

LAS ACTAS DE CONFORMIDAD Y LAS ACTAS CON ACUERDO EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

M^a LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO

Profesora Titular de Derecho Financiero de la Universidad Carlos III de Madrid

Sumario: I. Las actas de conformidad.- II. Las actas con acuerdo: 1. *La licitud de las actas con acuerdo.* 2. *El régimen jurídico de las actas con acuerdo:* A) La legitimación para suscribir las actas con acuerdo. B) El procedimiento: a) Conversaciones preliminares. b) La perfección del acuerdo. c) La ejecución de las actas con acuerdo. d) La invalidez del acta con acuerdo

Una de las novedades más importantes de la nueva LGT ha sido la introducción de las actas con acuerdo, lo que responde al convencimiento cada vez más extendido de la necesidad de atajar el creciente alejamiento y el aumento de la conflictividad entre la Administración y el contribuyente¹.

Lo primero que hay que constatar es la reducción que han sufrido los instrumentos compositivos dentro del procedimiento de inspección en el LGT, tomando como referencia las propuestas contenidas en el “Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas de reforma de la Ley General Tributaria”. Centrándonos en las fórmulas autocompositivas, la Comisión proponía su introducción como formas de terminación del procedimiento de liquidación a través de dos figuras concretas: las actas de conformidad con acuerdo y las actas de conformidad con adhesión. Junto a ellas también preveía otras soluciones que ayudan a evitar el litigio, pero que no responden a una naturaleza convencional, como son el pronunciamiento expreso de la Administración acerca de la interpretación razonable del sujeto pasivo y el informe expreso sobre la actuación o no de buena fe por parte del sujeto pasivo, así como abría la puerta a la posibilidad de llegar a un acuerdo tras la firma del acta en disconformidad, mediante la celebración de una entrevista en la que el Inspector-jefe reúne a ambas partes.

Todo este panorama compositivo dentro del procedimiento de inspección ha quedado limitado, en la LGT, a la regulación de dos primeras instituciones: las actas

¹ Cfr. el estudio realizado por Pastro Prieto y Marín-Barnuevo Fabo sobre la litigiosidad tributaria: PASTRO PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La litigiosidad tributaria: análisis jurídico y económico”, IEF, Madrid, 2005.

con acuerdo y las actas de conformidad. Ésta segunda no sufre ninguna modificación, habiéndose dejado pasar la oportunidad de ampliar el ámbito de la adhesión del ciudadano a las cuestiones jurídicas contenidas en la propuesta de liquidación. La única novedad relevante, a los efectos que nos interesan, de la nueva Ley respecto de la legislación anterior es la introducción del acuerdo como forma de terminación del procedimiento en los supuestos en los que se plantea una incertidumbre.

Considero muy conveniente la implantación de este doble mecanismo, que da respuesta a problemas distintos. Partiendo de una común naturaleza autocompositiva, sus presupuestos de hecho difieren: mientras las actas con acuerdo tienen naturaleza bilateral, con efectos, en consecuencia, vinculantes para ambas partes (transacción), las actas de conformidad recogen un acto unilateral emitido por el particular y que sólo le vincula a él (allanamiento).

Cada figura está dirigida a asegurar la paz jurídica en supuestos diferentes. El acuerdo intenta evitar el conflicto a través de la fijación concordada de una cuestión fáctica o jurídica sobre la que recae una incertidumbre. Por su parte, en la conformidad, el hecho o la cuestión jurídica es unilateralmente establecido por la Inspección, ya sea porque no alberga ninguna duda sobre su determinación o porque, considerándola incierta, estima conveniente fijarla de forma unilateral; y el obligado tributario acata este establecimiento, sin influir en su contenido. El particular ni siquiera se pronuncia sobre la corrección o no de la fijación de la cuestión en el sentido que ha realizado la Administración; simplemente, se adhiere, a cambio de un beneficio externo a la cuestión fijada (reducción en la sanción). Empecemos por esta última figura.

I. Las actas de conformidad

La constatación de que las actas de conformidad son un negocio unilateral, un allanamiento (sólo se vincula el obligado tributario; el inspector-jefe no está obligado a respetar el contenido del acta de conformidad), es muy importante, pues provoca que cualquier laguna en su regulación se cubra con el régimen jurídico propio de la institución a la que pertenece. Así, por ejemplo, los requisitos de licitud o su impugnación.

En la conformidad no existe acuerdo de voluntades, lo que determina que no sea un contrato. No existe una fijación mutua de los hechos y cuestiones jurídicas, sino que el contenido del acta de Inspección lo integra exclusivamente la voluntad de la Administración a través de sus criterios y pruebas, sin dar cabida a la voluntad del obligado tributario, que en nada puede modificarlos. La conformidad constituye una declaración de voluntad unilateral de adherirse a lo dispuesto por el actuario; un acto unilateral de disposición de la pretensión por el contribuyente. Como consecuencia lógica de la consideración de la conformidad como un negocio unilateral sólo una de las partes queda vinculada a respetarlo: el obligado tributario. Por el contrario, la Administración no está obligada a trasladar el contenido de la propuesta de liquidación

al acto administrativo finalizador del procedimiento, como establecen el art.156.3 LGT y el art.60.2 RGIT.

Mediante la conformidad no se intenta resolver una incertidumbre, que en realidad no existe. El obligado tributario da su conformidad a datos sobre los que el inspector puede tener la más absoluta certeza. El inspector no cede nada en cuanto a la obligación tributaria en sí, no la reduce; el otorgamiento de un beneficio respecto a la sanción es un elemento ajeno al negocio de fijación de la deuda y que, además, no es concedido discrecionalmente por la Administración, sino que viene impuesto por la ley. La concesión de una reducción del 30% de la sanción en ningún caso podría constituir una contraprestación de la transacción, pues no se encuentra relacionada con el objeto de este negocio, esto es, con la fijación del elemento de la obligación tributaria. La rebaja de la sanción de que disfruta el particular que se conforma es un beneficio que no tiene ninguna incidencia en la naturaleza transaccional de la conformidad. Por ello, su licitud no quedará justificada bajo una supuesta incertidumbre, sino que habrá de ser estudiada desde la perspectiva del principio de legalidad. Y bajo el análisis del respeto a esta máxima hay que afirmar su licitud, pues el ordenamiento jurídico lo permite (art.188 LGT).

