



PRESENTACIÓN

■ El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

I. Las actas con acuerdo: aspectos críticos y justificación

Una de las novedades más resaltables de la Ley 58/2003, General Tributaria, es, como se viene afirmando por la doctrina, la introducción en nuestro sistema de inspección tributaria de las actas con acuerdo. Pero quizá debido a su mismo carácter novedoso o a su configuración positiva, lo cierto que han suscitado posiciones contrarias a su establecimiento en nuestro Derecho.

Baste recordar las enmiendas que, encaminadas a lograr su supresión, presentó tanto en el Congreso como en el Senado el grupo parlamentario del partido hoy en el Gobierno; o las críticas dirigidas contra su misma presencia, con independencia de cual fuese su regulación legal, por considerarlas contrarias a la seguridad jurídica y al principio de igualdad, apoyadas en el argumento de que, la diferente capacidad de los contribuyentes para “negociar” con la Administración, incidirá en beneficio de los más ricos ya que sólo estos podrán disponer de mejores medios de asesoramiento ante los entes públicos; o, en un plano más concreto y limitando sus críticas a la forma en que finalmente se les ha dado entrada en nuestro Derecho, se ha dicho de ellas que son un reconocimiento de la poca calidad de la legislación (Herranz Martín, Antonio) o que han quedado finalmente “descafeinadas” (Simón Acosta, Eugenio) o, como advertía el mismo Consejo de Estado en su Dictamen, “el Consejo de Estado no objeta la posibilidad y oportunidad de introducir esta figura. Entiende que puede tener efectos beneficiosos si se configura de una manera clara y prudente.”

Estas y otras muchas críticas (resumidas por García Ovies, Isabel) se han centrado principalmente en dos aspectos de este tipo de actas: los presupuestos habilitantes para la firma de un acta con acuerdo y el régimen jurídico de su impugnación ante los tribunales. Nos ocuparemos del primero de ellos, aunque tenemos la convicción de que ambos están entrelazados, pues lo que finalmente resulte sobre las posibilidades de impugnación de las liquidaciones derivadas de esta clase de actas, estará fuertemente condicionado por lo que llamamos ahora: presupuesto habilitante para su levantamiento.

Ahora bien, siendo ciertos muchos de los argumentos esgrimidos contra este nuevo instrumento, no podemos ignorar que tampoco sus defensores han carecido de razones para apoyar y tratar de justificar su introducción.

El primero de estos motivos lo encontramos en la propia exposición de motivos de la LGT en donde se nos dice que “los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: ... disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria”, motivación cierta dados los actuales niveles de conflictividad sobre los que han incidido en tantas ocasiones los Informes anuales del Defensor del Pueblo o los datos existentes sobre el volumen de actas de disconformidad que, entre 1997 y el 2000, han crecido en número, en porcentaje respecto del total, y en el volumen de las cuotas que representan estas actas respecto de las de conformidad (como se recoge en el nº 63 de esta misma revista).

Ahora bien, la reducción de la conflictividad no es sino un motivo de tipo práctico y el instrumento elegido puede ser adecuado pero también insuficiente, que, además ha de ser valorado con un criterio de proporcionalidad entre la finalidad perseguida y el sacrificio que se impone a determinados valores constitucionales.

De otra parte, ha correspondido a la doctrina el señalamiento de la conexión de este instrumento –los acuerdos entre la Administración y el ciudadano– con los actuales procesos de reforma y modernización administrativa que se declaran encaminados a conseguir una Administración pública más eficaz. Entre estas opiniones, Rodríguez Arana nos dice que “la Administración, al gestionar los intereses colectivos, no tiene que imponerse frente a los ciudadanos. Más bien debe propiciar fórmulas o medidas que impliquen la colaboración de la sociedad y, por tanto, de los ciudadanos en la elaboración de los criterios rectores que impulsen los intereses colectivos. En otras palabras, la Administración ya no es dueña del interés público sino que está llamada, por su inserción en el Estado social y democrático de Derecho, a articular una adecuada intercomunicación con los agentes sociales para redefinir las políticas públicas. Quiere eso decir que los ciudadanos no deben ser sólo sujetos pasivos de las potestades públicas, sino que deben aspirar a ser legítimos colaboradores y protagonistas de la propia Administración para la gestión de los propios intereses que les afecten.”

