como el legislador tributario va a intentar describir los distintos acontecimientos, hechos, realidades y situaciones que componen la vida real (comúnmente denominados *presupuestos de hecho*) a través de una serie de concepciones abstractas, universales y reales a las que le serán de aplicación unas *consecuencias jurídicas* en el supuesto de que lleguen a concurrir.

Pero sucede que, en ocasiones, esta previsión tan abstracta sobre estas realidades sociales no se realiza de manera precisa, sino que, por el contrario, se llevan a cabo a través de unos conceptos que gozan de un cierto carácter abierto o de una indeterminación ante la imposibilidad de poder hacerlo de otra manera posible, o bien, por la intención del propio legislador, de no delimitarlo de esa manera tan precisa ¹⁰, consiguiendo de esta manera «dar a la norma la holgura necesaria para que, siendo más adaptable a la realidad, el resultado de su aplicación pueda ajustarse con mayor exactitud a la solución que la norma preconiza, al "espíritu y finalidad de aquella", como dice el artículo 3 del Código Civil» ¹¹.

Esta cláusula normativa abierta es la que se ha venido a denominar como concepto jurídico indeterminado ¹², expresión que fue importada de la doctrina alemana y que se encuentra presente en cualquier rama de nuestro ordenamiento jurídico ¹³, y que se caracteriza por poseer una estructura basada en un criterio trizonal compuesto de distintos círculos concéntricos.

Siguiendo principalmente a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ ¹⁴, partimos de que «en la estructura de todo concepto jurídico indeterminado es identificable un núcleo fijo (*Begriffken*)

¹⁰ Por su especial enfoque, merece la pena citar a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, quienes señalan textualmente que «por su referencia a la realidad, los conceptos utilizados por las Leyes pueden ser determinados o indeterminados. Los conceptos determinados delimitan el ámbito de realidad al que se refieren de una manera precisa e inequívoca [...] y la aplicación de tales conceptos en los casos concretos se limita a la pura constatación, sin que se sustancie [...] duda alguna en cuanto al ámbito material a que tales conceptos se refieren. Por el contrario, con la técnica del concepto jurídico indeterminado la Ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual es claro que intenta delimitar un supuesto concreto [...]. La Ley no determina con exactitud una cuantificación o determinación rigurosa, pero en todo caso es manifiesto que se está refiriendo a un supuesto de la realidad que, no obstante la indeterminación del concepto, admite ser preciso en el momento de la aplicación». GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de derecho... op. cit.*, pág. 467.

¹¹ SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación... op. cit.*, pág. 194.

¹² En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, «son conceptos jurídicos indeterminados, en el sentido de que la medida concreta para la aplicación de los mismos en un caso particular no nos la resuelve o determina con exactitud la propia Ley que los ha creado y de cuya aplicación se trata». GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La lucha contra...» *op. cit.*, pág. 171. Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante STS) núm. 1411/1979, de 12 de diciembre, los ha definido como aquellos «conceptos de definición imprecisa a los que ha de otorgarse alcance en vista a hechos plenamente acreditados».

¹³ Tanto es así que hasta el propio Tribunal Constitucional (en lo sucesivo TC) reconoció en su Sentencia núm. 102/1995, de 26 de junio, que «como principio no resulta ocioso insistir en el hecho inconcuso de que la Constitución Española, como las demás, utiliza palabras, expresiones o conceptos sin ocuparse de definirlos, por no ser misión suya y cuyo significado hay que extraer del sustrato cultural donde confluyen vectores semánticos ante todo y jurídicos en definitiva, con un contenido real procedente a su vez de distintos saberes y también de la experiencia».

¹⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de derecho... op. cit.*, pág. 470. Igual criterio sigue SAINZ MORENO, aunque con mayor precisión, al expresar que «desde el punto de vista de la estructura interna del concepto hay que distinguir dos zonas: un núcleo o zona de certeza configurado por datos previos, seguros, y un halo, zona que rodea el núcleo,

o "zona de certeza", configurado por datos previos y seguros, una zona intermedia o de incertidumbre o "halo del concepto" (*Begriffshof*), más o menos precisa, y finalmente, una "zona de certeza negativa", también segura en cuanto a la exclusión del concepto»; por lo que el problema se encontrará en la zona del *halo del concepto*, al ser esta la zona en la que operan los márgenes que la Administración dispone para la apreciación del concepto jurídico indeterminado, porque «todas las soluciones que adopta sin salirse de esa zona serán consideradas legítimas y válidas»¹⁵.

Esta concepción del concepto jurídico indeterminado ha sido reiteradamente utilizada por la doctrina¹⁶ para distinguirlo de la discrecionalidad¹⁷, figura próxima a aquel por lo menos en lo concerniente a la incertidumbre que generan. Y ello porque a diferencia de lo que sucede con las potestades discrecionales, en las que la ley permite a la Administración con base en criterios extrajurídicos, volitivos o subjetivos la posibilidad de elegir entre una pluralidad de posibles soluciones justas sin necesidad de salirse de la más pura legalidad, todas ellas infiscalizables por parte de los Tribunales; en el supuesto de conceptos jurídicos indeterminados, al integrarse mediante criterios lógicos, de experiencia o intelectivos a los que la ley remite, será esta la que únicamente permitirá a la Administración optar, no por varias soluciones, sino por la única solución correcta, convirtiéndose de esta manera en un supuesto de aplicación de la ley, «por lo que su fiscalización compete siempre, como ocurre con cualquier aplicación de las normas, al Poder Judicial»¹⁸, o dicho en otros términos, aunque sea la Administración la primera en aplicar este tipo de conceptos, será el propio juez el que ante un determinado supuesto estime sustituir o rectificar una interpretación de la Administración si no se ajusta a la interpretación justa que el concepto jurídico indeterminado reclama.

Esta misma línea de pensamiento doctrinal ha sido asumida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, con la siguiente argumentación: «la tesis [...] está basada en una confusión de los llamados conceptos jurídicos indeterminados con los poderes discrecionales en defensa de una más acabada garantía judicial por la técnica jurídica moderna, según la cual, las facultades discrecionales se caracterizan por la pluralidad de soluciones justas posibles entre las que libremente puede escoger la

zona de "duda" o, dicho con mayor precisión, zona donde no existe una certeza previa y cuya determinación exige desplegar la idea nuclear del concepto [...]. El concepto, al estar formado por dos zonas o ámbitos conceptuales, tiene también dos límites. Por un lado, el límite entre el ámbito de la duda y el ámbito de la certeza negativa (lo que es seguro que el concepto no es) [...] existiendo entre ellos una zona intermedia de supuestos dudosos ("halo del concepto")». SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación...* op. cit., págs. 197 y 198. Teoría que también ha sido asumida por la STS núm. 6053/2000, de 19 de julio (Fundamento de Derecho 4.º) al expresar que «conforme a dicha técnica de los conceptos jurídicos junto a las zonas de certeza positiva y negativa, se distingue un llamado "halo o zona de incertidumbre"».

¹⁵ MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de derecho...* op. cit., pág. 532. En el mismo sentido GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 120 y 121.

¹⁶ En relación con este asunto, *vid.*, entre otras muchas, las siguientes obras: GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La lucha contra...» op. cit., págs. 172 a 174; SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación...* op. cit., págs. 197 y 223, fundamentalmente; GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, págs. 18 y 19; GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.: «Conceptos jurídicos indeterminados...» op. cit., pág. 205; MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de derecho...* op. cit., págs. 531 a 532; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T.R.: *Curso de derecho...* op. cit., págs. 467 a 469.

¹⁷ Al respecto, asevera GARCÍA DE ENTERRÍA que «un error común y tradicional y de penosas consecuencias para la historia de las garantías jurídicas, ha sido confundir la presencia de conceptos jurídicos de esa naturaleza en las normas que ha de aplicar la Administración con la existencia de poderes discrecionales en manos de esta». GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La lucha contra...» op. cit., págs. 171 y 172.

¹⁸ GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de...* op. cit., pág. 12.

Administración, según su propia iniciativa, por no estar comprendida dentro de la norma la solución concreta, mientras que el concepto jurídico indeterminado es configurado de tal forma que solamente se da una única solución justa en aplicación del concepto a la circunstancia de hecho»¹⁹.

Sucede, sin embargo, que la Administración, a la hora de contemplar la indeterminación de la norma jurídica que ha de aplicar, se encuentra en ocasiones que existen diferentes soluciones legítimas y jurídicamente admisibles, en lugar de una única solución correcta. Nos encontramos, por tanto, ante «supuestos límites»²⁰ o de discrecionalidad técnica en los que, tanto la doctrina²¹ como la jurisprudencia²² han reconocido a la Administración a la hora de aplicar este tipo especial de concepto jurídico indeterminado un cierto margen de apreciación o tolerancia parecido a la propia discrecionalidad.

Este tipo de supuestos especiales se van a caracterizar por admitir como válida y vinculante para el juez (lo cual no implica que esté exenta de control judicial) la decisión que la Administración adopte como la solución más adecuada debido a su conocimiento directo o técnico de los hechos sobre estos

¹⁹ STS de 28 de abril de 1964 (considerando primero), de observación común en la jurisprudencia por introducir una formulación explícita de los conceptos jurídicos indeterminados y su diferenciación con la discrecionalidad administrativa. *Vid.*, entre otras, las SSTs de 15 de junio de 1977, 27 de junio de 1979, 8 de julio y 27 de septiembre de 1985, 23 de octubre y 28 de diciembre de 1978, 1 de julio de 1991, 7 de octubre de 1999, 30 de mayo y 13 de junio de 2000.