Una vez constatada la naturaleza autocompositiva del acta de conformidad, hay que lamentar que la nueva LGT no haya sido aprovechada para otorgarle a esta figura las consecuencias jurídicas lógicas de su pertenencia a aquella categoría. El legislador parece seguir teniendo miedo de reconocer la necesaria vinculación del obligado tributario a todas las cuestiones, de hecho y de Derecho, enmarcadas dentro de la regularización tributaria que deriva del acta de conformidad. Y mantiene un diferente efecto de la conformidad, según se trata de hechos o de cuestiones jurídicas.

En relación con los hechos, conserva la vinculación del sujeto, basándola en su supuesto carácter confesorio. En este sentido, el art.156 LGT establece que “a los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que le obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta Ley”, que dispone que “los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”. En mi opinión, esta conexión entre efectos de la conformidad a los hechos y el art.142 es innecesaria y equivocada. La conformidad no implica una declaración de certeza de los hechos establecidos en el acta. La intención del obligado tributario cuando la presta no contiene ninguna voluntad probatoria, sino dejar fijada una regularización que le puede convenir por diversos motivos. Ni siquiera se produce la conformidad en el momento procedimental propio de la confesión.

Por lo que respecta a las cuestiones jurídicas integradas en la liquidación, la LGT también mantiene el criterio ya existente en el RGIT, negando la vinculación del sujeto a éstas, pero intentando que no impugne la liquidación resultante de una acta de conformidad por discrepancias en cuanto a la fijación del Derecho a través de la concesión de una reducción del 30% en el importe de la sanción, que se pierde si interpone recurso o reclamación contra la regulación (art.188.2 LGT). De este modo se aleja la conformidad a las cuestiones jurídi-

cas de su verdadera esencia, la autocomposición, para convertirse en un mero "vehículo de una transacción sobre la sanción", en palabras de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN².

Ya he expuesto en repetidas ocasiones mi opinión crítica a este respecto, al suponer una desnaturalización de las actas de conformidad respecto de su verdadera naturaleza. Si se trata de actos de allanamiento a la pretensión de la Administración por parte del obligado tributario, la vinculación debe extenderse también a las cuestiones jurídicas fijadas en el acta, lo que vedaría el recurso sobre dichas cuestiones³. Además, no llego a ver el peligro que supone la vinculación del obligado tributario a las cuestiones jurídicas. Es lo mismo que el sujeto se allane voluntariamente a la propuesta de liquidación del inspector, porque calibre que la renuncia al recurso que este acto provoca le aporta una serie de ventajas, al supuesto en que ese mismo particular no recurre un acto administrativo al que no se ha conformado. En ambos casos decide no discutir el acto; la única diferencia radica en que mediante la conformidad lo hace de forma previa a que el acto se emita, a cambio de contraprestaciones explícitas. No hay que olvidar que la limitación al recurso no existe cuando el inspector jefe dicta un acto de liquidación apartándose de la propuesta conformada.

Además, la ausencia de vinculación del obligado tributario en cuanto a las cuestiones jurídicas nos lleva a plantearnos el uso abusivo que los ciudadanos pueden realizar de la conformidad. Estos pueden conformarse a los hechos, que les son beneficiosos, y a la aplicación del Derecho, que le resulta perjudicial, con la esperanza de que el inspector jefe no modifique el contenido del acta. Si es así y el inspector jefe emite un acto de liquidación integrando la propuesta en su totalidad, la Administración ya sólo podrá modificar su criterio mediante los medios extraordinarios de revisión, mientras que el particular tendrá la oportunidad de, conservando los hechos —que seguramente el inspector jefe no habría conservado si no llega a mediar la conformidad a todo—, impugnar el resultado jurídico.

II. Las actas con acuerdo

La inclusión dentro del procedimiento de inspección de las actas con acuerdo demuestra la admisión de la figura contractual como forma general de solución de conflictos entre la Administración y el obligado tributario, tal y como viene recomendando la doctrina desde hace algún tiempo⁴.

Resulta muy conveniente la utilización de la categoría contractual en el procedimiento tendente a la determinación de la deuda tributaria, debido a la vinculación que nace para las partes en relación a su contenido. Dicha vinculación se recoge en

² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas de las Inspección de los Tributos*, Cívitas, Madrid, 1994, p.395.

³ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998, pp.380 y ss.

⁴ Los argumentos esgrimidos a favor de la inserción de los negocios autocompositivos en el Derecho Tributario, así como la doctrina que los ha sustentado, son sobradamente conocidos y se encuentran descritos, entre otras obras, en mi libro, *Los procedimientos tributarios...cit.*, por lo que considero innecesario reiterarlos en este momento.

los apartados 5 y 6 del art.155 LGT, que sólo permiten que el Inspector jefe se aparte del contenido del acta con acuerdo cuando aprecie errores materiales y limitan las causas de impugnación de la liquidación resultante del acta cuando concurren las causas de nulidad y vicios de consentimiento que justifican en todo supuesto de contrato administrativo el recurso.

La constatación de la naturaleza contractual de las actas con acuerdo –que deriva, precisamente, de la voluntad de ambas partes de vincularse al contenido fijado en el pacto– determina su régimen jurídico, que en lo no previsto por la LGT debe completarse con la regulación general de la institución, es decir, la Ley de Contratos del Estados y el Código Civil⁵. Esta idea es la base imprescindible para el estudio del régimen jurídico de la terminación transaccional del procedimiento tributario, que está impregnado de los principio existentes en el Derecho contractual privado, si bien siempre con las particularidades provenientes de su inserción en el ámbito jurídico-público.

Antes de entrar en el estudio del régimen jurídico de las actas con acuerdo, conviene analizar su ámbito de actuación permitido.

1. *La licitud de las actas con acuerdo*

Para comprender el problema de la licitud de las transacciones es necesario distinguir entre la licitud de la forma y la licitud del contenido. Desde esta premisa se entiende que el principio de legalidad sólo constituye un límite en cuanto a la forma de las transacciones, pero no en relación a su contenido. Ello es debido a la propia incertidumbre que es causa de la transacción y que provoca que no pueda oponerse como límite el sentido de una regulación jurídica cuyo sentido se desconoce⁶.

En cuanto a la **licitud de la forma**, la reserva de ley establecida en el art.105.c CE respecto a la regulación del “procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos” exige una habilitación legal expresa que autorice a la Administración para fijar la cuestión de hecho o de Derecho de forma concordada. La existencia del art.155 LGT da cumplimiento a esta reserva de ley, abriendo la puerta a la utilización del acuerdo como forma de actuación de la Administración en sustitución de la unilateral, cuando ésta lo estime pertinente en la preparación del contenido del posterior acto de liquidación.