También Ferreiro Lapatza ha escrito en apoyo de su adopción “España acalla las voces aisladas que la defienden con el silencio del legislador y de la Administración tributaria que –de modo más aislado y excluyente que en cualquier otro ámbito del ordenamiento– prepara y redacta los proyectos de ley. Un silencio que encuentra su base teórica y doctrinal –como ya antes he dicho– en el principio de legalidad y en la indisponibilidad de la obligación tributaria sin prestar demasiada atención al alcance teórico cualitativo de aquellos supuestos en que la propia ley flexibiliza la aplicación de tales principios: significativamente en los acuerdos concursales y en la tasación pericial contradictoria y de modo más atenuado en los «acuerdos» sobre precios de transferencia, sobre gastos en I+D, sobre amortizaciones, reinversión, etcétera”.

Y, entre otros muchos, de Palma del Teso, afirmaba que “El acuerdo procedimental se configura como un instrumento alternativo al tradicional acto administrativo unilateral para el

ejercicio de la «actividad administrativa que alumbra en la actualidad como fruto de la evolución del Estado social de Derecho en el que se aplican dos principios de organización antitéticos o, si se quiere complementarios, el tradicional burocrático, que actúa sobre la base de actos unilaterales y el participativo que trata de introducir al administrado en el espacio de decisión que la norma deja a la Administración»”

También en esta misma orientación, el Informe de la AEDAF relativo al anteproyecto de la Ley, prestaba su adhesión al contenido del mismo especialmente en cuanto a los presupuestos habilitantes de las actas con acuerdo.

Todos estos argumentos han encontrado, por otra parte, un respaldo importante en el derecho comparado, ya que en países de cultura jurídica semejante a la nuestra los acuerdos entre la inspección tributaria y los contribuyentes han sido implantados con cierto éxito con décadas de anticipación a España (Martínez Muñoz, Yolanda).

2. El artículo 155 de la Ley 58/2003 General Tributaria

Con los antecedentes que hemos señalado, podemos adentrarnos en el examen del texto de la Ley en el que se contemplan estas actas y aproximarnos a su contenido. Para ello emplearemos como un medio interpretativo de interés el recorrido previo a la Ley 58/2003, iter que está contenido en los informes y trabajos preparatorios a través de los que se dotó de armazón técnico y fundamento al texto que finalmente fue adoptado en las Cortes.

Así, en el Informe elaborado en julio de 2001, por la Comisión constituida al efecto, se proponían, dentro de las medidas para reducir la litigiosidad, varios tipos de actas: las conformidad con acuerdo; las de conformidad con adhesión y las de conformidad con recargo de regularización.

Respecto de las actas de conformidad con acuerdo, su ámbito objetivo ya quedaba singularizado en tres posibles materias: los conceptos jurídicos indeterminados, las comprobaciones de valor y la fijación de hechos -elementos del hecho imponible o de cuantificación del tributo- en los que no existan pruebas ciertas que permitiesen su determinación.

Por su parte, el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto, publicado en abril de 2003, respecto de los presupuesto habilitantes de esta clase de actas introdujo una matización respecto de lo que se postulaba en el anterior documento, considerando que su ámbito de aplicación serían; los conceptos jurídicos indeterminados, las comprobaciones de valor y cuando la aplicación de la norma al caso concreto no resultase indubitada.

