

LIMITACIONES A LA IMPUGNACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES DERIVADAS DE LAS ACTAS CON ACUERDO

Cristina García-Herrera. Profesora Contratada-Doctora de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 25 noviembre 2004.

1. Introducción

Las actas con acuerdo constituyen una de las novedades de mayor interés que contiene la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Tal y como se afirma en la Exposición de Motivos estamos ante “una de las principales modificaciones que introduce la nueva Ley, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario”.

Las actas con acuerdo suponen un paso más en el camino iniciado hace unos años por el legislador en la introducción de técnicas convencionales en el ordenamiento tributario español. Como es sabido, en un principio, se impuso la resistencia en nuestra materia a este tipo de técnicas, justificada en la vulneración, se decía, de los principios de legalidad y de indisponibilidad del crédito tributario. Sin embargo, esta inicial negativa ha ido cediendo. Con el paso del tiempo han aparecido posturas más flexibles, produciéndose en nuestro país una cada vez mayor aceptación de este tipo de instrumentos, fundamentalmente al comprobarse el éxito alcanzado con los mismos en la lucha contra el fraude fiscal en los ordenamientos tributarios vecinos

De esta manera, el legislador ha ido introduciendo en el ordenamiento tributario técnicas que de algún modo participan de naturaleza convencional, como los acuerdos previos de valoración que la Ley del Impuesto sobre Sociedades incluyó en el ámbito de los precios de transferencia y que Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes generalizó.

En cualquier caso, las actas con acuerdo constituyen la primera técnica convencional que se inserta en el procedimiento de la inspección de los tributos; concretamente en su finalización. No es difícil oír, sin embargo, que este tipo de negociación y acuerdo ya existían de hecho en la práctica inspectora, puesto que era habitual que la Inspección «negociara» con los contribuyentes. En este sentido, la regulación en la LGT de las actas con acuerdo vendría a dar carta de naturaleza a un fenómeno ya existente, pero con las garantías que la transparencia de la ley conlleva.

Sea como fuere, lo cierto es que la introducción de esta modalidad de actas en el ordenamiento jurídico español ha provocado reacciones muy variadas en la

doctrina: desde posturas a favor, que valoran muy positivamente las mismas¹, hasta voces más críticas², pasando por posiciones más eclécticas, casi escépticas, al menos a la espera del resultado que las mismas tengan en la práctica³.

De la regulación contenida en el artículo 155 de la LGT, podemos resumir el régimen jurídico de las mismas en lo siguiente: las actas con acuerdo constituyen una modalidad de actas que puede dictar la inspección de los tributos, previa autorización del órgano competente para liquidar, en supuestos de duda proporcionada – aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta y apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto- y siempre que se haya prestado garantía suficiente, que vincula a ambas partes y cuyos efectos son la reducción de la sanción y una limitación a la hora de recurrir. La finalidad que se persigue con la incorporación de esta nueva modalidad de actas a nuestro ordenamiento es una disminución de la conflictividad en el ámbito tributario, una mayor seguridad jurídica y, en definitiva, una mejora en la relación que tiene lugar entre Administración y contribuyentes.

Varias son las cuestiones que han suscitado críticas respecto del régimen jurídico de esta variedad de actas de la inspección. Podemos citar, entre otras, la configuración del presupuesto habilitante -cuya redacción imprecisa y tan amplia da cabida a demasiados supuestos, quizá- el régimen de las garantías y del pago - en concreto, la rigurosidad de aquél y la imposibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago- las escasas diferencias que en realidad presentan esta clase de actas respecto de las actas de conformidad⁴ o las limitaciones a la impugnación de la liquidación que se deriva del acta, aspecto, este último, que vamos a estudiar en las líneas que siguen.

¹ Cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *QF*, núm. 9, 2003, págs. 11 a 17.

² Vid. A. HERNANZ MARTÍN y C. RÍO RODIL, “Comentarios al Proyecto de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, II/2003, pág. 141. Estos autores afirman que la sola idea de los acuerdos en el ámbito de la aplicación de los tributos parece remitirnos a tiempos pretéritos en nada compatibles con los principios de equidad e igualdad en el reparto de las cargas públicas.

³ M.T. SOLER ROCH, “Prólogo” a la obra de Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

⁴ Esta circunstancia ha llevado a algún autor a afirmar que las actas con acuerdo constituyen un “redoblado intento de dar una vuelta de tuerca más a las actas de conformidad” (A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, “Las actas de la Inspección tributaria: las actas con acuerdo”, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, AA.VV. (dir. A. MARTÍNEZ LAFUENTE), IEF, Madrid, 2004, pág. 632).