⁵ El contrato se define por nuestro Código civil (Derecho común, art.4.3 Cc) como la "conjunción de los consentimientos de dos o más personas con la finalidad de ser fuente de obligaciones entre ellas". En contra de la naturaleza contractual de los pactos celebrados entre la Administración y el contribuyente se manifiesta FERREIRO LAPATZA, J.J., "Resolución extrajudicial de conflictos tributarios", *Quincena fiscal*, 2002, nº3, p.15, que le otorga el carácter de acuerdo. La diferencia entre el contrato y el acuerdo se encontraría, según aquel autor, en que el primero es "un negocio jurídico de carácter bilateral cuyo efecto consiste en constituir, modificar o extinguir una obligación; por su parte, el acuerdo "se refiere a una obligación ya nacida estableciendo únicamente los términos en que la Ley ha de aplicarse a unos hechos concretos".

⁶ Aparte de que cuando la incertidumbre recae sobre una cuestión de hecho la licitud de la transacción ha de estudiarse desde la perspectiva del principio de investigación.

En este punto es conveniente analizar si la Administración Tributaria está obligada a utilizar el acuerdo cuando se produzcan los presupuestos habilitantes (que, como posteriormente analizaremos, se resumen en una situación de incertidumbre). Concretando en las actas con acuerdo: ¿puede el obligado tributario constreñir a los órganos inspectores para dirimir una incertidumbre que se plantea en relación con algún elemento del presupuesto de hecho? Por tratarse también de una cuestión que atañe al procedimiento, remito su estudio al epígrafe correspondiente (2.2.1).

Por lo que respecta a la **licitud del contenido de la transacción**, la LGT extiende las actas con acuerdos cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de *conceptos jurídicos indeterminados*, cuando resulte necesaria la *apreciación de los hechos determinantes* para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que *no puedan cuantificarse de forma cierta* (art.155.1).

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

Coincido con la opinión de los autores que no limitan los acuerdos a los supuestos en los que la norma utiliza un concepto jurídico indeterminado, sino siempre que se produce una incertidumbre⁷. Tanto si se manifiesta en un ámbito donde el legislador ha otorgado a la Administración poderes discrecionales o ha empleado conceptos jurídicos indeterminados, como si nos encontramos con derecho imperativo. Por supuesto, el grado de incertidumbre exigido en un caso u otro no es el mismo, que en el caso del derecho imperativo se eleva al grado de objetiva, es decir, que la Administración no pueda resolverla unilateralmente⁸. Siguiendo a RAMALLO MASSANET, el acuerdo no sólo estaría permitido en los supuestos en los que sea difícil concretar el sentido de la norma de forma unívoca, sino también siempre que la propia ley permita el pacto sobre elementos de la obligación tributaria no sujetos a reserva de ley. En palabras de este último autor, “hay que sacar el análisis y calificación de cualquier tipo de mecanismo convencional, en cualquiera de sus fórmulas, del ámbito de problemas derivados de la autonomía privada de la voluntad y de sus límites, tanto cons-

⁷ ZORNOZA PÉREZ, J.J., Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español: Análisis desde el Derecho comparado, en PONT MESETRES, M. Y PONT CLEMENTE, J.F., coord., *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2003, p.365.

⁸ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *los procedimientos tributarios...cit.*, pp.125 y ss.

titucionales como ordinarios, y situarlo en el terreno de la predeterminación legal de los elementos de la obligación tributaria, es decir, en el de las fuentes normativas secundarias con el fin de completar la reserva relativa de ley”⁹.

El propio legislador parece quererle dar este sentido amplio al término “concepto jurídico indeterminado”, tal y como explica FERREIRO LAPATZA. El acuerdo podrá producirse siempre que nos encontremos dentro del campo de las posibles interpretaciones de una norma. “Sólo una diferencia de grado –en su determinación– separa el clásico ejemplo de concepto jurídico indeterminado del ámbito tributario –el valor de mercado– de otros conceptos –el de rentas del trabajo o del capital, por ejemplo– tributarios normales. Toda norma, puede decirse, ofrece un cierto campo de indeterminación y de posibles interpretaciones”¹⁰.

Como decía anteriormente, el campo de la incertidumbre es el más idóneo para las actas con acuerdo, “pues es aquí donde la técnica convencional puede más claramente servir a la agilización y eficacia de la actuación administrativa, con simultánea generación de seguridad y estabilidad jurídicas en la relación Administración-ciudadano”¹¹. El ordenamiento jurídico puede haber regulado una materia susceptible de varias interpretaciones. En este caso, ¿por qué garantiza una aplicación del Derecho más correcta la decisión unilateral que la participada por el ciudadano? No hay infracción del principio de legalidad porque la voluntad querida por el legislador es imposible de conocer. Por supuesto, la Administración nunca podrá alegar la existencia de una incertidumbre cuando haya dictado disposiciones interpretativas en torno a la concreta cuestión.

Si ni la solución unilateral de la Administración ni la concordada con el sujeto pueden plasmar la interpretación correcta de la norma, el empleo del acuerdo se en-

⁹ RAMALLO MASSANET, J., La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria, en PONT MESTRES, M. Y PONT CLEMENTE, J.F., coord., *Alternativas convencionales...cit.*, pp.293.

¹⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *Quincena fiscal*, nº 9, 2003, pp.14 y 16. Sobre la existencia en el Derecho Tributario de verdaderos “conceptos jurídicos indeterminables”, véase GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P., “Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)”, *Quincena fiscal*, 2002, nº 14, pp. 11 y ss.

¹¹ PAREJO ALFONSO, L., El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo, en AAVV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p.46. Véase, también, GARCÍA NOVOA, C., “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en Derecho español”, *Revistas técnica tributaria*, 2002, nº 59. p.83. En términos muy gráficos CALVO ORTEGA, R., “La nueva Ley General Tributaria y sus retos”, *Estudios financieros*, nº 238, 2003, pp.16 y 17, admite el acuerdo fiscal tanto cuando se produzca “en una determinada situación jurídica caracterizada por su indeterminación” o la norma jurídica “permite el ejercicio de una opción fiscal al contribuyente”. Entre las primeras situaciones de indeterminación que sirven de presupuesto al contrato este autor señala las dificultades transitorias de tesorería, cuantificación de las relaciones públicas con los clientes, los usos y costumbres de la localidad y de las empresas a efectos de deducción de gastos, los derechos especiales de los promotores, algunos ingresos notoriamente irregulares, las diferencias entre estimación objetiva y directa a efectos de ganancias patrimoniales no justificadas y los acuerdos de quita parcial o espera en los procesos concursales. Entre las opciones que también son presupuestos del acuerdo, cita como ejemplos los acuerdos de valoración de inmuebles, la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto al establecido por ley, acuerdos de valoración de operaciones con entidades o personas vinculadas, la dación en pago, imputación temporal de ingresos o la valoración de bienes embargados hecha por el titular de los mismos (p.27, nota 27).