En efecto, respecto de la última circunstancia señalada en los dos Informes, las propuestas son diferentes. La primera se limita a hechos cuya prueba sea difícil, mientras que la segunda comprende un problema de derecho y no solo de hecho. En concreto, cabrían en su contenido los supuestos en que no exista norma claramente aplicable; existan dudas interpretativas; y pudiendo también abarcar la prueba de hechos que fuese necesarios para aplicar la norma a los mismos.

En un segundo momento, y dentro ya de la tramitación parlamentaria de la Ley, en el tema que nos ocupa, sólo es reseñable el haberse añadido a uno de los supuestos habilitantes del acta con acuerdo —el que hemos reseñado en último lugar— la expresión “hechos determinantes”. Añadido que, a nuestro juicio, poca claridad incorpora al texto, pues toda norma tiene siempre unos hechos determinantes de su aplicación, salvo que se quisiera limitar este supuesto a unos casos —hechos— limitados: hecho imponible, presupuestos de hecho de una exención, etc. Ahora bien, tal interpretación no se fundamentaría en el texto de la enmienda por la que se introdujo tal expresión.

De ahí que la redacción final del artículo 155, referente a las actas con acuerdo, haya sido el siguiente: “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, 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”.

3. Una perspectiva general sobre los presupuestos habilitantes de las actas con acuerdo

A nuestro juicio estamos ante un tipo de actas en los que encontramos dos cuestiones paralelas: el acuerdo material y el cauce por el que formaliza. El primero es el que se alcanza sobre todos los componentes del tributo susceptibles de acuerdo y que requiere su posterior o simultánea formalización.

Es decir, creemos que hay que diferenciar varias cuestiones.

La primera nos remite a los presupuestos habilitantes para que proceda un acta con acuerdo, entendiendo por tales las situaciones que justifican que se acuda a un acta con acuerdo y que se recogen y enumeran en la primera parte del artículo 155 LGT:

- presencia de conceptos jurídicos indeterminados
- cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto
- 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.

Detectada cualquiera de estas circunstancias, el inspector actuuario, si decide acudir a este medio, tendrá que desarrollar en paralelo dos actividades que dan lugar a los demás elementos a examinar:

La segunda cuestión es la del acuerdo necesario que debe alcanzarse para la suscripción del acta. La inspección, si decide acudir a este expediente, tendrá que conocer si el con-

tribuyente está dispuesto a suscribir un acta con acuerdo, y, si lo está, tendrá que iniciar su concertación con aquel. Por ello dice la Ley: “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”.

Finalmente, nos encontramos con los requisitos formales previos al acta a cuyo cumplimiento la inspección habrá de instar y que son los que se enumeran en el apartado 3 del art. 155: autorización del órgano competente para liquidar; que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo y 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.

Sólo cuando se hayan verificado ambas circunstancias, deberá proceder a extender el acta con acuerdo.

Si nos centramos en el examen de los presupuestos habilitantes de estas actas, la primera observación sobre su contenido la encontramos en la exposición de motivos de la Ley cuando nos advierte 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.” De ahí que la doctrina, siguiendo a Ferreiro Lapatza, haya afirmado que se trata de situaciones de duda o incertidumbre que no puede ser vencida con la diligencia normalmente desarrollada en una actuación inspectora.

Pero si de esta visión doctrinal, previa a la redacción de la norma, pasamos a examinar el contenido de la Ley, convenimos con el Consejo de Estado en que “... el artículo 155.1 dista de ser claro. No sólo por su muy deficiente redacción. También porque los supuestos a los que se aplicaría resultan imprecisos y oscuros”. Por ello, antes de su examen individualizado, vamos a realizar unas consideraciones generales sobre tales situaciones en su conformación jurídico positiva.

En primer lugar diremos que la enumeración legal de estos presupuestos habilitantes es cerrada y limitada, de forma que solo legitiman un acta con acuerdo alguna de las tres situaciones previstas legalmente. Por ello, la misma LGT exige, entre otros requisitos, que se motive expresamente “a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.”

