

RECOMENDACIONES EDITORIALES

LAS ACTAS CON ACUERDO EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.



*Reseña: Martín Gallardo García.**

ROMERO Flor, Luis María. *"Las actas con acuerdo en el procedimiento de inspección tributaria"*. España, Editorial Ciss S.A., 2012. 362 p.

El propósito de la obra que se reseña está dirigida a intentar llevar a cabo un metódico estudio¹ acerca de la terminación del procedimiento de inspección a través de actas con acuerdo, las cuales constituyen un fiel reflejo de las técnicas convencionales empleadas en la Ley General Tributaria española "LGT" 58/2003, aprobada el 17 de diciembre, la cual tiene como finalidad otorgar más seguridad jurídica al obligado

* Alumno del Doctorado Institucional de Derecho, División de Estudios de Posgrado, Facultad de Derecho, Universidad Juárez del Estado de Durango.

¹ Empleando para ello los materiales propios del campo jurídico, ésto es, la doctrina, la jurisprudencia y el Derecho positivo, tanto nacional como foráneo, pues un análisis detenido de estas fuentes, pone de relieve una serie de cuestiones relativas a las actas con acuerdo, cuya respuesta no ha sido pacífica ni unánime, como tendremos oportunidad de analizar en esta obra que pretende contribuir en mínima medida al estudio de este tipo específico de actas y, al mismo tiempo, efectuar las consideraciones "*de lege ferenda*" sobre su régimen jurídico.

tributario y ser "*un instrumento, cuyo objetivo es reducir la conflictividad en el ámbito tributario*",² al preverse un posible "acuerdo" en forma conjunta entre la Administración y el obligado tributario que, de alcanzarse, se insertará en un acta de Inspección de los Tributos, y cuyo resultado sería la regularización de la situación tributaria del contribuyente en aquellos supuestos en los que 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*".³

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

Y es que las imprecisiones contenidas en las diversas normas jurídicas españolas, originadas principalmente por el frecuente empleo por parte del legislador de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas, tienen como consecuencia directa una cierta intensificación del margen de apreciación a favor de la Administración que sin lugar a dudas origina un aumento de la discrecionalidad⁴ (ya sea técnica o administrativa),⁵ lo

² Exposición de Motivos de la LGT.

³ Apartado primero del artículo 155 LGT.

⁴ *Vid.* entre otros, Ramallo Massanet, J., "La eficacia de la voluntad de las partes". En: *Crónica Tributaria*, (76), 1995, p. 95; y en la obra colectiva "*Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*". Marcial Pons – Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1996. p. 241; SERRATO Antón, F. "*La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*". AEDF, Madrid, 1996. p. 25.

⁵ Con carácter generalizado, la discrecionalidad técnica se diferencia de la administrativa en que mientras que la primera es fruto de una incertidumbre en la norma jurídica, la segunda sería una potestad atribuida a la Administración para determinar el interés público.

En el ámbito de las técnicas convencionales, Rosembuj Erujimovich opina que "*la discrecionalidad (pura o técnica) en supuesto de actos de consenso no será unilateral ejercicio de autoridad, sino autoridad compartida, consentida, concordada, convenida, pacticia o, al límite contractual*" siendo "*la combinación entre el interés administrativo y el del particular proporcionan las discrecionalidades*

que unido al gran volumen de reclamaciones y recursos que se generan tanto en la vía económico-administrativa como en la jurisdicción contencioso-administrativa por estas cuestiones,⁶ es lo que ha impulsado al legislador español a introducir nuevas modalidades de resolución de conflictos en materia tributaria distintas a las jurisdiccionales, en virtud de las cuales *"el ciudadano cooperaría en el procedimiento, procurando garantizar no sólo sus intereses, sino también su concreto desarrollo para que pueda cumplir su función: la justa determinación del tributo"*;⁷ o lo que es lo mismo, hacer mucho más efectivo si cabe el deber de contribuir que a todos impone el apartado primero del artículo 31 de la Constitución Española⁸ "CE", porque tal y como lo ha señalado el Tribunal Constitucional español "TC", *"lo que unos no paguen debiendo de pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar"*.⁹

El punto, en relación con lo cual, ha señalado Botella García Lastra que *"es lo que se ha dado en denominar "Administración concertada" que*

compuesta o concurrente, ya que la decisión no puede prescindir del concurso o colaboración del interés que se adjudica el contribuyente", por lo que *"la discrecionalidad tributaria compuesta (pura o técnica) convoca en la atención del interés fiscal tanto el interés legítimo del ciudadano cuanto el que ostenta la Administración, frente a sí misma, cuando opera la decisión o elige la opción que estime conveniente u oportuna"*. ROSEMBUJ Erujmovich, T. *"La resolución alternativas de conflictos tributarios"*. En: PONT I. Clemente (coord.). *"Alternativas convencionales en el Derecho Tributario"*. Marcial Pons. Madrid. 2003. p.p. 101 -102.

⁶ Firma esta idea, Rosembuj Erujvich quien opina que *"la prevención del conflicto o su resolución amistosa entre las partes, mediante soluciones no jurisdiccionales, sirve para abreviar las dificultades de la recaudación fiscal y ofrecer certidumbre al comportamiento del contribuyente de masa, liberando el alto costo que hoy por hoy supone el conflicto"*. Rosembuj Erujmovich, T.: *"La resolución alternativas..."*, *Alternativas convencionales...* Op. cit. Pág. 114. Opinión a la que se adhiere Serrano Anton, al enfatizar que *"estos procedimientos descansan en la consensualidad y colaboración entre el poder público y los ciudadanos y pretenden ser menos costosos, más rápidos y cualitativamente más satisfactorios en sus resultados"*. SERRANO ANTÓN, F.: *"La terminación convencional"*... Op. Cit. p. 33.