cuentra favorecido porque supone una mayor garantía de la paz y seguridad jurídicas. ¿Por qué la interpretación de la Administración es superior a la que haya realizado el contribuyente en su declaración? Además, y como explica RAMALLO MASSANET, la posterior intervención de la Administración en la apreciación de los elementos determinantes de la obligación tributaria (recordemos que el particular declara los hechos y aplica la ley en primer lugar) le otorga a aquélla una situación de superioridad que no deriva de las potestades de autotutela que, según nos recuerda aquel autor, operan “necesariamente fuera de la determinación de los elementos constitutivos de la obligación”. Esta posición de superioridad deriva, precisamente, del margen de apreciación que otorgan las normas tributarias cuando, por ejemplo, remiten al valor de mercado, que son concretados por la Administración al declarar el contenido del crédito. “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 ulteriores”¹².

Es más, como continúan analizando RAMALLO MASSANET¹³, la participación del ciudadano en la determinación de la obligación tributaria no sólo es compatible con el principio de legalidad, sino que colabora en su perfeccionamiento. Perfeccionamiento que se refleja en la utilización por el legislador de unos criterios que presentan problemas de concreción (valor catastral frente a metros cuadrados), pero que se ajustan más al principio de capacidad económica.

Junto a estos ámbitos permitidos a las actas con acuerdo, el art.155 LGT menciona “la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto”. Se trata, como se explica en el Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas de reforma de la Ley General Tributaria, de supuestos en que no existen pruebas ciertas de la realización del hecho imponible o de su medición. A diferencia de los acuerdos que recaen sobre conceptos jurídicos indeterminados o valoraciones, cuando la Administración se encuentre con un problema de prueba (por ejemplo, si en el caso concreto se ha producido un determinado gasto) se debe exigir como presupuesto del pacto que concurra una incertidumbre objetiva, es decir, que la Administración haya agotado las vías de investigación sin resultados concluyentes¹⁴.

Y si la Administración agota de forma proporcional su deber de investigar sin llegar a un resultado unívoco, una decisión unilateral no garantiza en mayor medida una tributación acorde con la capacidad económica que una decisión participada por el ciudadano. Las posibilidad de congruencia o incongruencia serán las mismas tanto

¹² RAMALLO MASSANET, J., La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias, en AAVV, *Convención y arbitraje...cit.*, pp.222 y 223; del mismo autor, La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria, en PONT MESTRES, M. Y PONT CLEMENTE, J.F., coord., *Alternativas convencionales...cit.*, pp.294 y 295.

¹³ RAMALLO MASSANET, J., La eficacia de la voluntad...cit., p.224. En el mismo sentido, SEER, R., *Verständigungen in Steuerverfahren*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1996, pp.237 y ss.

¹⁴ BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche Verwaltungsvertrag als Handlungsform öffentlicher Verwaltung*, Duncker und Humblot, Berlín, 1975, p.72; SEER, R., *Verständigungen...cit.*, pp.8 y ss.

si el hecho se fija de forma unilateral (aplicando las reglas de la carga de la prueba) como de forma consensuada¹⁵. Y, por el contrario, los principios de paz jurídica y de eficacia favorecen la sustitución de las estimaciones unilaterales por las negociales debido a la vinculación que surge para el ciudadano. Eso sí, tanto el ciudadano como la Hacienda Pública tienen que desconocer los hechos; en concreto, a la segunda le es exigible que la investigación diera lugar a una desproporción entre el resultado al que presumiblemente llegaría y el gasto de tiempo y trabajo, a las posibilidades de éxito, así como a las posibilidades de litigio. Si la incertidumbre surge por causa del obligado tributario, la inspección debe acudir a la estimación indirecta¹⁶.

Por supuesto, aún dentro del ámbito permitido al acuerdo, éste ha de mantenerse dentro de los límites razonables de interpretación del Derecho o del acontecimiento de los hechos.

2. El régimen jurídico de las actas con acuerdo

La regulación de las actas con acuerdo contenida en la Ley es muy parca y deja sin resolver muchas cuestiones. Una de las ausencias más destacadas se refiere, como ya he señalado, al iter procedimental que debe seguirse en las negociaciones entre el inspector actuario y el obligado tributario. La nueva LGT debería haber concretado quién está legitimado para iniciar las conversaciones; si la solicitud por parte del interesado da lugar a la obligación para el inspector de iniciar conversaciones preeliminares; si las partes están vinculadas a las propuestas de valoración o de fijación que recojan en sus propuestas; si es necesaria la conformidad de todos los obligados tributarios que concurren en esa relación a la celebración del acuerdo; si se establece algún plazo, etc. Frente a estos silencios, sorprende que la LGT exija, como presupuesto de la suscripción del acta con acuerdo, la constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad e crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta (art.155.3.b).

En los epígrafes siguientes serán expuestas, de forma separada, algunas de las cuestiones más importantes, que deberían haber quedado resueltas en la LGT. Antes de ello, sólo señalar la conveniencia de haber introducido la celebración de actas con acuerdo en el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los arts.

¹⁵ En este sentido, SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht*, Peter Deubner Verlag, Colonia, 1987, p.121; BIRK, D., "Effizienz im finanzgerichtlichen Verfahren", *StuW*, 1993, p.302.

¹⁶ Por supuesto, el acuerdo queda excluido cuando, aún concurriendo la incertidumbre, la Administración tiene indicios de que el comportamiento del sujeto pasivo puede ser constitutivo de delito tributario. Por ello, no tiene sentido plantearse la repercusión del acta con acuerdo en el proceso penal, tal y como explican STECK, M., "Die tatsächliche Verständigung...cit.", p.369 y 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 AAVV., *Convenión y arbitraje...cit.*, p.173.

136 y ss LGT. Lamentablemente, el legislador ha obviado la posibilidad de llegar a acuerdos en este tipo de procedimiento, que es donde hubiera tenido más aplicación al afectar a un mayor número de contribuyentes que el procedimiento inspector¹⁷.

A) La legitimación para suscribir las actas con acuerdo

Están legitimados para suscribir un acta con acuerdo todos los interesados en el procedimiento, fijados en el art.24 RGIT. Como los sujetos pasivos, retenedores y obligados al ingreso a cuenta son titulares de relaciones independientes, pueden transigir sólo sobre los ámbitos que son propios a sus obligaciones. Por su parte, los sucesores y responsables pueden transigir cuando se consideren interesados (por ejemplo, el responsable subsidiario, cuando se declare fallido al deudor principal).