En segundo lugar, creemos que los presupuestos de hecho habilitantes comprenden tanto cuestiones de hecho (valoraciones, que pueden ser un problema técnico o de prueba en algunos casos) como de derecho (conceptos jurídicos indeterminados). Sobre las cuestiones de hecho o prueba, la doctrina parece aceptarlas sin objeciones, pero no así sobre los elementos del derecho. Como han afirmado García Herrera y Herrera Molina “los elementos fácticos son aquellos sobre los que hay una dificultad probatoria y se tratan de flexibilizar las exigencias legales sobre la comprobación de los mismos” Pero, “los elementos

de derecho no permiten una transacción de forma que la Administración sea más flexible a cambio del acuerdo y de la renuncia al recurso”.

Por otra parte, y partiendo de que el presupuesto habilitante es siempre una situación de duda, siguiendo a los autores antes citados debemos entender que, si la duda afecta a hechos, su realidad no debe ser susceptible de constatarse con una actividad probatoria normal o proporcionada a la relevancia del caso. Y si se trata de una duda de derecho, se debe tratar de una dificultad que no pueda despejarse con criterios que excluyan razonablemente la litigiosidad (que no estén consolidados jurisprudencial o administrativamente).

En cuarto lugar, creemos que la situación de incertidumbre que pretende superarse mediante el acuerdo no tiene que afectar a todo el tributo o ser una negociación del conjunto de la obligación tributaria, antes bien, entendemos que el acuerdo tiene su ámbito lógico de aplicación cuando verse sobre alguno o algunos de los elementos del tributo (una magnitud a valorar; un supuesto de desgravación, etc.). Esta posibilidad está, además, prevista en el artículo 101-4 b) de la propia Ley, en el que se regulan como posibles liquidaciones provisionales “cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria...”.

Esta situación, sobre la que no es unánime la opinión de los que han estudiado el tema, resulta obligada a nuestro juicio por cuanto el art. 155. 6 LGT ordena que la aceptación se considere extendida al contenido íntegro de acta, por lo que no parece probable, salvo en casos contados, que el contribuyente firme un acuerdo sobre elementos del tributo sobre los que se limitarán sus posibilidades de impugnación, al margen de que sería dudosa la validez de un acta con acuerdo en la que el componente consensuado fuese ínfimo en relación con la totalidad de la base o de la cuota cuya liquidación se proponen, pues podría interpretarse como una actuación al margen de los supuestos que legitiman este tipo de actas, o mejor dicho, un abuso de las previsiones de la Ley.

En quinto lugar, aunque debiera estar fuera de toda duda, el acuerdo no podrá afectar a elementos de hecho o de derecho relativos a infracciones o sanciones tributarias. La propia dicción literal de la Ley lo indica así al referirse a “elementos o características relevantes para la obligación tributaria”. Ahora bien, ello no significa que en muchos casos el presupuesto habilitante y el mismo objeto del acuerdo no terminen por incidir en las infracciones y sanciones que pudieran aplicarse, bien para excluirlas bien para calificarlas adecuadamente.

Y, finalmente, creemos que los supuestos fácticos y jurídicos que llamamos presupuesto habilitante, también quedan excluidos del ámbito del acuerdo. Se trata de una cuestión sobre la que no puede versar ningún acuerdo. Su existencia es decidida por el actuuario y respaldada por la autorización del Inspector Jefe. De ahí que consideremos que es acertada la opinión de quienes entienden este tipo de actas como aquellas que se podrán firmar siempre que el Inspector y el contribuyente lo decidan y lleguen a un acuerdo. Por el contrario, la apreciación del presupuesto habilitante es una cuestión que la Ley reserva a la Administración en exclusiva, por lo que el propio artículo 155 declara que: “7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser moti-

vo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad”.