⁷ BILBAO Estrada, I.: *"Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria"*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2007. Pág. 70.

⁸ Al indicar que: *"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*.

⁹ Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional "STC" de 26 de noviembre 1984 (Fundamento Jurídico 3º "FJ"); de 26 de abril de 1990; de 17 de febrero de 2000; de 7 de julio de 2005 y Auto del Tribunal Constitucional "ATC" de 19 de junio de 2001.

*con la finalidad de aumentar la seguridad jurídica, reduciendo la discrecionalidad decisoria de los poderes públicos, permite superar las resistencias y conseguir el mayor número posible de adhesiones", lo que lleva a la conclusión de que "si el contribuyente puede conocer con certeza y precisión la posición de la Administración Tributaria sobre un asunto concreto, tenderá, en la medida de lo posible, a ajustar su comportamiento a dicha posición, ya que de no hacerlo así no podría invocar el desconocimiento de la opinión administrativa como justificación de un eventual incumplimiento".*¹⁰

Siguiendo a Sánchez Morón, la terminación convencional es *"una forma de ejercicio de la discrecionalidad, en la que se sustituye la valoración unilateral de las exigencias del interés público que corresponde a la Administración por una estimación conjunta y una composición razonable con los intereses particulares implicados, en el marco de la regulación legal aplicable".*¹¹

Justificado a grandes rasgos el interés del tema objeto de estudio y los medios a utilizar, resulta oportuno exponer a continuación, el contenido básico que el autor ha seguido en la elaboración de la obra, la cual consta de cuatro capítulos, a los que a continuación se hace referencia.

¹⁰ BOTELLA García-Lastra, C. *"La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos"* en la obra colectiva *Convención y Arbitraje... Op. Cit.* p. 200. De manera casi similar, Zornoza Pérez ha advertido con acierto al respecto que *"la realización de un gravamen acorde a la verdadera capacidad económica de los individuos ha conducido al establecimiento de figuras impositivas que, sobre todo en la imposición directa, exigen el conocimiento de un sin número de datos y circunstancias que la Administración difícilmente puede obtener por sus propios medios, lo que a su vez ha motivado la exigencia de una colaboración reciente por parte de los obligados tributarios. Y esa colaboración, que constituye una característica esencial de los procedimientos de gestión propios de un Derecho tributario de masas, no puede concebirse en exclusiva desde la perspectiva de los deberes de declaración, información, etc., que incumben a los obligados tributarios, sino que legitima igualmente su participación activa en dichos procedimientos"*. Zornoza Pérez J. J.: *"¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español"* en la obra colectiva *Convención y arbitraje... Op. Cit.* p. 168 y en *Crónica Tributaria.* (77), 1996. p.p. 126 y 127.

¹¹ SÁNCHEZ Morón, M. *"La terminación convencional de los procedimientos administrativos"* En: la obra colectiva *Convención y arbitraje... Op. Cit.* p. 81.

El Dr. Romero Flor ha considerado acertadamente comenzar dedicando el primer capítulo al análisis acerca de la inserción de los acuerdos en los procedimientos tributarios, tomando como hipótesis de partida la redacción del artículo 88 de la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común "LRJAP-PAC", de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios y por el que se introduce la posibilidad de realizar acuerdos, pactos o contratos entre la Administración y los administrados que puedan tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o, introducirse en los mismos con carácter previo a su terminación, superándose con ello la unilateralidad característica de la actuación administrativa. Si bien, para su adecuada puesta en funcionamiento dentro del ordenamiento tributario, sería aconsejable la aprobación de una normativa específica que regule el correspondiente acuerdo o convenio, pues únicamente por ahora, sólo se han regulado habilitaciones específicas como las que son objeto de análisis. Por otro lado, el segundo de los capítulos, titulado "*Régimen jurídico de las actas con acuerdo*", constituye el núcleo de su investigación, al abordarse el examen de su ámbito de aplicación, tanto objetivo como subjetivo, de esta categoría específica de actas de la Inspección de los Tributos, los presupuestos que el legislador tributario estableció para que el Inspector Actuario pueda invitar al obligado tributario a regularizar su situación tributaria ante la existencia de conceptos jurídicos indeterminados, concreción de la norma jurídica o la realización de mediciones, estimaciones o valoraciones relevantes para la determinación de la obligación tributaria; así como el procedimiento que debe de seguirse, los requisitos exigidos para su suscripción, referidos a la autorización por el órgano competente para liquidar y, la constitución de la debida garantía para asegurar la tutela del crédito tributario, y los efectos jurídicos derivados de su formalización.

El análisis constitucional es básico en el estudio de cualquier institución jurídica, no sólo de cara a corregir las posibles insuficiencias, sino también para comprender la misma realidad jurídica; por ello, se dedica el tercer capítulo, denominado "*Perspectiva dogmática y constitucional de las*

actas con acuerdo", a abordar la compatibilidad de esta figura con los principales principios tributarios que recoge la Constitución Española con el fin de conseguir un "*Sistema Tributario Justo*"; y concretados en el principio de capacidad económica, principio de igualdad, principio de legalidad, principio de tutela judicial efectiva, principio de seguridad jurídica e indisponibilidad de la obligación tributaria.

Para concluir la obra, el último capítulo lo dedica, al examen de las características que conforman la terminación convencional del procedimiento, a recoger el polémico debate doctrinal sobre uno de los aspectos decisivos de las actas con acuerdo, como es el de su naturaleza jurídica, con el objetivo de enmarcarlas en la categoría de técnica transaccional o acto administrativo; y así, tras el examen individual de cada una de las teorías formuladas, concretar la naturaleza jurídica que consideramos la más ajustada a la realidad de esta figura.