²⁰ Expresión empleada reiteradamente por SAINZ MORENO a lo largo de su obra. SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación... op. cit.* Es a lo que GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA se refieren cuando afirman que «habrá casos en los que el concepto jurídico solo admita una solución y otros en que se otorgue un cierto margen de discrecionalidad». GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2002, pág. 12.

²¹ De entre todas las opiniones vertidas por la doctrina sobre este último aspecto, destaca, sin duda alguna, la expresada por GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, quienes matizan que «la doctrina alemana reconoce en el halo conceptual un "margen de apreciación" (*Beurteilungsspielraum*) a favor de la Administración» el cual «no da entrada, sin embargo, a la libre voluntad de la Administración (si tal fuese estaríamos en el campo de la discrecionalidad); expresa solo un ámbito puramente cognoscitivo e interpretativo de la Ley en su aplicación a los hechos y supone reconocer la dificultad de acercarse de forma totalmente exacta a la solución justa y, todo lo más, el otorgamiento a la Administración del beneficio de la duda [...] presunción que, desde luego, no llega hasta excluir el control judicial, aunque sí limita sus posibilidades, ya que el juez deberá normalmente conformarse con un control de los límites o de los excesos en que la Administración haya podido incurrir», por lo que «el juez, siempre que se le facilite procesalmente la representación del conjunto de los hechos relevantes y las pericias que puedan resultar oportunas, revisar la inicial aplicación del concepto indeterminado realizada por la Administración y enjuiciar su adecuación a la Ley, anulándola en cuanto los límites de ese margen de apreciación hayan sido transgredidos. Cuando esto ocurra, el juez no estará sustituyendo la estimación que ha hecho la Administración por la suya propia, sino simplemente identificando si esta ha rebasado los límites que la Ley ha querido imponerle al establecer el concepto jurídico indeterminado». GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de derecho... op. cit.*, págs. 470 a 472. Cfr. SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación... op. cit.*, págs. 328 y 347 a 348; GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de... op. cit.*, págs. 10 a 22; MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de derecho... op. cit.*, pág. 532.

²² A modo de ejemplo, y por su especial enfoque, basta citar, entre otras, las SSTs de 22 de junio de 1982 y 15 de octubre de 1985, en donde se indica que «en la concreción de los conceptos jurídicos indeterminados [...] la Administración actúa con un margen de apreciación, mal llamado de discrecionalidad, que viene acotado objetivamente por los hechos determinantes de la decisión administrativa en relación con los cuales el órgano administrativo está obligado a aportar al expediente todo el material probatorio necesario para acreditar que su decisión viene apoyada en una realidad fáctica que garantice la legalidad y oportunidad de la misma así como su congruencia con los motivos y fines que la justifican y ello entraña o presupone que la Administración efectúa una función de delimitación del concepto indeterminado y una valoración de los elementos de prueba y constatación técnica, cuyo control entra en el poder jurisdiccional de revisión de la juricidad de los actos administrativos que depende, no solo de la correcta elección de la norma, sino también de la subsunción en esta de los presupuestos fácticos en atención a los cuales la Ley autoriza a la Administración a adoptar su decisión en realización del interés público contemplado por aquella».

conceptos indeterminados que presentan especiales dificultades técnicas o valorativas, siempre y cuando, claro está, esa solución respete no solo el propio límite marcado por el criterio de valoración del presupuesto indeterminado que contiene la norma, sino que, además, no deberá de ser una decisión ni arbitraria ni irrazonable, pues como bien indica SAINZ MORENO ²³, «una cosa es que el legislador conceda expresamente a la Administración una discrecionalidad para actuar [...] y otra, completamente distinta, que le conceda un margen para llenar de contenido a los conceptos jurídicos indeterminados».

El apartado primero del artículo 155 de la LGT, ante la existencia de conceptos jurídicos indeterminados en la normativa aplicable, como actividad económica, motivos económicos válidos, conflicto en la aplicación de la norma, entre otros ejemplos, va a permitir que mediante el consenso al que pueden llegar el correspondiente órgano administrativo y el contribuyente a través de un acta con acuerdo, y siempre dentro de los cauces que ofrece la Ley ²⁴, se defina de la manera más precisa posible estos tipos de conceptos jurídicos ambiguos que posee la norma en cuestión, realizando para ello una labor interpretativa de aquellos datos y elementos que ya obran en poder del órgano administrativo de la Inspección, y aquellos que aporte el contribuyente.

Así, de esta manera, se conseguirá un acuerdo consensuado con la solución más justa al supuesto planteado ²⁵, ya que la participación y colaboración activa del contribuyente con el órgano administrativo de la Inspección a través de la aportación de los datos necesarios, va a cumplir con la intencionalidad de la propia norma al dotar de certeza la imprecisión jurídica ²⁶, evitando con ello una posible interpretación unilateral o arbitraria de la Administración que produzca un alejamiento del espíritu perseguido por el legislador en la norma jurídica.

B. Apreciar los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto

El segundo presupuesto habilitante contemplado en el artículo 155 de la LGT, y por el que puede ser de aplicación el procedimiento del acta con acuerdo, está condicionado a «cuando resul-

²³ SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación...* op. cit., pág. 243.

²⁴ Como bien indica RAMALLO MASSANET, «es la misma ley la que, al no ser plena o completa (lo cual constituye, por otra parte, el problema de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad), deja zonas discrecionales y no regladas, utiliza conceptos jurídicos indeterminados, normas en blanco, términos que pueden ser llenados con distintos contenidos. Es la propia ley la que nos coloca ante supuestos de hecho o elementos del hecho imponible inciertos que hay que concretar con pruebas que pueden ser también contradictorias. Si bien la ley no autoriza a negociar o a transigir, utiliza unas definiciones legales (con lo que, recordémoslo, cumple el principio de reserva) indeterminadas que producen incertidumbre entre las partes y cuya resolución está hoy por hoy siempre en manos del acreedor y, en última instancia, del órgano judicial correspondiente». RAMALLO MASSANET, J.: «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias» en *Crónica Tributaria*, núm. 76, 1995, pág. 91; y en *Convención y arbitraje...* op. cit., pág. 235.

²⁵ Como advierte DE PALMA DE TESO, «el ámbito de los denominados conceptos normativos indeterminados es el campo idóneo para la celebración de acuerdos entre la Administración tributaria y los contribuyentes. El acuerdo tiene por objeto determinar o precisar en común los elementos de la obligación tributaria definidos de forma incorrecta por la ley». DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 190.

²⁶ Creemos que es preciso matizar que, aun careciendo de concreción al estar pensado para adaptarse al supuesto al que va a ser aplicado, los conceptos jurídicos indeterminados a los que nos venimos refiriendo serán definidos de manera precisa, atendiendo a las circunstancias particulares y específicas que se plantean en cada presupuesto, mediante la solución acordada a la que lleguen las partes a través de un acta con acuerdo.

te necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto»²⁷.

Como puede apreciarse, nos encontramos ante un supuesto que plantea múltiples dificultades derivadas, sobre todo, por su redacción confusa e incluso indeterminada; no solo por el hecho de que surgen dudas acerca de qué debe entenderse por la delimitación de «los hechos determinantes», concepto jurídico indeterminado que de concurrir permitirá la formalización de un acta con acuerdo, sino porque además no existe en el ámbito de la aplicación de las normas jurídico-tributarias ningún concepto u operación que nos ayude a interpretar qué debe entenderse por «apreciación de los hechos».

La imprecisión de estos términos legales lleva a que puedan sostenerse al respecto diferentes interpretaciones sobre el alcance de los mismos; soluciones que aplicadas al caso concreto no estarán, según nuestra opinión, exentas de dificultades.

Una posible interpretación de este supuesto es que el acuerdo al que se puede llegar versa sobre alguno de los elementos de hecho de la obligación tributaria en relación con la que exista una especial dificultad de la prueba. Así parece desprenderse del *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* que, tras establecer como criterio general que «se trata, simplemente, de que la Administración y el obligado tributario, de común acuerdo, fijen el contenido de la norma al caso concreto», precisan el mismo al indicar que «su ámbito de aplicación natural es el de aquellos supuestos en los que [...] no existan pruebas ciertas de la realización del hecho imponible»²⁸.

No obstante, del artículo 186 del RGGIT se desprende la necesidad de una actividad administrativa previa a la firma del acta, de la que se obtendrán aquellos datos y antecedentes que fundamentarán la propuesta de regularización contenida en un acta de este tipo²⁹.

²⁷ El Anteproyecto de LGT condicionaba la utilización del acta con acuerdo a aquellos supuestos en los que «resulte necesario para la correcta aplicación de la norma a los hechos del caso concreto», redacción que fue criticada por el Consejo de Estado, ya que en su opinión vendría a señalar que la Administración «podrá llegar a un acuerdo cuando crea que es necesario llegar a un acuerdo. O desde la perspectiva de la norma tributaria: que habría normas tributarias aplicables imperativamente a los contribuyentes (incluso sin acuerdo) y otras cuya "correcta aplicación" haría necesario un acuerdo previo con el contribuyente», y que, por lo tanto, debía ser suprimido. Consejo de Estado: *Dictamen 1403/2003 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria*. De esta manera, la redacción definitiva del inciso al que ahora hacemos referencia fue introducido mediante vía de enmienda núm. 339 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado (GPP), bajo la justificación de buscar «una mejora técnica para aclarar el segundo supuesto en que puede ser de aplicación el procedimiento del acta con acuerdo, introduciendo el concepto de los hechos determinantes, que está suficientemente elaborado por la jurisprudencia». *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, núm. II-157-e, pág. 123.