4. Aspectos subjetivos de las actas con acuerdo

A la hora de precisar los sujetos que pueden intervenir en la conformación de un acta con acuerdo, no se suscitan problemas específicos aparte de la exigencia de poder suficiente, cuando se actúe mediante representante, ya que se trata de un acto que implica renuncia de derechos, por lo que se deben traer a colación las mismas consideraciones jurisprudenciales que se vertieron en relación a las actas de conformidad.

Sin embargo, donde se nos suscitan problemas y dudas es sobre los efectos de estas actas y de las liquidaciones derivadas de ellas, cuando hayan de producirse frente a sujetos terceros o ajenos a quienes intervinieron en el acuerdo. Tales supuestos son, a título de ejemplo, los responsables, los casos en que la valoración aplicada en un impuesto haya de surtir efectos en otro tributo, o los casos de delito fiscal imputado a una sociedad en la que se procesa a un administrador como responsable, cuando el acta fue firmada por otro (aunque este supuesto sea discutible por quienes rechazan toda posible sanción en el caso en que se haya firmado un acta con acuerdo, ya hemos advertido que nuestra opinión es diferente y que, en determinados casos es perfectamente posible que exista una infracción –casos de ocultación en una declaración, por poner un ejemplo-).

En cada caso la solución ha de ajustarse y fundamentarse individualmente partiendo de la no vinculación de terceros al contenido del acuerdo.

5. Los conceptos jurídicos indeterminados

La primera hipótesis legal que habilita la firma de un acta con acuerdo viene dada por la existencia de conceptos jurídicos indeterminados.

Es un supuesto sobre el que apenas se han formulado críticas, aún tratándose de elementos de derecho y no de hecho. Sin embargo hubo enmiendas tendentes a eliminarlo fundadas en que deben ser los órganos competentes para interpretar quienes los apliquen y el propio dictamen del Consejo de Estado se limita a aceptarlo.

A nuestro parecer la única –pero importante- cuestión que debe ser examinada es la de concretar exactamente cual es el sentido que la LGT quiere dar a esta expresión, pues no todas las ambigüedades del legislador son conceptos jurídicos indeterminados.

Si prevalece una interpretación técnica de esta expresión que excluye las imprecisiones de la ley, el efecto que tendrán estas actas será el de introducir al contribuyente en el ámbito de apreciación que tradicionalmente se atribuía a la Administración en la concreción de la solución justa del caso.

6. Estimaciones y valoraciones que no puedan cuantificarse de forma cierta

Es el más claro presupuesto habilitante de estas actas, que no ha levantado opiniones adversas y en el que existen antecedentes en nuestro ordenamiento (los acuerdos previos, art. 16 de la LIS, etc.)

Se trata de una cuestión de prueba en la mayoría de los casos en los que los hechos – magnitudes o datos- que deben ser probados o fijados no puedan concretarse en forma cierta, pues se trata de casos especialmente conflictivos en los que la finalidad de estas actas podría cumplirse plenamente.

A nuestro entender, este tipo de actas podrían jugar un papel importante en el ámbito que tradicionalmente ha sido preciso acudir a estimaciones indirectas. Ahora bien, queda por resolver la armonización de los dos procedimientos legalmente previstos para cada caso con la finalidad de refundirlos en uno solo en el que no se pierdan las garantías y ventajas de cada uno de estos instrumentos.

7. Apreciación de hechos determinantes para la aplicación de la norma

Sobre su falta de concreción nos basta con reproducir el dictamen del Consejo de Estado cuando sostuvo que: "... es totalmente rechazable y su formulación resulta tautológica y vacía. En definitiva viene a señalar que la Administración puede llegar a acuerdos cuando «resulte necesario para la correcta aplicación de la norma a los hechos del caso concreto». Dicho de otro modo: que 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 su acuerdo) y otras cuya «correcta aplicación» haría necesario un acuerdo previo con el contribuyente. Debe ser suprimido."