2. Limitaciones a la impugnación

A. La imposibilidad de recurso contra las liquidaciones derivadas de otras actas ante la falta de suscripción de un acta con acuerdo

El artículo 155, en su apartado 7, establece ya una primera limitación a las posibilidades de recurso en este contexto, al disponer que la “falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad”. Por tanto, no existe posibilidad de reclamar contra la negativa del inspector de firmar un acta con acuerdo. En definitiva, la facultad de adoptar acuerdos en un procedimiento de regularización es una potestad administrativa discrecional, sin que el contribuyente tenga ningún derecho a este tipo de actas. El problema es que el presupuesto habilitante de éstas se ha configurado de una forma tan amplia que cabe incluir prácticamente cualquier supuesto en el mismo, por lo que podrá ser habitual que el contribuyente tenga intención de llegar a un acuerdo, en lugar de prestar su conformidad a la regularización inspectora.

B. Límites a la impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas con acuerdo

El artículo 155.6 de la LGT dispone que “el contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. 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 en el consentimiento”.

Por tanto, en vía administrativa no puede interponerse contra la liquidación ni recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa. Únicamente en esta vía, cabe acudir al procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho. En cuanto a la vía judicial, la posibilidad de recurso se limita al supuesto en el que concurra un vicio del consentimiento.

a. Fundamento de la limitación

Las limitaciones a la impugnación de las liquidaciones que se derivan de un acta con acuerdo encuentran su razón de ser en la naturaleza convencional de este tipo de actas. Además, ha de tenerse en consideración la finalidad que estas actas están llamadas a cumplir en nuestro ordenamiento. Como ya hemos afirmado con anterioridad, con ellas se pretende *reducir la litigiosidad o conflictividad* que existe en el ámbito tributario, que constituye una de las

preocupaciones más serias sobre el adecuado funcionamiento de nuestro sistema tributario de los últimos años.

Así las cosas, la firma por parte de un contribuyente de un acta con acuerdo, va a suponer para el mismo, de un lado, el beneficio del acuerdo en sí y, de otro, una reducción de la sanción (reducción del 50 por 100), circunstancia esta última que implica automáticamente la renuncia por parte del contribuyente a la tramitación separada del procedimiento sancionador. Al mismo tiempo, sin embargo, sufrirá, como contrapartida de tales beneficios, una serie de limitaciones en su derecho a la impugnación o revisión de la liquidación respecto de la cual ha prestado su conformidad. Si no existiesen límites a la impugnación, el objetivo que las actas con acuerdo persiguen –reducir el número de recursos- no se vería alcanzado. Por esta razón la Administración está dispuesta, de un lado, a renunciar a la aplicación unilateral de la ley, llegando en su lugar a un acuerdo con el contribuyente y, de otro, a reducir además la sanción que le corresponde, pero, a cambio, el contribuyente debe aceptar que no recurrirá, para hacer efectiva la lucha contra la conflictividad que, como decíamos, en los últimos años ha alcanzado niveles desorbitados.

La cuestión, sin embargo, no es pacífica. Evidentemente el contribuyente no puede ver negado su derecho a recurrir en todo caso, pues ello supondría una vulneración de la tutela judicial efectiva, garantizada constitucionalmente, en el artículo 24 de la CE.¹

En definitiva, tal y como afirma la profesora SOLER ROCH, debe conseguirse un equilibrio entre esta opción al acta con acuerdo, ejercida libremente por el contribuyente, y el derecho a mantener la legítima discrepancia con los Tribunales. Como afirma la citada profesora “premiar al sumiso y castigar al disconforme no siempre es lo más acertado sobre todo si al final el disconforme tiene la razón”².

No queríamos dejar de mencionar una última cuestión. Para que las actas con acuerdo sean un instrumento válido en la lucha contra la litigiosidad en materia tributaria es imprescindible que el ejercicio de esta facultad discrecional se lleve a cabo de forma uniforme y no de acuerdo con el criterio de cada actuario. Si no fuera así, esta variedad de actas implicará una dispersión de criterio administrativo que supondría un nuevo semillero de conflictividad³.

¹ Así lo ha manifestado D. CARBAJO VASCO, “Consideraciones sobre el procedimiento inspector a la luz de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *Seminario Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, abril de 2004.

² Cfr. M.T. SOLER ROCH, “Prólogo”, ob. cit., pág. 15.

³ Véase, C. GARCÍA-HERRERA BLANCO y P.M. HERRERA MOLINA, “El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo (Una pequeña paradoja en la nueva LGT)”, *Impuestos*, 6, 2004, págs. 13 a 32.

b. La impugnación en vía administrativa: el procedimiento de nulidad de pleno derecho como único cauce de revisión

En vía administrativa se impide la posibilidad de interponer un recurso de reposición, así como una reclamación económico administrativa. La impugnación en esta vía se limita a los supuestos de nulidad de pleno derecho contenidos en el artículo 217 de la LGT¹. Por tanto, los motivos tasados que dan lugar a la nulidad radical del acto son los siguientes: que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, que el acto haya sido dictado por órgano manifiestamente incompetente, por razón de la materia o del territorio, que tenga un contenido imposible, que sea constitutivo de infracción penal o se dicte como consecuencia de ésta, que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, que el acto haya sido dictado prescindiendo de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados y, por último, que se trate de actos, expresos o presuntos, contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