²⁸ Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria: *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. IEF, Madrid, 2001, pág. 151. En idéntico sentido, AA.VV.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (coord. HUESCA BOADILLA), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pág. 996. Sobre este asunto, RUIZ GARCÍA considera que «si se entiende que la apreciación de los hechos comprende la fijación de estos, será preciso reconocer que el ordenamiento tributario se inspira en el principio de libre valoración de la prueba que atribuye a la Administración tributaria un amplio margen a la hora de valorar los medios de prueba o de comprobación existentes y, en consecuencia, de considerar probado un determinado hecho». RUIZ GARCÍA, J.R.: «Las actas con...», *op. cit.*, pág. 20.

²⁹ Concretamente el artículo 186 del RGGIT, en su apartado primero, señala que «cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación».

Por su parte, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS sostiene que «se trata de "apreciar hechos determinantes" a fin de aplicar correctamente la norma, lo que no supone precisar o fijar estos hechos sino "apreciar" su naturaleza y efectos jurídicos, es decir, de formular su calificación jurídica. La referencia a tales "hechos determinantes" no ha de disfrazar el sentido del supuesto, referido más a cuestiones de derecho que de hecho [...]. Habría que entender, a lo sumo, que el acuerdo se ciñe a precisar una oscuridad o a resolver alguna duda que ofrezca la norma en su aplicación al caso concreto»³⁰.

Partiendo de la base de que el ordenamiento jurídico no puede considerarse como un conjunto cerrado, en donde cada hecho tendrá una previsión normativa³¹ que desplegará una serie de efectos con carácter automático; sino que, por el contrario, un mismo hecho puede ser distintamente calificado por diversas normas jurídicas dependiendo de ese modo la elección de la norma aplicable de la interpretación que se haya realizado de los hechos³²; por nuestra parte, consideramos que, dado los términos en los que aparece redactado el precepto normativo *ad supra* transcrito, parece que se desprende del mismo que la utilización del acta con acuerdo en estos casos, y por ende el eventual acuerdo al que puedan llegar el obligado tributario y el órgano inspector actuario, no solo va a afectar a la calificación jurídica, sino también a la interpretación de la norma tributaria³³.

De esta manera, estaremos dotando de autonomía conceptual a esa operación indeterminada y que el ordenamiento tributario denomina «apreciación de los hechos», y que no sería otra que la suma, como hemos dejado entrever, no solo de la exigencia de que cada una de las partes fijen de manera

³⁰ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Las actas de la Inspección Tributaria: las actas con acuerdo» en AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre: Homenaje a Pedro Luis Serrera*, IEF, Madrid, 2004, págs. 625 y 626.

³¹ En el sentido indicado, NAVAS VÁZQUEZ, R.: «Interpretación y calificación en Derecho Tributario», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, pág. 395.

³² Aunque consideramos que este no es el momento ni el lugar para analizar la problemática que plantean la interpretación y calificación de las normas jurídicas, sí consideramos útil resaltar la configuración que ambas figuras han recibido por parte de nuestro ordenamiento tributario para una mejor comprensión de las ideas que queremos exponer.

Empezando por la calificación del hecho imponible, dispone el artículo 13 de la LGT que «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

Por su parte, respecto a la tarea de interpretación de las normas tributarias se desprende del artículo 12.1 de la LGT que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil». En este sentido, el artículo 3.1 del Código Civil dispone que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus propias palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas». A esto hay que añadir que, de acuerdo con el segundo apartado del mencionado artículo 12 de la LGT, «en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

³³ En este sentido, BILBAO ESTRADA asevera que «cuando se constata la existencia de un hecho inevitablemente se fija también la situación jurídica que se deriva, en cuanto dicho hecho viene valorado jurídicamente y produce consecuencias jurídicas que son consideradas como elemento del hecho generador». BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* *op. cit.*, pág. 369. También esta es la opinión de CAYÓN GALIARDO, A.M.: «El presupuesto habilitante en las actas con acuerdo». *Revista Técnica Tributaria*, núm. 67, 2004, pág. 13; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo...* *op. cit.*, pág. 107.

Por el contrario, para RUIZ GARCÍA si «se entiende que la apreciación de los hechos comprende su calificación jurídica y la correspondiente interpretación de la norma, será preciso concluir que la ley incurre en este punto en contradicción o, al menos, redundancia», ya que, según este autor, «si el segundo inciso abarcara en general la calificación jurídica de los hechos y la interpretación de la norma para su aplicación al caso concreto, es obvio que con esta fórmula se abarcarían también los supuestos comprendidos en el primer inciso, lo que convertiría en innecesaria por redundante la referencia expresa a los conceptos jurídicos indeterminados». RUIZ GARCÍA, J.R.: «Las actas con...», *ult. op. et loc. cit.*

independiente las cuestiones de hecho y de derecho que afectan a la base imponible, sino que, además, la confluencia de ambas en la aplicación de las normas jurídico-tributarias, para así averiguar conjuntamente si efectivamente se ha realizado el supuesto de hecho (interpretación jurídica), y comprobar si en la práctica este coincide con el descrito por la norma tributaria (calificación jurídica).

Estas aseveraciones tienen su punto de partida en el propio acto de autoliquidación, definido en el apartado primero del artículo 120 de la LGT como aquellas «declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar», de lo que se desprende que estamos ante la presencia de un acto complejo que incluye la interpretación y calificación de las normas tributarias.

En sentido estricto, la asunción por parte del obligado tributario del deber de realizar el conjunto de operaciones necesarias para cuantificar el tributo tiene para este importantes implicaciones, ya que comporta la necesidad de aplicar las normas jurídico-tributarias que procedan en cada caso y, al mismo tiempo, esta aplicación a su vez conlleva el hecho de asumir la carga de realizar juicios de valor y calificaciones jurídicas.

Por su parte, la Administración Tributaria, en su función de comprobar «la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios»³⁴, podrá verificar y comprobar la autoliquidación presentada por el obligado tributario³⁵ con base en el material probatorio obtenido a lo largo del procedimiento inspector, con la finalidad de clarificar el significado de las normas y superar las dificultades que pueden surgir con motivo de su aplicación, y conseguir de esta manera adecuar la apreciación del hecho imponible y, por tanto, de la obligación tributaria.

Pues bien, es en este cumplimiento de sus tareas inspectoras donde puede ocurrir que la interpretación y calificación realizada por el obligado tributario sea cuestionada por la Administración Tributaria por surgir problemas acerca de la valoración de aquellos datos o hechos sobre los que, tras aplicar la norma tributaria al supuesto de hecho concreto, existe una cierta incertidumbre en relación con su calificación jurídica.

Así va a ocurrir cuando, por ejemplo, el obligado tributario interprete que no está obligado a incluir en su declaración un determinado elemento fáctico y, posteriormente, la Administración le manifiesta su discrepancia al respecto por considerar que a su juicio la declaración presentada y liquidada no contiene todos y cada uno de los datos o elementos de hecho que deberían constar.

El problema fundamental que plantea este tipo de supuestos es que el obligado tributario va a mantener una discrepancia respecto al criterio sustentado por la Administración en el desarrollo de sus funciones de comprobación e investigación, lo que a su vez provocará un conflicto que habrá que dilucidar, máxime si tenemos presente que en el proceso de interpretación y calificación de las nor-

³⁴ Así se confiesa en la propia ley la letra b) del artículo 141 de la LGT.

³⁵ Tal y como expresa el artículo 120, apartado segundo de la LGT, al señalar que «las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración que practicará, en su caso, la liquidación que proceda».

mas tributarias no existe siempre un encaje perfecto entre la definición general y abstracta realizada en la norma y los efectos jurídicos que se derivan del supuesto real.

Ha de destacarse al respecto que, si al obligado tributario se le ha impuesto el cumplimiento del deber tributario de autoliquidar, no es de extrañar que este, ante la ambigüedad de la norma, busque aplicar el criterio que estime más adecuado o beneficioso para lograr una ventaja fiscal; y aunque la Administración no esté de acuerdo, conforme a su interés de tutela del crédito tributario, con la calificación jurídica de las normas o de los hechos, actos o negocios que el obligado tributario ha llevado a cabo, no puede entender que su opinión prevalece en todo caso.

En suma, es ante este tipo de situaciones donde las actas con acuerdo cobran especial virtualidad, al instar el legislador a la Administración a permitir al obligado tributario realizar una propuesta³⁶ en la que, con el objetivo de ser eliminadas las incertidumbres objetivas sobre determinados elementos de cuantificación del tributo, explique las razones o motivos de hecho o de derecho que le han llevado a incluir u omitir datos, o a calificarlos jurídicamente en un cierto sentido.

Supone, por tanto, evitar un ulterior conflicto jurisdiccional mediante un encuentro dialéctico mantenido entre el obligado tributario y la Administración, en el que se busca «apreciar»³⁷ determinados datos o hechos controvertidos respecto a la cuantía exigible, la calificación jurídica de los datos comprobados por la Inspección de los Tributos y sus consecuencias tributarias³⁸, con el objetivo de eliminar de forma concordada esas dudas³⁹ que, tras aplicar la norma tributaria, surgen en aquellos aspectos polémicos

³⁶ Es preciso recordar que la actuación del obligado tributario en la formulación de un acta con acuerdo, no solo se va a limitar a adherirse a la propuesta de regularización que realiza el órgano administrativo competente sobre la base de los datos que ha obtenido en el desarrollo del procedimiento de comprobación e investigación, sino que en virtud del apartado primero del artículo 186 del RGGIT, se le permite intervenir activamente en el mismo, formulando «una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo».