Desde el punto de vista de la Administración, hay que alabar la necesidad de contar con autorización del órgano competente para liquidar (art.155.3.a), pues el inspector actuario no tiene competencia para limitar la potestad liquidatoria del inspector jefe a través de la fijación consensuada –y, por lo tanto, vinculante para ambas partes– de ningún aspecto de la propuesta de liquidación.

Un problema a examinar es el de los efectos de la transacción llevada a cabo por uno de los obligados tributarios *en relación con otros obligados* que pueden verse afectados por la misma relación jurídica. Por ejemplo, ¿tiene eficacia la determinación de una cuestión de hecho o de derecho realizada por la Administración y el contribuyente para el responsable que subsidiariamente habrá de pagar la deuda?. ¿Y, en el mismo supuesto, para el retenedor cuando quiere determinar ese mismo elemento en su relación particular con la Hacienda Pública?. En mi opinión no nace ninguna vinculación para el resto de obligados. Tanto si se trata de titulares de la misma relación jurídica como de diversas, lo establecido por uno de ellos no vincula al resto. Ello es consecuencia de la ausencia de poder de disposición sobre los intereses del resto de obligado tributarios¹⁸. Además hay que tener en cuenta que, como consecuencia de la obligación de constituir depósito o aval por parte del obligado tributario que suscribe el acuerdo, no se dará la situación de que esa deuda tributaria sea exigible a otro obligado de la misma relación jurídico-tributaria (sucesor, responsable).

Eso sí, el hecho de que no sea necesario que todos los obligados tributarios suscriban el acuerdo no significa que no se les deba conceder tal posibilidad. Por ello, sería conveniente establecer un trámite de audiencia a todos los interesados en el procedimiento cuando se desee celebrar una transacción, con la finalidad de que decidan

¹⁷ Así lo señala FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional...cit.”, pp.17 y 18.

¹⁸ En este sentido se ha pronunciado el TS en relación con los convenios expropiatorios de determinación del justiprecio, en cuya Sentencia de 5-12-1992 (Ar.370 de 1993) se afirma que cuando el bien expropiado pertenece por-indiviso a varias personas, el convenio sobre el justiprecio celebrado por uno cualquiera de los condóminos, tiene para el mismo carácter definitivo, pero para el resto de copropietarios que no hayan dado su conformidad continúa el expediente.

si desea suscribir el convenio de manera que el elemento controvertido en cuestión quede fijado de la forma establecida en aquel negocio¹⁹.

Por supuesto, en el caso de tributación conjunta, el acuerdo debe suscribirse por ambos cónyuges. En otro caso, será nulo, según ha declarado la STS de 22-12-1977 (Ar.48888) en relación con los convenios sobre el justiprecio que afectan a bienes gananciales.

Por lo que respecta a los *efectos del acuerdo respecto a terceros*, en el Derecho privado las transacciones sólo generan efectos entre las partes, siendo "res inter alios acta" para los terceros. Esta ausencia de efectos se encuentra basada tanto en la naturaleza contractual de la transacción —que hace entrar en aplicación el art.1.257 Cc—, como en su equiparación a la Sentencia, cuya relatividad provoca que los sujetos no partícipes en la litis no se encuentren afectados. El problema que se plantea en el ámbito de las relaciones jurídico-públicas es el relativo a los supuestos en que el contenido de la transacción consiste en la interpretación jurídica del supuesto concreto: ¿Queda la Administración vinculada a seguir esa interpretación en los futuros supuestos iguales a aquél en que se celebró la transacción?. Así, por ejemplo si la Hacienda Pública y el ciudadano transigen sobre el carácter deducible de un gasto, ¿ha de considerarse desde ese momento deducible en otras liquidaciones?

Frente al extendido criterio afirmativo en relación a las contestaciones vinculantes a las consultas tributarias, la cuestión no es tan clara cuando se trata de transacciones. Aquellas consultas constituyen interpretaciones oficiales, derivadas de las facultades interpretativas de la Administración, y en cuanto tales sólo pueden ser modificadas de forma justificada, pues de otro modo se afectaría al principio de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad. Sin embargo, cuando la Hacienda Pública transige no está ejerciendo facultades interpretativas, sino que mediante cesiones en su propio criterio interpretativo llega a una conclusión que no responde ni a la postura mantenida por el ciudadano ni a la sostenida por ella misma.

Por ello, un particular no podrá exigir a la autoridad financiera que se comporte en el sentido fijado en una situación anterior mediante una transacción con otro obligado tributario. La razón se centra en que no se puede afirmar que la pauta establecida constituya un criterio interpretativo de la Administración. Fue el resultado de una situación particular, en la que se produjeron cesiones coyunturales en circunstancias muy concretas. No nacen de la transacción, por lo tanto, efectos respecto a terceros. Esto no significa que la Administración pueda actuar de diversos modos frente a distintos obligados tributarios de forma injustificada; si ha pactado la deducibilidad de un gasto en un supuesto concreto deberá motivar cualquier posterior decisión de no

¹⁹ En el ámbito administrativo, PAREJO ALFONSO, L., La terminación convencional del procedimiento administrativo como fórmula alternativa de desarrollo de la actuación unilateral de la Administración, en *Eficacia y Administración. Tres estudios*, BOE, Madrid, 1995, pp.195 y ss; PALMA DE TESO, M.A., *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Tirant monografías, Valencia, 2000, pp.328 y ss.

llevar a cabo una transacción en otra situación en la que concurran iguales características o, si considera conveniente celebrar este contrato, las razones que le llevan a no admitir la fijación de aquella deducibilidad. Pero ello no es consecuencia de la existencia de una vinculación generada en la anterior transacción, sino de la prohibición general de arbitrariedad de las decisiones administrativas. Esta igualdad se puede canalizar técnicamente a través del precedente administrativo; en este sentido, la RTEAC de 3 de noviembre de 1992 ha establecido, respecto de la celebración de los planes de amortización, el necesario respeto por parte de la Administración a los criterios mantenidos en anteriores planes relativos al mismo sector y a elementos de idéntica naturaleza. Cualquier alteración de la postura seguida en otros supuestos similares debe ser motivada.