A pesar de ello, las opiniones que defienden su presencia en la Ley, no siempre se refieren al texto legal mismo, sino que se pronuncian sobre la redacción que proponía en primer Informe de la Comisión. Es el caso de Ferreiro Lapatza y de García Herrera y Herrera Molina, quienes lo admiten siempre que existan dudas sobre los hechos que no puedan disiparse con la diligencia normal desarrollada en una comprobación. Criterio con el que estamos de acuerdo, pero cuyos límites no son los fijados por la LGT para este caso.

A nuestro juicio, esta indeterminación debe ser evitada limitando su aplicación a los casos en que la propia Ley remite expresamente a la Administración para que concrete el margen que ella misma establece. Es decir, siguiendo a García Novoa los reduciríamos a los casos en que exista cierta discrecionalidad administrativa, pues "La discrecionalidad nace y se justifica porque la Ley requiere de la experiencia y del criterio de la Administración, y más exactamente, de su contacto inmediato con los hechos y sus peculiaridades concretas para llegar a una solución. Otra cosa sería pedir leyes más detalladas, casuísticas...".

8. Conclusiones

El instrumento previsto en el artículo 155 LGT no ha sido todavía objeto de aplicación para conocer su verdadera funcionalidad y ni tan siquiera se conoce el desarrollo reglamentario de la Ley para trabajar sobre su marco jurídico completo y deducir alguna conclusión fundamentada. Sin embargo, de los temas que hemos examinado se desprenden algunas conclusiones que pasamos a resumir:

La primera la formularemos diciendo que las actas con acuerdo no significan la introducción de la "tarifa cuarta" en nuestro sistema de comprobación tributaria, pues el presu-

puesto habilitante, aunque imprecisamente definido, no admite pactar o negociar sobre cualquier elemento del tributo. Es más, a nuestro juicio y dado que no es posible que el objeto del acuerdo verse sobre si existe o no existe dicho presupuesto habilitante, siempre cabe el recurso contra las liquidaciones giradas a consecuencia de un acta con acuerdo cuando se invoquen vicios de legalidad por este motivo. Es decir, cuando no hubiese existido el presupuesto habilitante para la firma del acta.

Este defecto sería un vicio imputable en exclusiva a la Administración, única competente para decidir sobre la procedencia de un acta con acuerdo, según vimos más arriba.

Debido a ello, y es nuestra segunda conclusión, no parece que este tipo de actas vayan a ser utilizadas masivamente por la Administración, pues la inconcreción de sus presupuestos habilitantes actuará como freno a su uso en casos de duda, salvo que los órganos directivos de la Administración se comprometan en su implantación dictando alguna resolución orientativa en esta materia.

Finalmente, creemos que el carácter jurídico de algunos de los presupuestos habilitantes que hemos examinado, tiene como consecuencia que el acuerdo que se refleje en un acta, posea un contenido de derecho y no fáctico o probatorio, siendo complejo admitir que pueda haber transacción sobre el contenido del ordenamiento, salvo que la interpretación que se haga de este artículo 155 lo sitúe en un terreno menos amplio pero más firme: el de la fijación de hechos; la prueba o fijación de valores; los conceptos jurídicos indeterminados en sentido estricto y los ámbitos de discrecionalidad expresamente atribuidos por la Ley a la Administración.

En otro caso, será difícil aceptar la limitación que se establece en la Ley sobre los motivos y vías de impugnación, más aún cuando la propia Ley reserva para la Administración la posibilidad de revisión de las liquidaciones derivadas de estas actas, por motivos de legalidad, como son los supuestos de nulidad de pleno derecho (Álvarez Díaz, José Francisco).

Queremos decir que cuanto mayor amplitud se confiera a la ley, en su delimitación de los presupuestos habilitantes, mayor es la certeza de que los límites a la impugnación de las resoluciones que resulten de estas actas con acuerdo estarán rozando el contenido indisponible de algunos derechos fundamentales. ■