³⁷ Creemos que esta concepción legal significa el reconocimiento implícito por parte del legislador de la imposibilidad de fijar y tipificar exhaustivamente la realidad en la ley. Al respecto, RAMALLO MASSANET entiende que «esa "apreciación" lo que produce es incertidumbre ante el hecho de tener que concretar y cuantificar elementos susceptibles de concreciones y cuantificaciones no unívocas, y, mucho más, ante el hecho de que, como consecuencia, no coincidan la concreción y cuantificación que hace el deudor y acreedor. Es ante esa incertidumbre, pues, ante la que la voluntad de las partes (que están en pie de igualdad en la relación obligacional) podría producir efectos despejando dicha incertidumbre y, además, evitando conflictos posteriores. En última instancia, que la incertidumbre sobre un elemento de la obligación se despeje sin necesidad de acudir a un conflicto (recurso) y que la resolución de esa incertidumbre pueda producirse por el acuerdo entre las partes dando eficacia a la voluntad concorde de las mismas». RAMALLO MASSANET, J.: «La eficacia de...» en *Crónica Tributaria*, *op. cit.*, pág. 82; y en *Convención y arbitraje... op. cit.*, pág. 223.

³⁸ Situación que perfectamente puede equipararse a la figura de los acuerdos sobre los hechos o *Tatsächliche Verständign*, integrados en el régimen jurídico-tributario alemán.

Creemos que es justo, y además necesario en este punto, indicar que para SEER el acuerdo sobre los hechos no tiene como base «una obligación tributaria determinable, sino una situación en la que resulta incierta la cuantía en que el impuesto es debido legalmente». SEER, R.: «Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán» en AA.VV.: *Convención y arbitraje... op. cit.*, págs. 154 y 155. Del mismo modo SERRANO ANTÓN expresaba que «el acuerdo sobre los hechos tiene como base una cierta incertidumbre respecto a la cuantía exigible. Es decir, son casos en los que la Administración no ha podido determinar por sus propios medios el supuesto de hecho o la valoración. Por ello a través del convenio la Administración se vincula respecto de un supuesto de hecho o una valoración que es la fijación de lo establecido en la Ley». SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.*, pág. 39.

³⁹ Como bien señala RAMALLO MASSANET, «estas incertidumbres, reconocidas explícitamente por el ordenamiento y a las que da una solución por vía del acuerdo, se repiten implícitamente cada vez que [...] la ley utiliza conceptos y términos que no tienen un significado unívoco para ambas partes». RAMALLO MASSANET, J.: «La eficacia de...» en *Crónica Tributaria*, *op. cit.*, pág. 93 y *Convención y arbitraje... op. cit.*, pág. 239.

micos del supuesto de hecho o de la valoración tributaria, para conseguir, en definitiva, la fijación certera en un acta con acuerdo de la intencionalidad que el legislador ha querido establecer en la ley.

De esta manera, y recurriendo a la geometría, una de sus figuras nos ofrece la base para la propuesta metodológica que nos habíamos planteado para dotar de autonomía conceptual a esa operación indeterminada: si en un triángulo invertido colocamos cada una de las situaciones que intervienen en la formación del acta con acuerdo en el lugar que le corresponde, se obtiene una relación trilateral, en cuyo vértice superior izquierdo se colocaría el obligado tributario, ya que al verse obligado a asumir el deber de realizar el conjunto de operaciones necesarias para cuantificar el tributo, se verá en la necesidad de aplicar las normas jurídico-tributarias que procedan en cada caso, lo que a su vez conllevará el hecho de asumir la carga de realizar juicios de valor y calificaciones jurídicas. En el vértice superior derecho se colocaría la Administración Tributaria, a la que le pueden surgir dudas respecto de la calificación jurídica de las normas o de los hechos, actos o negocios que el obligado tributario ha llevado a cabo. Y el vértice inferior estaría representado por las actas con acuerdo, o más precisamente por el encuentro dialéctico mantenido entre el obligado tributario y la Administración, en el que de forma concordada buscan eliminar esas dudas que, tras aplicar la norma tributaria, surgen en aquellos aspectos polémicos del supuesto de hecho o de la valoración tributaria.

Estas relaciones, identificadas con cada uno de los catetos de la forma triangular invertida que hemos diseñado, y que nos ayuda en la configuración de la «apreciación de los hechos», no son relaciones aisladas entre sí, sino todo lo contrario, pues cada una de ellas precisa de la otra para conformar la figura de la que forman parte, se interrelacionan de tal forma que no tiene sentido la una sin las otras. De tal manera que la forma de este triángulo será equilátero, isósceles, escaleno, acutángulo, rectángulo u obtusángulo, dependiendo de hacia dónde bascule el vértice inferior (que representa al acta con acuerdo) en el encuentro dialéctico de las partes.

C. Realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la determinación de la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta

El tercero de los factores a considerar, y que se desprende de la propia enumeración legal que contiene el artículo 155.1 de la LGT para regularizar la situación tributaria del obligado tributario, va a tener lugar «cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta».

Como se deduce del precepto transcrito, el legislador consigue abrir el campo de aplicación práctica de las actas con acuerdo a través de este presupuesto específico, ya que a diferencia del presupuesto anterior en el que hay que identificar los hechos sobre los que la norma se va a aplicar; en este, en cambio, los hechos están debidamente concretados, pero en ellos existen ciertas dificultades que impiden cuantificar con absoluta certeza⁴⁰ la base imponible del obligado tributario, por lo que se incluyen diferentes formas de precisión, concretadas en la medición, valoración y estimación, que

⁴⁰ Tal y como afirma FERREIRO LAPATZA, «cuando tal incertidumbre no se da lo único que procede no es, desde luego, el acuerdo. Lo único que procede es la propuesta de liquidación con la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo». FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Solución convencional de...», *op. cit.*, págs. 16.

permiten llegar a un entendimiento entre la Administración y el obligado tributario sobre la cuantía cierta de deuda tributaria que este último debe satisfacer, sin que para ello sea necesario acudir al procedimiento de tasación pericial contradictoria ⁴¹.

Puesto que, aunque cada una de las mencionadas concretas formas de cuantificar la base imponible exigidas por el precepto citado se caracterizan por poseer sus propias peculiaridades, creemos que resulta adecuado, en aras a lograr una mayor claridad expositiva, analizar las mismas de manera conjunta con la finalidad de distinguir los contrastes existentes entre estas.

De esta manera, en el estudio de los presupuestos a los que hay que atender para enjuiciar si procede o no la formalización de un acta con acuerdo, resulta adecuado hacer mención a la definición que el artículo 20 de la LGT contiene del hecho imponible, al que se refiere como aquel «presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal».

De la definición ofrecida es posible deducir que el hecho imponible es susceptible de realizarse en mayor o menor medida, lo que obliga a que la norma siempre incorpore un índice o parámetro indicativo que ponga de manifiesto la intensidad con la que se produce la aptitud contributiva del obligado tributario ⁴², circunstancia que, a su vez, hace que sea conveniente proceder a su medición; y qué mejor elemento de medida que la base imponible, definida en el artículo 50.1 de la LGT como aquella «magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible».

De esta forma, esta relación conceptual entre hecho y base imponible, de una parte viene a señalar que, tal y como el primero manifiesta la capacidad económica del obligado tributario mediante una serie de índices y parámetros; el segundo va a determinar la cuantificación de todos y cada uno de los elementos integrantes del hecho imponible mediante su medición; pero por otra parte, plantea el problema de la magnitud en la que debe ser expresado el resultado de la medición y, en concreto, si esta se debe expresar en magnitudes dinerarias o de cualquier otra naturaleza distinta a la económica.

Sin lugar a duda, nos encontramos ante la tradicional distinción entre bases imponibles monetarias y bases imponibles no monetarias, cuya principal diferencia entre ambas se encuentra en el hecho de que mientras que en las segundas ⁴³ la cuantía que resulte a satisfacer se calcula aplicando

⁴¹ Con base en el artículo 57.2 de la LGT, «la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo», de lo cual se deduce que no es un método de comprobación, sino más bien un instrumento a disposición del obligado tributario, destinado a corregir o confirmar las valoraciones resultantes de la aplicación de cualquiera de los medios de comprobación utilizados, y a los que haremos referencia más adelante. Para un estudio más detallado puede consultarse LÓPEZ GETA, J.M.: «Artículo 57», en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria Comentada* (dir. GÓMEZ-MORUELO CASTEDO, C.), La Ley, Madrid, 2004, págs. 216 y ss.

⁴² La capacidad económica constituye un mandato que ha de entenderse implícito en los conceptos de hecho y base imponible. Así lo ha puesto de relieve GARCÍA NOVOA, para quien podría ser igualmente deseable su expresa referencia en la definición de cada uno de dichos términos. GARCÍA NOVOA, C.: «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria* (dir. CALVO ORTEGA, R.), Civitas, Madrid, 2004, pág. 26.