B) El procedimiento

a) Conversaciones preliminares

La LGT se limita a ubicar el acuerdo en la fase de comprobación e investigación del procedimiento de inspección (“la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación (...) mediante un acuerdo con el obligado tributario”). Parece que dicho acuerdo se irá gestando en los sucesivos contactos que tienen lugar entre el inspector y el obligado tributario a lo largo del procedimiento y que se documentarán en diligencias. En estos contactos ambas partes exponen sus posiciones, se constatan las incertidumbres y se propone su resolución mediante un pacto. Estas conversaciones preparatorias carecen para las partes de eficacia vinculante²⁰, que son libres para celebrar o no el acuerdo hasta el momento de su perfección en el acta con acuerdo que es donde se fijará definitivamente el contenido del pacto.

La LGT no se pronuncia sobre la posibilidad de que el particular pueda proponer el inicio de conversaciones para resolver el conflicto de forma consensuada, aunque parece lógico que así sea. Otra cosa es que el inspector actuario no puede quedar obligado a dirimir la cuestión de una forma concordada: el art.155.1 deja a la discrecionalidad la conveniencia de resolver la incertidumbre mediante un acuerdo (“Cuando para la elaboración de la propuesta de regulación deba concretarse...la Administración tributaria... podrá concretar...mediante un acuerdo con el obligado tributario”). Incluso, la LGT va más allá al excluir como motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad la falta de suscripción de un acuerdo en el procedimiento inspector (art.155.7).

Me parece un criterio correcto que sea la Administración la que finalmente tome la decisión de fijar la incertidumbre de forma unilateral o concordada, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, debido a la posición de superioridad que ostenta la Ad-

²⁰ PAREJO ALFONSO, L., El artículo 88...cit., p.72.

ministración tributaria como consecuencia del papel de garante del bien común que le otorga el ordenamiento jurídico y que no pierde cuando actúa de forma negociada²¹. Por supuesto, la discrecionalidad se refiere a la celebración o no del acuerdo, no a la propia existencia de la incertidumbre presupuesta de la transacción (no hay que olvidar que en el supuesto de que finalmente se celebre el acuerdo, el art.155.2 LGT exige un contenido adicional al acta, que debe recoger, entre otros elementos, el fundamento del acuerdo)²².

Sin embargo, considero rechazable la exclusión como motivo de impugnación del acto de liquidación la decisión del inspector de no resolver la cuestión incierta mediante un acuerdo (art.155.7 LGT), pues convierte una decisión discrecional en arbitraria. El obligado tributario debería poder recurrir formalmente el acto de liquidación, alegando como motivo la arbitrariedad del inspector en su rechazo al convenio, por ejemplo, por infracción del principio de igualdad.

Cuestiones importantes que también atañen al desarrollo de las conversaciones preliminares son si éstas deben enmarcarse en un “subprocedimiento” que tenga su propio momento de inicio formal o si respecto de ellas rige un plazo de prescripción específico. Respecto a la primera, el inicio se documentará en la diligencia precedente, como toda actuación de la inspección con el particular. Respecto al plazo, estimo que debe regir el general de doce meses (art.150 LGT), aunque hay que mencionar la posición de algún autor que defiende la atribución de un plazo propio de prescripción a este “subprocedimiento” negociado de seis meses, ampliable en casos con complejidad²³.

Por otra parte, la LGT no sólo debería haber contemplado expresamente la solicitud de acuerdo por parte del obligado tributario, sino que podría haber ido más allá, contemplando la intervención de mediador, conciliador o árbitro que impulsara el acuerdo ante la propuesta del contribuyente, tal y como ha propuesto FERREIRO LAPATZA²⁴.

²¹ En este sentido se han pronunciado, entre otros, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración...cit.*, pp.190 y 191; GUSY, C., “Öffentliche-rechtliche Verträge zwischen Staat und Bürgern”, *DVB*, 1983, p.1223. En contra, otros autores mantienen la ausencia de discrecionalidad una vez que la situación de incertidumbre ha sido verificada. En este sentido, si la Administración constata la existencia de una incertidumbre objetiva está obligada a actuar de forma concordada con el ciudadano si éste realiza una adecuada proposición (ULE, C.H., y otros, *Verwaltungsverfahrenrecht*, Carl Haymanns verlag, Colonia, 1977, p.281).

²² BONK, H.J., en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1993, pp.1282 y ss y 1329.

²³ BILBAO ESTRADA, I., “Las técnicas convencionales en la futura Ley General tributaria: Un estudio de las actas con acuerdo”, *Estudios financieros*, nº 248, 2003, p.39.

²⁴ En concreto, FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *Quincena fiscal*, nº 9, 2003, p.17, proponía la introducción de un apartado en el artículo regulador de las actas con acuerdo, que tuviese el siguiente contenido: “Reglamentariamente se regulará el procedimiento para los acuerdos a que se refiere el apartado anterior debiendo observarse en él las siguientes reglas: a) la solicitud del obligado determinará la apertura del procedimiento de acuerdo, una vez la inspección haya ultimado las tareas necesarias para la propuesta de regularización. B) Recibida esta solicitud el actuario remitirá el expediente a la Oficina Técnica, cuyo jefe designará el funcionario que hay de intervenir en el procedimiento; c) el obligado tributario hará una propuesta de acuerdo por escrito que se confrontará con la que haga el actuario en una sesión oral dirigida por el funcionario de la Oficina Técnica designado al efecto quien podrá intervenir en el acto impulsando el acuerdo y fijar una segunda sesión oral con este fin; d) el procedimiento podrá finalizar con el acuerdo sobre la deuda o con el sometimiento de las cuestiones controvertidas al arbitraje del funcionario de la Oficina Técnica que haya intervenido en el procedimiento”.

b) La perfección del acuerdo

Una vez alcanzado el acuerdo se emite por parte del inspector actuario el acta con acuerdo, para lo cual es necesario tanto la autorización expresa del órgano competente para liquidar como la constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta. Para entenderse perfeccionado el acuerdo, el acta que lo recoge debe suscribirse formalmente por el interesado y el inspector actuario.

El art.155 LGT establece el momento procedimental de la toma de decisión del Inspector jefe sobre la conveniencia de resolver unilateralmente o convencionalmente. Se prevé que la autorización sea “previa o simultánea a la suscripción del acuerdo”. Hay que entender, lógicamente, que una vez que el inspector jefe ha dado su autorización previa, la modificación del acuerdo por parte de las partes que implique una alteración del contenido de la propuesta de liquidación debe remitirse de nuevo aquél para que vuelva o no a prestar su autorización. La ratificación por el Inspector jefe antes o en el momento en que se suscribe el acta presenta la ventaja indiscutible de eliminar los problemas que se plantean cuando está previsto que la ratificación por el órgano competente sea posterior a la celebración del acuerdo y aquélla no se produce.

El Inspector jefe rechazará la celebración de un acuerdo cuando aprecie que concurre un vicio de nulidad (por ejemplo, no se da el presupuesto de la transacción: incertidumbre) o que concurre un vicio del consentimiento.