Llama la atención, a nuestro juicio, que estos motivos, que en vía administrativa permiten la revisión del acta con acuerdo, no se recojan, sin embargo, en vía contenciosa, donde, como veremos a continuación, sólo es posible el recurso si existe un vicio en el consentimiento, supuesto que no coincide exactamente con las causas de nulidad del artículo 217 de la LGT. Además, esta distinción de motivos que admiten la impugnación en ambas vías puede dar lugar también a problemas de orden procedimental².

c. La impugnación en vía contenciosa: la revisión sólo en caso de vicios del consentimiento y su compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE

En el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*³ se afirmaba que no existe inconveniente en negar la posibilidad de recurso en vía administrativa pero, en cambio, no es

¹ En un principio, el Anteproyecto de LGT impedía cualquier posibilidad de recurso en vía administrativa.

² Vid. F.J. ÁLVAREZ DÍAZ, "La finalización de las actuaciones inspectoras y su documentación", *XXV Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, AEDAF, Madrid, 2004, pág. 28.

³ Cfr. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001, págs. 174 a 178.

posible negar toda posibilidad de recurso en vía judicial, puesto que ello supondría una vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE.

En el citado informe se distingue entre las cuestiones de hecho y las cuestiones de derecho. Respecto de aquéllas, se acepta su imposibilidad de discusión, una vez que éstos han sido admitidos por el contribuyente, salvo que exista un vicio del consentimiento, debidamente acreditado por éste. En relación con las cuestiones de derecho, existen diversas opiniones en la Comisión, tal y como recoge el informe. De una parte, si el acuerdo tiene la misma fuerza que un contrato, no hay imposibilidad de impugnación si no es porque exista un vicio en alguno de sus elementos esenciales: consentimiento, causa y objeto. En la medida en que el objeto es negociable y la causa de la perseguida por las partes, en realidad, sólo quedaría la posibilidad de impugnar por vicios en el consentimiento. Esta es la opción acogida por el artículo 155. 6 de la LGT. De otra parte, también se dijo, y esta era la opción mayoritaria, que el acuerdo da lugar a un verdadero acto administrativo y, en consecuencia, no puede defenderse su naturaleza contractual, pero sí puede limitarse la posibilidad de recurso a una serie de motivos tasados, tales como los supuestos de nulidad de pleno derecho, errores de hecho e infracción manifiesta de Ley. Aun así, seguirían planteándose problemas de inconstitucionalidad, en la medida en que se está impidiendo la intervención del juez en los supuestos de infracción no manifiesta de Ley.

En nuestra opinión, la liquidación debe poder impugnarse también ante la jurisdicción contencioso-administrativa no sólo cuando existan vicios en el consentimiento, sino cuando se hayan obviado los trámites esenciales del procedimiento –la autorización para el acuerdo- o cuando no haya concurrido el presupuesto habilitante. Estamos de acuerdo con el Consejo de Estado¹ cuando afirma que “la ley puede, en principio, tasar los criterios de revisión jurisdiccional, aunque el lugar no sea el más apropiado. Pero no puede reducirse tal revisión a la posible existencia de “vicios en el consentimiento” como si de un mero contrato entre las partes o de una transacción se tratara. El acta y la consiguiente liquidación girada sobre el acuerdo siguen siendo *actos jurídicos tributarios*, sujetos a revisión por otras múltiples causas posibles, entre otras las que dan lugar a la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes, cuyo conocimiento en modo alguno cabría vedar a la jurisdicción competente, cuando entienda de un recurso, dado que los actos ni siquiera son firmes”².

¹ Cfr. *Dictamen 1403/2003 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria*, pág. 76.

² Como afirma Y. MARTÍNEZ MUÑOZ a los efectos de evitar la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva debe admitirse “la posibilidad de impugnar las liquidaciones que resulten de las actas con acuerdo, si bien por determinados motivos de nulidad de pleno derecho, errores materiales y aritméticos, declaración de lesividad o revocación, es decir, siempre que por medio del recurso no se discuta el contenido del acta al que se ha dado el consentimiento en la fase de

Bibliografía

- ÁLVAREZ DÍAZ, F.J., “La finalización de las actuaciones inspectoras y su documentación”, *XXV Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, AEDAF, Madrid, 2004.
- CARBAJO VASCO, D., “Consideraciones sobre el procedimiento inspector a la luz de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *Seminario Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, abril de 2004.
- CONSEJO DE ESTADO, *Dictamen 1403/2003 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria*.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 23 de enero de 2003.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *QF*, núm. 9, 2003.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M., “El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo (Una pequeña paradoja en la nueva LGT”, *Impuestos*, 6, 2004, págs. 13 a 32.
- HERNANZ MARTÍN, A. y RÍO RODIL, C., “Comentarios al Proyecto de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, II/2003.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- SOLER ROCH, M.T., “Prólogo” a la obra de MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “Las actas de la Inspección tributaria: las actas con acuerdo”, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, AA.VV. (dir. A. MARTÍNEZ LAFUENTE), IEF, Madrid, 2004.

contradicción” (Cfr. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 197).