⁴³ En relación con estas bases no monetarias se ha indicado que «aunque no sea el criterio general, es admisible si guarda una conexión lógica con la definición del elemento objetivo del hecho imponible del tributo y esta conexión, no solo es viable en alguno de los tributos, sino que, en ocasiones, puede ser, incluso, la opción más conveniente». Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria: *Informe para la... op. cit.*, pág. 81.

sobre las referencias no monetarias expresadas en unidades físicas, de peso, de volumen, de longitud o del tipo en que se expresen ⁴⁴, las cantidades monetarias que la ley prevé; en las primeras, es decir, en las bases impositivas dinerarias, la cuantía a ingresar se obtiene de aplicar sobre ellas los porcentajes o tipos establecidos en la ley.

No obstante lo anterior, y aun a pesar de que la mayoría de los tributos que conforman nuestro ordenamiento jurídico-tributario están estructurados mediante una base imponible monetaria, ello no significa que la propia normativa reguladora del tributo en cuestión permita en todos los casos determinar la base imponible de una manera directa y precisa; sino que en no pocos casos y, ante la imposibilidad de la norma de asignar a cada uno de los componentes de la base imponible una magnitud exacta, se exigirá una actividad de concreción de cada uno de estos elementos que permita determinar con exactitud la capacidad económica, tal y como sucede en el caso específico de las actas con acuerdo, en donde ante la dificultad de asignarles una magnitud exacta a determinados elementos, datos o circunstancias que permita medirlos de manera precisa, se va a permitir el encuentro dialéctico entre el obligado tributario y el órgano inspector actuario, con la finalidad de concretar, con toda la precisión que les sea posible, aquellas particularidades que rodean a cada uno de los elementos que configuran el hecho imponible, y así gravar la capacidad económica efectivamente manifestada por aquel.

Es la ausencia en la normativa tributaria tanto de un concepto como de un instrumento de medición del hecho imponible, lo que nos induce a utilizar aquellos métodos habilitados por la propia norma, con la finalidad de establecer las magnitudes que se han de adoptar para cuantificar todos y cada uno de los elementos que, como reiteradamente hemos hecho mención, integran el hecho imponible.

Sin lugar a duda, y ante esta situación descrita, nos encontramos en el campo de actuación de la estimación tributaria, que aun pese a no gozar de una definición legal dentro de la normativa tributaria, podemos conceptuarla, a partir de las referencias efectuadas por el articulado que regula los diversos métodos de determinación ⁴⁵, como aquel procedimiento de fijación de la base imponible mediante la utilización de métodos de evaluación de naturaleza presuntiva, en los que se pretende reflejar, aunque sea de manera alternativa, la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por cada obligado tributario.

Es posible que el fundamento de la inclusión de las estimaciones ⁴⁶ dentro de los presupuestos habilitantes de las actas con acuerdo haya que localizarlo en la dificultad que puede existir a la hora

⁴⁴ Así lo han destacado para explicar la distinción entre bases impositivas monetarias y no monetarias MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2009, pág. 226.

⁴⁵ Los regímenes de estimación de la base imponible se encuentran enumerados en el apartado segundo del artículo 50 de la LGT, previsión normativa en la que se reconocen las tres modalidades que deben seguirse para la determinación de la base imponible, concretados en la estimación directa, objetiva e indirecta. Además de su enumeración, que posteriormente se desarrollan en los artículos que abarcan del 51 al 53 de la LGT, los apartados tercero y cuarto del artículo citado, dispone las reglas de preferencia entre ellos, por lo que con carácter general, las bases impositivas se determinarán por medio del método de estimación directa, sin perjuicio de que los obligados tributarios puedan optar por el de estimación objetiva en aquellos tributos en los que se admita este método, relegando la utilización del método de estimación indirecta a cuando resulte imposible la utilización de los métodos mencionados anteriormente.

⁴⁶ RUIZ GARCÍA entiende que parece «coherente que el acuerdo no se limite a la fijación o comprobación de los elementos o datos de hecho, sino que abarque también su cuantificación». RUIZ GARCÍA, J.R.: «Las actas con...», *op. cit.*, pág. 21.

de cuantificar de forma exacta por medio de magnitudes, aquellos elementos que contribuyen a la determinación de la obligación tributaria; extensión que, por otra parte, nos invita al análisis, en las líneas que a continuación siguen, de los diferentes instrumentos de determinación de la base habilitados al efecto, con el objetivo de determinar cuál de ellos (estimación directa, objetiva o indirecta) es posible utilizar para que la finalización de un procedimiento de inspección tributaria se documente en un acta con acuerdo.

Con carácter general, debemos rechazar de plano desde el primer momento la posibilidad de extender la aplicación del régimen de estimación directa ⁴⁷ a este tipo específico de actas de la inspección, fundamentalmente debido a que los instrumentos o medios de los que dicho método se sirve, ya que al no estar basado en presunciones sino más bien en datos reales del obligado tributario individualmente considerado, y en función de las concretas circunstancias en las que ha realizado el hecho imponible, permiten obtener al órgano inspector actuario una medición exacta y ajustada a la realidad económica que se pretende gravar.

Mayores dificultades plantea la posible utilización de un acta con acuerdo en aquellos supuestos en los que la base imponible del correspondiente tributo se determine por el régimen de estimación objetiva ⁴⁸; sobre todo, porque nos encontramos ante un procedimiento de cuantificación de la base imponible caracterizado, no por perseguir un conocimiento real y efectivo de los datos del obligado tributario, sino que, por el contrario, se busca un conocimiento meramente indiciario de su capacidad económica a través de la aplicación de una serie de signos, índices o módulos, tales como la energía consumida, el número de trabajadores de una empresa, los kilovatios de potencia, la clase de cultivo o de ganado, etcétera, a partir de los cuales poder llegar a medir de forma presuntiva las partidas que integran el concepto normativo de base imponible.

Aunque se trata de un régimen que tiene «carácter voluntario para los obligados tributarios», siendo únicamente utilizado por estos cuando así se haya previsto por la normativa reguladora del tributo que se trate ⁴⁹, creemos que cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones de comprobación, considere que pueden «suscitarse problemas de valoración y de aplicación de tales índices» ⁵⁰, tendrá la oportunidad, mediante una actuación conjunta con el obligado tributario a través de la utilización de un acta con acuerdo, de dar solución a aquellos aspectos controvertidos que existen en relación con los criterios presuntivos utilizados para cuantificar la base

⁴⁷ Tal y como señalábamos hace un momento, al régimen de estimación directa se refiere el artículo 51 de la LGT, precepto en el que se establece que «podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria».

⁴⁸ Al régimen de estimación objetiva se refiere el artículo 52 de la LGT al indicarse expresamente que el mismo «podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo».

⁴⁹ Tal y como se extrae de la redacción del apartado tercero del artículo 50 de la LGT.

⁵⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo...* op. cit., pág. 114. Igual criterio sigue CALVO VERGEZ, J.: «Los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales». RCyT. CEF, núm. 249, 2003, pág. 144.

imponible de una forma indiciaria, con la finalidad de conocer de la forma más aproximada posible a la realidad aquella medición de su capacidad económica que, no pudiendo conceptuarse como cierta, habría de considerarla como alternativa a la base imponible.

Por último, nos encontramos ante el régimen de estimación indirecta⁵¹, el cual constituye un método de cuantificación de la base imponible que será de aplicación para aquellos supuestos en los que a la Administración le sea imposible realizar una comprobación de las actuaciones con trascendencia tributaria del obligado tributario; lo que en la práctica se producirá como consecuencia⁵² de la falta de presentación de declaraciones por el obligado tributario o cuando lo haga de manera incompleta o inexacta, ofrezca resistencia, excusa, obstrucción o se niegue a la actuación inspectora, incumpla sustancialmente sus obligaciones contables o registrales, o por la desaparición o destrucción, aun por fuerza mayor⁵³, de documentos, libros y registros contables.

Así pues, en todos aquellos supuestos en los que la Administración, tras hacer uso de los medios ordinarios, no puede llegar a conocer los datos necesarios del obligado tributario, no solo porque este no presta la debida colaboración, sino porque la Administración tampoco cuenta con otros datos que reemplacen dicha colaboración, en este tipo de supuestos los órganos de inspección pueden proceder a la estimación indirecta de sus bases acudiendo, a estos efectos, a otros medios susceptibles de ser tomados en consideración, como son la aplicación de datos y antecedentes relevantes de los que disponga la Administración Tributaria, o la utilización de elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes, rentas, ingresos, ventas, costes y rendimientos en el respectivo sector económico, así como la valoración de magnitudes, índices, módulos o datos⁵⁴.

Como puede observarse, el precepto encargado de regular la aplicación práctica del método de estimación indirecta, otorga a la Administración un cierto margen de discrecionalidad, tanto en la decisión sobre la procedencia de su aplicación, como en la selección de los criterios utilizables en el cálculo de la base imponible de los obligados tributarios a los que se aplica dicho régimen.

⁵¹ Tal y como se desprende de la redacción del artículo 50.4 de la LGT, la aplicación del régimen de estimación indirecta tiene un carácter subsidiario, que hace que esta únicamente pueda utilizarse cuando la base imponible no sea posible cuantificarla mediante los otros dos regímenes de estimación, directa u objetiva, por lo que la apreciación de alguna de las circunstancias del artículo 53.1 de la LGT no determinará, por sí sola, conforme al apartado segundo del artículo 193 del RGGIT, «la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva».