El acta debe tener un contenido preciso: a) el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada; b) los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización; c) los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 LGT, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; y d) la manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren las letras anteriores.

Como se aprecia por el último inciso, la ley obliga al particular a prestar su conformidad con las cuestiones respecto a las que no ha llegado a un acuerdo, pero que son, junto con las pactadas, base de la propuesta de regularización emitida por el inspector actuario. Nos encontramos aquí con un problema en cuanto a la vinculación del sujeto al contenido de la liquidación: ¿debe existir una doble vinculación diferente según se trate de cuestiones acordadas o dilucidadas unilateralmente por el inspector? Podría ser así interpretada la LGT cuando limita los motivos de impugnación de las actas con acuerdo a la liquidación y sanción “derivadas del acuerdo”; la Ley no lo referencia a las derivadas de las actas con acuerdo, sino exclusivamente del acuerdo.

Establecer esta doble vinculación sería la única manera de “salvar” el obstáculo que supone para el particular que quiere suscribir un acuerdo sobre una cuestión concreta la obligación de prestar su conformidad a toda la propuesta de liquidación. Reitero que, en-

tonces, el acta con acuerdo se bifurcaría en cuanto a los efectos: los propios del acta de conformidad respecto de las cuestiones dilucidadas unilateralmente por la inspección y los propios de los acuerdos respecto de las cuestiones establecidas de forma concordada²⁵.

Esta diferencia entre las cuestiones recogidas en el acta con acuerdo según se establezcan unilateral o bilateralmente en cuanto a la vinculación del particular (que determina su capacidad impugnatoria) no se produce con relación a la tramitación, que es única para todo acta con acuerdo²⁶. El art.155.5 LGT establece que la liquidación y, en su caso, la sanción, se entienden producidas y notificadas en los términos de las propuestas formuladas si transcurren diez días desde el siguiente a la fecha del acta sin que se notifique al interesado acuerdo del inspector jefe rectificando errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo. Enmarcado en el respeto a los efectos propios del contrato (vinculación de ambas partes) el órgano competente para liquidar no puede modificar un acuerdo al que previamente ha dado su autorización, excepto en el caso de errores materiales.

Una vez confirmada la propuesta, el depósito realizado se aplica al pago de la cantidad resultante del acta. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso debe realizarse en el plazo previsto en el art.62.2 sin posibilidad de aplazar o fraccionar el pago (art. 155.5 LGT). Como puede apreciarse, el inspector jefe no tiene, en relación con las cuestiones recogidas en el acta con acuerdo establecidas de forma unilateral por el inspector actuario, pero respecto de las que el particular se ve obligado a emitir su conformidad si quiere llegar a un acta con acuerdo, las competencias propias del acta de conformidad recogidas en el art.156.3 LGT (rectificar los errores materiales, ordenar completar el expediente o estimar que se ha producido un error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas). El legislador debería puntualizar si realmente el inspector jefe pierde esta potestad (lo cual parece dudoso) o si la ejerce —obviamente sólo sobre las cuestiones no acordadas con el interesado— antes de la suscripción de acta con acuerdo (aprovechando su necesaria autorización) o una vez que éste se ha emitido.

c) La ejecución de las actas con acuerdo

La utilización por parte de la Administración de fórmulas convencionales no excluye la posibilidad de esgrimir las potestades típicas de una relación de supremacía ya que sigue conservando su papel de garante del interés público.

En efecto, la naturaleza contractual de estos negocios jurídicos no elimina su carácter de actuación administrativa²⁷. La Administración, aunque renuncie a resolver unilateralmente una cuestión, sigue encontrándose sujeta a la causa de toda actuación

²⁵ A favor de que el acuerdo alcanzado sobre puntos concretos de la propuesta no conlleve la obligación de conformarse con todos puntos de ésta, se pronuncia BILBAO ESTRATA, I, "Las técnicas convencionales...cit.", pp.39 y 40.

²⁶ Hubiera sido recomendable seguir la propuesta que hizo RAMALLO MASSANET, J., La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria, en PONT MESTRES, M. Y PONT CLEMENTE, J.F., coord., *Alternativas convencionales...cit.*, p.313, relativa a la conveniencia de recoger el acuerdo sobre elementos de la deuda tributaria en un acta independiente de carácter parcial.

²⁷ PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia...cit.*, pp.210 y ss.

pública, la consecución del interés público. La utilización de las transacciones sólo supone una alternativa a la actuación unilateral, pero en ambos casos la finalidad a la que se encuentra sujeta y dirigida dicha actuación es la satisfacción del interés público, tal y como establece expresamente el art.88 LRJAPyPAC.

En realidad, esta constatación no tiene gran relevancia respecto de las transacciones que se ubican en el procedimiento de inspección, ya que, en estos casos, la Hacienda Pública no necesita compeler nunca al particular para que ejecute lo pactado, porque a lo que se vincula éste es a reconocer y soportar la liquidación que refleja el contenido de la transacción. De la única manera que puede el ciudadano incumplir el contrato de Derecho público transaccional es recurriendo al acto de liquidación que lo recoja; ante lo cual la Administración no necesita acudir a ningún medio de coacción, sino que sólo deberá aclarar ante el Tribunal que el contenido del acto de liquidación se corresponde con el de la transacción y será el propio juez el que declare infundado el recurso.

Cuando sea la propia Administración la que incumple su obligación de recoger el contenido de la transacción en el posterior acto finalizador del procedimiento (el Inspector jefe dicta un acto de liquidación apartándose del contenido del acta con acuerdo), el obligado tributario debe acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa para compeler a la Hacienda Pública al cumplimiento de lo pactado. El "petitum" del particular consiste en la anulación del acto de liquidación y la determinación de la deuda tributaria de acuerdo con lo pactado con el órgano competente. Así, la pretensión del ciudadano tiene una doble variante, es decir, carácter mixto: por un lado, solicita la anulación del acto de liquidación como consecuencia de la infracción que tal acto ha supuesto al ordenamiento jurídico (art.63 LRJAPyPAC); y, por otro, reclama el reconocimiento de la situación jurídica al que se comprometió la Administración (art.42 LJCA).

Por supuesto, el carácter concordado del acta con acuerdo supone una modulación a las potestades administrativas que se debería reflejar en la LGT, por ejemplo, en la exigencia de que la interpretación del acuerdo se realice en trámite contradictorio.

Por lo que se refiere al procedimiento sancionador, la primera peculiaridad que encontramos en este punto deriva de la excepción que se establece a la exigencia de que el procedimiento sancionador se tramite de forma separada en los supuestos de actas con acuerdos. Como explica el Preámbulo de la LGT, esta decisión se justifica en criterios de economía procesal.

La Ley sólo contempla dos cuestiones concretas al respecto, dejando la regulación detallada al Reglamento Sancionador que la cumplimenta en el art. 28. En concreto, se dispone que, en las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y que la propuesta de sanción debidamente motivada, y con el contenido exigido para toda propuesta de resolución de sanciones (art.210.4 LGT) se incluirá en el acta con acuerdo (art.208.2 GT). En este último sentido, el art.155.2 exige que el acta con acuerdo incluya como contenido ne-

cesario, “los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta Ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador”. De esta forma se obvia el problema que se produciría en el caso de separación de procedimiento relativo a la desconfianza del obligado tributario en suscribir un acuerdo sobre unos hechos o un interpretación jurídica –sobre los que se basaría el órgano sancionador– sin conocer el contenido del posterior expediente sancionador.

Al igual que en las actas de conformidad, en este caso también el obligado tributario disfruta de una reducción en la sanción, que en las actas con acuerdo se eleva al 50%, y que se pierde cuando se haya interpuesto contra la regulación o contra la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el caso de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen en período voluntario las cantidades derivadas del acta con acuerdo (art.188.2.a). Si bien este mayor porcentaje de reducción inicial parece fomentar la suscripción de actas con acuerdo frente a las de conformidad, la incomprensible exclusión en las de acuerdo de la reducción suplementaria para los supuestos de “pronto pago” (art.188.3) convierte a las actas de conformidad en mucho más atractivas al tener una reducción muy parecida a las actas con acuerdo (en total, el 47,5% de la sanción) sin necesidad de constituir un depósito o aval que garantice el pago de la deuda, como sí se les exige a las otras.

d) La invalidez del acta con acuerdo

Establece el art.155.6 LGT que “la liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de *declaración de nulidad de pleno derecho* previsto en el artículo 217 de esta Ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de *vicios del consentimiento*”.

Se trata de los mismos motivos que, como ya he dicho anteriormente, llevarán al Inspector jefe a no autorizar la suscripción del acta con acuerdo, si los aprecia. Si el vicio es subsanable, este órgano superior está capacitado para proceder a su subsanación, siendo la transacción a partir de ese momento válida.

Las causas de nulidad serán tanto las establecidas en el art.217 LGT, como las que derivan de la pertenencia de la transacción a la categoría contractual²⁸ y de la propia normativa de las transacciones²⁹. Por supuesto hay que entender como otro motivo de invalidez del acto de liquidación que éste se aparte del contenido del acta con acuerdo (art.155.5 LGT), por infracción del principio contractualista “lex inter partes”.

Entre los vicios del consentimiento (art.1265 Cc) cobran especial importancia para las actas con acuerdo el error y el dolo. En relación con el primero es importan-

²⁸ Cuando estén ausentes los requisitos propios de los contratos, también será nulo el acta con acuerdo (art.1261 Cc: consentimiento de los contratantes, objeto cierto y causa).

²⁹ Que se centran, fundamentalmente, en la ausencia de incertidumbre, que es la causa de este negocio jurídico.

te aclarar que, debido a la propia finalidad de la transacción, el error sobre la circunstancia incierta (“in caput controversum”) es irrelevante³⁰. Si con posterioridad a la suscripción del acuerdo, la Administración o el obligado descubren que sufrieron un error sobre el elemento objeto de discusión no podrán impugnar el acta, siempre que haya habido buena fe por la otra parte³¹. Sólo se admite el error como vicio del consentimiento de la transacción al que se proyecta sobre “caput no controversum”, que se producirá, por ejemplo, cuando se descubre la falsedad de un documento tenido en cuenta en el acuerdo no provocada por el obligado tributario o cuando un tercero ha ocultado datos relevantes sin que deudor parte del acuerdo tuviera conocimiento de esta circunstancia³². Por su parte, el dolo provoca un error determinante en la persona que lo sufre, de forma que sin las maquinaciones insidiosas no hubiera emitido su consentimiento en el sentido que lo ha hecho. Se producirá, por ejemplo, cuando la Administración silencia la existencia de una Sentencia anterior al acta con acuerdo que resuelve la incertidumbre planteada o cuando el obligado tributario oculta datos a la Administración o conoce que un tercero los está ocultando en su deber de colaboración. En este último caso, podría también alegarse una causa de nulidad: la inexistencia de incertidumbre por parte de uno de los contrayentes. Pero si lo calificamos como causa de nulidad provocamos una ventaja en el que provocó dolosamente la incertidumbre, al ser alegable por cualquier parte. Por el contrario, si se considera que se ha producido una causa de anulabilidad por vicio del consentimiento, exclusivamente la parte que no provocó el dolo puede solicitar la impugnación del contrato.

La concurrencia de un motivo de invalidez supondrá la invalidez del acto de liquidación (art.155.6). Pero sería aconsejable que la LGT hubiera introducido en este punto el principio de conservación de los actos, de forma que sólo si la parte del acto de liquidación afectada por la invalidez del acta es esencial, se anule. En este sentido es aplicable lo dispuesto en el art.64.2 LRJAPyPAC: "La nulidad o anulabilidad en parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquélla salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella el acto administrativo no hubiera sido dictado". Esta regla es aplicable tanto si la parte viciada ha sido establecida unilateralmente por la Administración como si es el resultado de un contrato con el particular.

Por lo que respecta a los medios de impugnación, la LGT limita, injustificadamente, la posibilidad de revisión en vía administrativa al procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho (art.216) y en vía contencioso-administrativa a la existencia de un vicio del consentimiento.

³⁰ GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado práctico y crítico de Derecho civil*, T. XLIII, vol. 2º, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1964; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im steuerrecht*, Peter Deubner Verlag, Colonia, 1987, p.206.

³¹ En otro caso se tratará de un supuesto de dolo.

³² Si la falsedad ha sido producida por el obligado tributario, será un supuesto de dolo.

Por supuesto, no es aplicable la potestad de revocación prevista en el art.219 LGT por dos motivos: por no preverlo la propia LGT y, sobre todo, por no ser congruente con la naturaleza contractual de las actas con acuerdo³³.

³³ Como explica PAREJO ALFONSO, L., El art.88...cit., p.71, nota 102, en relación con los acuerdos dentro del procedimiento administrativo común, si se admitiera la potestad de revocación de la Administración “los acuerdos administrativos consensuales quedarían completamente a la voluntad unilateral de la Administración parte de ellos”.