⁵² No obstante, en el empleo del régimen de estimación indirecta, y como reflejo de su carácter subsidiario al de estimación directa u objetiva de los rendimientos, no será necesario para su aplicación que concurra alguno de los supuestos mencionados en el apartado primero del artículo 53 de la LGT, «sino que además es necesario que la concurrencia de alguno de ellos impida a la Administración tributaria conocer los datos necesarios para la estimación completa de la base imponible». Así lo han destacado, entre otras las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) del Principado de Asturias, núm. 2714/2000, de 7 de julio; núm. 4125/2000, de 2 de noviembre; núm. 1126/2001, de 7 de marzo; núm. 1939/2001, de 28 de abril; o las Sentencias del TSJ de Galicia núm. 6151/2007, de 17 de octubre, o núm. 5497/2007, de 30 de noviembre.

⁵³ Se ha señalado al respecto que «con esta previsión se cierra la puerta a posibles debates sobre la culpabilidad del obligado tributario en la desaparición de documentación como también se desincentiva cualquier posible actuación destructora del obligado tributario y que se pretendiera hacer pasar como fuerza mayor». AA.VV.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (coord. HUESCA BOADILLA), *op. cit.*, pág. 360.

⁵⁴ Medios que recoge el artículo 53 de la LGT en su apartado segundo y que serán de aplicación, bien de manera individual, bien conjuntamente, para determinar las bases o rendimientos.

El hecho de que para su aplicación se requiera una situación de incertidumbre o incerteza generada por la imposibilidad de determinar la base imponible con los datos, tanto aportados por el obligado tributario como con los que obran en poder de la Administración Tributaria, hacen posible que consideremos que constituye el método idóneo para hacer extensible su uso a aquellos supuestos que demanda la figura de las actas con acuerdo ⁵⁵.

De esta manera, la actuación conjunta entre la Inspección de los Tributos y el obligado tributario por medio de esta figura, de un lado, no solo versaría sobre aquellos medios orientativos que la ley emplea para intentar alcanzar una magnitud lo más exacta posible a la realidad de los elementos que contribuyen a la determinación de la deuda tributaria, sino que además eliminaría la discrecionalidad administrativa a la que anteriormente aludíamos, evitando de esta manera que ocasionen controversias entre la Administración y el obligado tributario.

Sin embargo, nos planteamos si sería posible recoger la estimación indirecta en un acta con acuerdo en todas y cada una de las causas descritas en el artículo 53.1 de la LGT, ya que, como advierte RUIZ GARCÍA, «carece, en efecto de sentido que el ordenamiento ofrezca las ventajas del acta con acuerdo al sujeto pasivo que, con alguno de los comportamientos descritos, ha impedido que la Administración pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible» ⁵⁶.

Si del precepto que regula la figura de las actas con acuerdo entendemos que existe una colaboración entre el obligado tributario con el inspector actuario, con la finalidad de alcanzar una correcta cuantificación de la base incierta, en principio, parece obvio la no utilización de esta figura, en todos aquellos supuestos basados en una ausencia de voluntad por parte del obligado tributario, concretados en una actitud, conducta o comportamiento destinado a imposibilitar la determinación del importe de la deuda tributaria; salvo que la causa que origina la incertidumbre sea debida a la desaparición o destrucción de la información por causa de fuerza mayor, en la que al no haber un incumplimiento de las obligaciones formales del obligado tributario sino más bien una circunstancia ajena a su voluntad, en estos supuestos sí que estaría justificado que el empleo del régimen de estimación indirecta quede reflejada en un acta con acuerdo ⁵⁷.

Ahora bien, una vez que el órgano inspector actuario procede a aplicar ⁵⁸ el régimen de estimación indirecta, por indicación del apartado primero del artículo 158 de la LGT, este debe acom-

⁵⁵ Entiende RAMALLO MASSANET que «lo decisivo a efectos de llegar a un acuerdo sobre los "medios" para "estimar" el valor de los hechos y las magnitudes que los expresan es la certeza sobre que estamos ante el supuesto de hecho que da lugar a la aplicación de la estimación indirecta». RAMALLO MASSANET, J.: «La eficacia de...» en *Crónica Tributaria*, *op. cit.*, pág. 96 y *Convención y arbitraje... op. cit.*, pág. 242. En la misma línea, *vid.* SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.*, pág. 93; CAYÓN GALIARDO, A.M.: «El presupuesto habilitante...», *op. cit.*, pág. 16; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Las actas de...» *Estudios sobre la... op. cit.*, pág. 627; y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.*, pág. 115.

⁵⁶ RUIZ GARCÍA, J.R.: «Las actas con...», *op. cit.*, pág. 22. En igual sentido se pronuncian, RAMALLO MASSANET, J.: «La eficacia de...» en *Crónica Tributaria*, *op. cit.*, pág. 96 y *Convención y arbitraje... op. cit.*, pág. 243; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... ult. op. et loc. cit.*; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998, pág. 403, entre otros.

⁵⁷ RUIZ GARCÍA complementa la justificación de su empleo en el hecho de que «en ausencia de libros y registros contables, la colaboración del sujeto pasivo será el primer medio, y en ocasiones el fundamental, al que recurre la Administración para la estimación de la base». RUIZ GARCÍA, J.R.: «Las actas con...», *op. cit.*, pág. 23.

⁵⁸ En virtud del artículo 53.3 de la LGT, «cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta Ley».

pañar al acta con acuerdo, que se extienda al efecto, un informe explicativo ad hoc en el que se hace constar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario así como el razonamiento de las causas, la situación de la contabilidad y registros obligatorios, medios elegidos, así como las estimaciones y cálculos efectuados ⁵⁹.

No obstante, y como fiel reflejo de la subsidiariedad que acompaña a este régimen de determinación de la base imponible, nos encontramos dentro de este artículo destinado a regular el procedimiento a seguir cuando resulte de aplicación el régimen de estimación indirecta, la posibilidad de que el obligado tributario aporte aquellos datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación de dicho método, por lo que en el hipotético caso de que ello suceda, y siguiendo las indicaciones establecidas en la letra b) del apartado tercero de este artículo 158 de la LGT, «se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias»; supuesto que en caso de ocurrir, producirá la sustitución de aquella estimación indirecta que había quedado plasmada en un acta con acuerdo, por una determinación directa de la base imponible mediante los datos ciertos aportados por el obligado tributario, y a los que posteriormente deberá otorgar o no su conformidad en el acta correspondiente que se dicte al efecto de esta nueva situación ⁶⁰.

Tras las aseveraciones realizadas, debe advertirse que además existen supuestos en los que el legislador, ante la imposibilidad de precisar cuantitativamente en la norma todos y cada uno de aquellos datos y elementos que deben integrar la base imponible como manifestación de la realización del hecho imponible, va a incorporar como magnitud destinada a informar sobre la capacidad económica del obligado tributario, no una cantidad numérica perfectamente determinada, sino un valor que aparecerá definido por el ordenamiento tributario con expresiones excesivamente vagas tales como bienes, rentas, productos, derechos, patrimonios, etcétera.

En supuestos como estos, se puede entender que nos movemos en el campo de la valoración, entendida como aquel «conjunto de actuaciones tendentes a expresar cuantitativa o monetariamente un bien no expresado en dinero» ⁶¹, y a cuyo análisis dedicamos las líneas que a continuación siguen.

⁵⁹ Concretamente, el apartado primero del artículo 158 de la LGT establece que «cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos».

⁶⁰ Como advierte RUIZ GARCÍA, «si al sujeto pasivo le ha sido imposible aportar antes del acta los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta, en este supuesto sería factible que la estimación indirecta se plasmara en un acta con acuerdo; pero si el sujeto pasivo puede aportar con posterioridad tales datos, documentos o pruebas [...] se retrotraigan las actuaciones al momento en que se apreciaron las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta, lo que producirá la anulación de la estimación indirecta reflejada en el acta y su sustitución por la determinación directa de la base». RUIZ GARCÍA, J.R.: «Las actas con...». *ult. op. et loc. cit.*

⁶¹ PERIS GARCÍA, P.: «La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español». *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 22, 1994, pág. 23. Por su parte, ESPEJO POYATO entiende que si la valoración es aquel índice adecuado para tratar de medir o cuantificar de alguna manera la capacidad económica del obligado tributario, el problema

Esta idea de valoración parte de la inexistencia de una ley específica que establezca una serie de valoraciones sistemáticas, lo que lleva a que estas se encuentren recogidas en la normativa específica de cada tributo ⁶², dando lugar a la existencia de diferentes valores fiscales para un determinado bien, producto o renta; circunstancia que a su vez explica que nos encontremos ante una de las esferas que suscitan más controversias en su aplicación práctica ⁶³.

En este sentido, es necesario destacar la importancia de la LGT en este aspecto, no solo por incorporar en su articulado diversos preceptos ⁶⁴ que constituyen el marco configurador básico del tema de las valoraciones, sino por reconocer a la Inspección de los Tributos, dentro de sus funciones de comprobación e investigación, «la comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias» ⁶⁵.

Nos encontramos, por tanto, ante una actividad de valoración desarrollada por la Inspección de los Tributos, y cuya finalidad no es otra que la de comprobar la exactitud de la cuantificación, no solo de los diferentes elementos del hecho imponible representados en hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario en su autoliquidación tributaria, con independencia de la previa calificación que este hubiera dado a los mismos, sino que la valoración también se hará extensible cuando el presupuesto de hecho del tributo en cuestión ha permanecido oculto y la Administración debe ejercitar las oportunas actuaciones de investigación ⁶⁶.

A este tipo de actividad administrativa de valoración es a la que se le denomina «comprobación de valores», y abarca una serie de actuaciones destinadas a concretar de manera fáctica el concepto de valor incluido por el legislador como elemento determinante de la base imponible en la configuración normativa del tributo, y que suele aparecer definido abstractamente por la norma con

surge «cuando se trata de determinar este valor, de cuantificarlo en una determinada unidad monetaria, es decir, de valorar estos bienes». ESPEJO POYATO, I.: «Valoración unitaria o estanqueidad de valoraciones ¿es esta la cuestión?». *Carta Tributaria*, núm. 109, 1990, pág. 2.

⁶² Así se recoge en la propia LGT, al expresar su artículo 57, párrafo tercero, que «las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación» de valores.

⁶³ Así lo ha manifestado CHECA GONZÁLEZ, C.: «La comprobación de valores (problemas que suscita y medios de garantías a favor de los contribuyentes)». *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*, núm. 5, 1997, págs. 11 y 12.

⁶⁴ Por ejemplo, la comprobación de valores y su procedimiento, regulados en los artículos 57 y 134 de la LGT respectivamente, así como en los artículos que abarcan del 157 a 160 del RGGIT; la tasación pericial contradictoria y su procedimiento, recogidos, respectivamente en los artículos 57.2 y 135 de la LGT, así como en los artículos 161 y 162 del RGGIT; los acuerdos previos de valoración, contenidos en el artículo 91 de la LGT, o la figura objeto de estudio, las actas con acuerdo.

⁶⁵ Tal y como reconoce la letra d) del artículo 141 de la LGT, y al que hay que vincular lo contenido en el artículo 115.1 de la LGT cuando expresa que «la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto».

⁶⁶ Y es que como pone de relieve ESEVERRI MARTÍNEZ, «en el desarrollo de estas actuaciones tendentes a corregir la situación tributaria del contribuyente, la inspección puede acudir a valorar los elementos relativos a un hecho imponible, bien porque no se muestra de acuerdo con los valores declarados por el obligado tributario, bien porque los desconozca y deba proceder a tasarlos». ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Medios de valoración y procedimiento», en la obra colectiva *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente*, XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid. 1990, págs. 213 y 214. Igual criterio mantiene FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: «Las actuaciones de...», *op. cit.*, pág. 22.

expresiones tales como bienes, rentas, productos, patrimonios, derechos, etcétera; de esta manera, la fijación del valor en términos monetarios será imprescindible para cuantificar con exactitud la capacidad económica del obligado tributario.

Esta comprobación de valores encuentra su reflejo normativo en el artículo 57.1 de la LGT cuando señala que «el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal [...].
- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas [...].
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien [...].
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley de cada tributo».

Como puede observarse, el contenido del precepto citado no hace referencia a ningún elemento de cuantificación propiamente dicho, sino que se limita a establecer la facultad de la Administración para proceder a la comprobación de valores para verificar si en efecto se ha realizado el hecho imponible⁶⁷; y a posteriori, realizar una evaluación técnica sobre el valor atribuible a tales elementos objetivos, mediante los medios de comprobación⁶⁸ que dispone para ello, es decir, por medio de los reflejados con carácter abierto en la enumeración ejemplificativa que contiene dicho precepto normativo.

Dada la situación de incertidumbre o incerteza que genera para el obligado tributario la aplicación práctica de las normas de valoración mencionadas⁶⁹, unido al amplio margen de calificación jurídica que de los hechos imputados puede realizar el órgano administrativo inspector, hace que consideremos que la valoración se constituye en el supuesto adecuado para que gocen de virtualidad prác-

⁶⁷ El procedimiento para llevar a cabo la comprobación de valores se encuentra regulado en el artículo 134 de la LGT, procedimiento que se iniciará por la Inspección tributaria, aun tratándose de un procedimiento de gestión, mediante comunicación o notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, salvo que el obligado tributario hubiera realizado su autoliquidación utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante, circunstancia que impide a la Inspección proceder a la comprobación de valores. De manera semejante, cfr. artículo 157 del RGGIT.

⁶⁸ Medios de comprobación que a su vez son desarrollados por el artículo 158 del RGGIT.

⁶⁹ Recordemos que el obligado tributario, en cumplimiento del deber de autoliquidar el tributo, va a ser el primer sujeto encargado de valorar dichos hechos imponibles.

tica las actas con acuerdo ⁷⁰, ya que como expresaba ESEVERRI MARTÍNEZ, al existir una norma jurídica en la que «no deriva de manera directa un valor que cuantifique esa renta, aquel patrimonio, o este producto concreto, sino que nos remite a medios o instrumentos que permiten tasarlos, entonces nos hallaremos ante verdaderos criterios de valoración, con la consecuencia inmediata de que en tales supuestos el particular puede proponer otros valores diferentes a los señalados por la Administración y que tenga algún fundamento consistente, pues la labor de los órganos administrativos se ha basado en una apreciación de criterio o de juicio en relación con la magnitud tributaria» ⁷¹.

De esta manera, la importancia de la utilización de las actas con acuerdo en aquellos supuestos reside en el hecho de que, mediante el proceso dialéctico mantenido entre las partes que forman la relación jurídico-tributaria, se va a resolver el conflicto originado por la incertidumbre que ha provocado la utilización de conceptos vagos, por lo que a través de este medio consensuado es posible aproximarse, de una manera más acertada, a lo que es la determinación del valor al que hace referencia el artículo 57 de la LGT, esto es, al cálculo del bien.

Sin embargo, ante la concurrencia de distintas Administraciones Tributarias con competencias de valoración fiscal ⁷², unido a los problemas de coordinación que existen entre los distintos niveles verticales (Administración Tributaria estatal, autonómica y local) y horizontales (Administración Tributaria de las distintas Comunidades Autónomas), hacen surgir el interrogante de si el valor obtenido mediante la utilización de este tipo concreto de actas de la Inspección, debe mantenerse como único, a todos los efectos tributarios, por lo que cualquier Administración, ya sea en sentido horizontal o vertical, no va a poder valorar dos veces un mismo bien aunque afecte a tributos distintos; o si por el contrario, al poseer cada tributo una finalidad propia centrada en sus propios hechos imponibles, cada Administración puede apartarse de la valoración fijada previamente y valorar los mismos elementos del hecho imponible de una manera diferente en cada tributo.

Sin lugar a duda, nos encontramos ante el tradicional enfrentamiento entre el principio de unicidad y el principio de estanqueidad de las valoraciones, en el que sin adentrarnos en el análisis de las controversias existentes en torno a esta cuestión ⁷³, sí podemos apuntar aquí los principales postulados y diferencias que existen entre ambas en nuestro ámbito jurídico. Así, respecto al primer principio men-

⁷⁰ Así lo ha destacado igualmente RAMALLO MASSANET, cuando asevera que «en los supuestos que se refieren a la cuantificación de la base imponible del tributo es donde nos encontramos el campo más idóneo para las técnicas convencionales dado los términos con que se expresa el Ordenamiento en temas de valoración de bienes». RAMALLO MASSANET, J.: «La eficacia de...» en *Crónica Tributaria*, *op. cit.*, pág. 96 y *Convención y arbitraje...* *op. cit.*, pág. 242. En apoyo a esta opinión, RUIZ GARCÍA mantiene que «se afirma con frecuencia que la valoración de los bienes es el ámbito natural de aplicación sobre el que pueden versar los acuerdos entre la Administración y el sujeto pasivo». RUIZ GARCÍA, J.R.: «Las actas con...», *op. cit.*, pág. 23.

⁷¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Medios de valoración...», en la obra colectiva *La valoración fiscal...* *op. cit.*, pág. 216. Sigue el mismo criterio, DELGADO PACHECO, A.: «Las actuaciones de valoración de la Inspección de los tributos», en la obra colectiva *La valoración fiscal...* *op. cit.*, pág. 166.

⁷² Así lo ha destacado GARCÍA MARTÍNEZ, quien señala que «uno de los aspectos más relevantes del ejercicio de la comprobación de valores lo constituye la concurrencia de distintas Administraciones tributarias con competencias de valoración en la aplicación de las diferentes figuras del sistema tributario». GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «"Unicidad versus estanqueidad" cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, núm. 17, 2000, pág. 14.

⁷³ Una síntesis de las posiciones doctrinales más relevantes y de la evolución seguida por la jurisprudencia del TS puede consultarse en CHECA GONZÁLEZ, C.: «La comprobación de...», *op. cit.*, págs. 23 y ss.

cionado, este va a apoyar sus principales argumentos a favor de las valoraciones únicas⁷⁴, tanto en el principio de personalidad jurídica de la Administración y la doctrina de los actos propios, según la cual la Administración no puede ir contra sus propios actos, sino a través del procedimiento de declaración de lesividad de los mismos, como en determinados principios jurídicos con conexión con este argumento, tales como el principio de coordinación en el actuar de la Administración Pública consagrado en el artículo 103 de la Constitución Española (en adelante CE), la apelación al principio de seguridad jurídica o incluso al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 del texto constitucional.

Por su parte, el segundo de los principios mencionados *ad supra*, es decir, el de estanqueidad de las valoraciones, con base en una interpretación del artículo 9 de la anterior LGT⁷⁵ (en lo sucesivo LGT/63), no solo niega la existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados al entender que en cada figura podía valorarse un mismo bien de forma distinta y no trasladable a otros tributos de los cuales también fuera objeto el mismo bien, sino que, además, mantiene que la existencia de una pluralidad de sujetos dificulta la posibilidad de aplicar la tesis de la personalidad jurídica única de la Administración⁷⁶ y al correlativo principio de que la Administración no puede ir contra sus propios actos.

A la vista de todo lo expuesto, aunque haya sido brevemente, resulta difícil pronunciarse sobre la prevalencia de uno u otro principio, por tanto, probablemente la mejor solución a la cuestión debatida sea la indicada por ESPEJO POYATO, quien considera que «si un problema no encuentra solución después de tanto esfuerzo como el que se ha dedicado a este, quizás convenga al menos cambiar la manera de plantearlo. Una cuestión tan general como la de "valoración unitaria versus estanqueidad de valoraciones" quizás carezca de solución y, por tanto, de sentido»⁷⁷; pero como también asevera la citada autora, el problema existe, por lo que ante la imposibilidad de lograr un criterio único de

⁷⁴ Cfr. las SSTs de 26 de octubre de 1984; de 23 de abril de 1985; de 3 de marzo de 1986; de 25 de junio de 1987; de 11 de junio de 1988; de 20 de diciembre de 1990; de 6 de marzo de 1991, entre otras. En esta línea jurisprudencial, resulta especialmente relevante citar a estos efectos la STSJ del Principado de Asturias de 26 de marzo de 1999, en la que se señala que «constituye un axioma que si el concepto técnico fiscal de valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido mantener el valor distinto en otro tributo en virtud del principio de igualdad, que exige que un mismo criterio de valor para cada impuesto, y unos mismos procedimientos técnicos de aplicación de este criterio en todo el territorio español, ello supondría, o un funcionamiento unitario de las fijaciones administrativas de valor, o, al menos, un elevado grado de coordinación administrativa en materia, que garantice un trato fiscal igualitario de todos los españoles».

⁷⁵ El derogado artículo 9.1 b) de la LGT/63 establecía que «los tributos cualesquiera que sean su naturaleza y carácter se regirán [...] por las leyes propias de cada tributo»; precepto que actualmente se encuentra reflejado en el apartado primero, letra d) del artículo 7 de la LGT, convirtiéndose de esta manera en uno de los pilares de la doctrina de la estanqueidad valorativa.

⁷⁶ En este sentido, ciertamente la tesis de la personalidad jurídica es, en la actualidad, sumamente difícil que pueda utilizarse a tenor del artículo 3.4 de la LRJAP-PAC que preceptúa que cada una de las Administraciones Públicas actúan para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única, de lo que se desprende, siguiendo a CHECA GONZÁLEZ, que en «las actuaciones valorativas realizadas por una determinada Administración no cabe la existencia de vinculaciones, fuera de las que puedan derivar del no bien precisado principio de cooperación por el que deben regir en sus relaciones». CHECA GONZÁLEZ, C.: «La comprobación de...», *op. cit.*, pág. 31. Puede verse en este sentido, DELGADO PACHECO, A.: «Las actuaciones de...», en la obra colectiva *La valoración fiscal... op. cit.*, pág. 166.

Del mismo modo, la jurisprudencia del TS ha aplicado esta tesis en los casos en los que han tenido que decidir sobre la concurrencia de distintas valoraciones de unos mismos bienes efectuadas por diferentes Administraciones. *Vid.* SSTs de 20 de noviembre de 1971; de 23 de noviembre de 1978; de 21 de mayo de 1979; de 17 de enero de 1995; de 16 de abril de 1997; así como la STSJ de Galicia de 18 de enero de 1993.

⁷⁷ ESPEJO POYATO, I.: «Valoración unitaria o...», *op. cit.*, pág. 5.

valor, quizás sería aconsejable que puedan coexistir unos criterios que permitan una valoración unitaria en todos aquellos tributos cuya base imponible se refiera a un mismo valor, pero no cuando el concepto y el método de valoración utilizado es diferente, o lo que es lo mismo, reconducir la valoración a cada caso concreto ⁷⁸.

Así pues, llegados a este punto, consideramos que la efectividad real del acto de comprobación de valores por medio de la utilización de un acta con acuerdo, va a estar condicionada a que respecto a un mismo bien, derecho o servicio se aplique una idéntica valoración en todos aquellos tributos que a su vez empleen símiles reglas o criterios valorativos ⁷⁹, amparándonos para ello en el hecho de que el obligado tributario va a confiar, en todo momento, en la certeza con la que previamente se ha valorado el elemento constitutivo del hecho imponible mediante la formalización de un acta con acuerdo, por lo que no debería suscitarse nuevamente una actuación de valoración posterior en relación con otro tributo que contenga idéntico parámetro valorativo.

En consecuencia, la extensión de los efectos de las actas con acuerdo a otros tributos contribuye, no solo a reforzar el principio de seguridad jurídica en su vertiente subjetiva, sino también el principio de eficacia administrativa al concretarse de forma consensual el valor con la mayor veracidad posible, con independencia de la esfera territorial que tenga atribuida la titularidad para exigir la deuda tributaria.

Bibliografía

- AA.VV. [2004]: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (coord. HUESCA BOADILLA), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- AGULLÓ AGÜERO, A. [1991]: «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria», AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*, IEF, Madrid.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. [2004]: «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003», *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57.
- BILBAO ESTRADA, I. [2007]: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid.

⁷⁸ Así lo ha venido entendiendo la doctrina, para quien «la tesis de la unidad de valor fiscal puede y debe actuar siempre que las leyes de los diferentes tributos lo permitan». AGULLÓ AGÜERO, A.: «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria», en la obra colectiva *Comentarios a la... op. cit.*, págs. 863 y 864. Del mismo modo, DELGADO PACHECO, A.: «Las actuaciones de...», en la obra colectiva *La valoración fiscal... op. cit.*, pág. 181; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Valor y valoración en el ordenamiento tributario español». *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 23, 1994, págs. 116 y 117; CHECA GONZÁLEZ, C.: «La comprobación de...», *op. cit.*, pág. 30; PERIS GARCÍA, P.: «La valoración de...» *op. cit.*, pág. 29; entre otros.

⁷⁹ Como advierte BILBAO ESTRADA, «siempre y cuando coincidan los conceptos y fundamentos de la apreciación, aplicación, estimación, medición o valoración convenidas utilizados para determinar la obligación tributaria, estas deberán extenderse a otros tributos, desechándose las mismas en caso contrario». BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.*, pág. 434. Cfr. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.*, pág. 109.

- CALVO VERGEZ, J. [2003]: «Los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales», *RCyT*. CEF, núm. 249.
- CAYÓN GALIARDO, A.M. [2004]: «El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 67.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [1997]: «La comprobación de valores (problemas que suscita y medios de garantías a favor de los contribuyentes)», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*, núm. 5.
- Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria [2001]: *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid.
- Consejo de Estado: *Dictamen 1403/2003 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria*.
- DE PALMA DEL TESO, A. [2000]: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- DELGADO PACHECO, A. [1990]: «Las actuaciones de valoración de la Inspección de los tributos», AA.VV.: *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente*, XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. [1994]: «Valor y valoración en el ordenamiento tributario español», *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 23.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [1990]: «Medios de valoración y procedimiento». AA.VV.: *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente*, XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid.
- ESPEJO POYATO, I. [1990]: «Valoración unitaria o estanqueidad de valoraciones ¿es esta la cuestión?», *Carta Tributaria*, núm. 109.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. [1998]: «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores». *Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*, núm. 18.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. [2003]: «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta». *Quincena Fiscal*, núm. 9.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. [1962]: «La lucha contra las inmunidades del poder en el derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)», *Revista de Administración Pública*, núm. 38.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R. [2008]: *Curso de derecho administrativo I*, Thomson-Aranzadi. Navarra.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. [2000]: «"Unidad versus estanqueidad" cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, núm. 17.
- GARCÍA NOVOA, C. [2000]: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- [2004]: «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria». AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria* (dir. CALVO ORTEGA, R.), Civitas, Madrid.
- 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.
- GÓMEZ CABRERA, C. [1998]: *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, McGraw-Hill, Madrid.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a L. [1998]: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid.
- GONZÁLEZ-TREVIJANO, P. [2003]: «Conceptos jurídicos indeterminados y realidades económicas difusas en la Constitución de 1978». AA.VV.: *Estudios de Derecho Público Económico. Libro homenaje al Profesor Sebastian Martín-Retortillo*, Civitas, Madrid.

- LÓPEZ GETA, J.M. [2004]: «Artículo 57». AA. VV.: *La nueva Ley General Tributaria Comentada* (dir. GÓMEZ-MORUELO CASTEDO, C.), La Ley, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. [2009]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2004]: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- MUÑOZ MACHADO, S. [2004]: *Tratado de derecho administrativo y derecho público general*, Thomson-Aranza-di, Navarra.
- NAVAS VÁZQUEZ, R.: «Interpretación y calificación en Derecho Tributario». AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991.
- PARADA, R. [2007]: *Derecho administrativo I. Parte general*, Marcial Pons, Madrid.
- PERIS GARCÍA, P. [1994]: «La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español», *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 22.
- RAMALLO MASSANET, J. [1995]: «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 76.
- [1996] «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias». AA.VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons-IEF, Madrid.
- RUIZ GARCÍA, J.R. [2006]: «Las actas con acuerdo», *Revista de Información Fiscal*, núm. 73.
- SAINZ MORENO, F. [1976]: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid.
- SEER, R. [1996]: «Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán». AA.VV.: *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.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. [2004]: «Las actas de la Inspección Tributaria: las actas con acuerdo». AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre: Homenaje a Pedro Luis Serrera*, IEF, Madrid.
- 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». AA.VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Marcial Pons-IEF, Madrid.