

RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN CON ACUERDO

TRABAJO DE FIN DE GRADO

ESTUDIANTE: AURORA BLASCO FRAILE

DIRECTOR DEL TRABAJO: D. JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	4
1.	CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO	4
2.	RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA	5
3.	METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO	6
II.	NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS CON ACUERDO	7
1.	INCORPORACIÓN EN EL ORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y SU APLICACIÓN SUPLETORIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	7-8
2.	MECANISMOS CONVENCIONALES DE RESOLVER CONTROVERSAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	9-10
3.	TEORÍAS DOCTRINALES SOBRE EL CARÁCTER DEL ACUERDO. COMPATIBILIDAD DE LAS ACTAS CON ACUERDO Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	11
3.1	Teorías contractuales del acuerdo como negocio jurídico	11-12
3.2	Posiciones doctrinales contradictorias	12
3.3	Compatibilidad de este tipo de actas con la capacidad económica y el principio de igualdad	13-14
III.	PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN DE ACTAS CON ACUERDO	
1.	ACTIVIDAD INSTRUCTORA PREVIA A LA FIRMA DEL ACTA CON ACUERDO: LA INDETERMINACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS DEL ARTÍCULO 155 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA	15-20
2.	INICIATIVA PARA LLEGAR A UN ACTA CON ACUERDO	20-21
3.	CONTENIDO, TÉRMINOS DEL ACUERDO Y AUTORIZACIÓN PARA LIQUIDAR	21
4.	BENEFICIO QUE EL OBLIGADO TRIBUTARIO Y LA ADMINISTRACIÓN PERCIBEN EN EL ACUERDO	22
5.	LA FORMALIZACIÓN Y FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO TOTAL O PARCIALMENTE	23-24
IV.	CONCLUSIÓN	25-26
V.	BIBLIOGRAFÍA	27-29
VI.	REFERENCIAS DOCUMENTALES	29

LISTADO DE ABREVIATURAS

CC: Código Civil

CE: Constitución Española

IEF: Instituto de Estudios Fiscales

LGT de 1963: Ley General Tributaria de 1963

LGT: Ley General Tributaria de 2003

LRJAP: Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas
(DEROGADA)

LPACAP: Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las
Administraciones Públicas

RGIT de 1.986: Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986

RGGIAT: Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e
inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de
aplicación de los tributos

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO

La materia de mi Trabajo Final de Grado versa sobre el régimen jurídico de las actas con acuerdo entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

A estos efectos, profundizo en el procedimiento que se implantó con la reforma de la LGT mediante el instrumento de las actas con acuerdo. Es un mecanismo que puede favorecer la mejor valoración por la autoridad decisoria de los intereses individuales y colectivos, siendo los interesados los que pueden introducir opiniones en una fase previa a la decisión final. Al respecto, la regulación administrativa sobre la que se asientan las bases de las actas con acuerdo tributarias contiene términos a favor de la participación ciudadana.

Una vez expuestas las principales teorías de naturaleza jurídica de este acuerdo, interpretándolo como negocio jurídico o simple transacción, mi propósito es examinarlo con base a los términos de la LGT que dispone como “instrumento con el objetivo de disminuir la conflictividad en el ámbito tributario”.

El núcleo central de mi trabajo es la indeterminación de la normativa que presenta el actual artículo 155 de la LGT. A este respecto, examino su ámbito de aplicación, así como el procedimiento a seguir y los requisitos exigidos para suscribir este “pacto” entre la Administración y el contribuyente.

Mi exposición pretende explicar las dudas existentes sobre la regulación del ordenamiento jurídico sobre este tema ofreciendo un breve análisis de la inserción de este tipo de acuerdos en el ámbito tributario.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

La motivación para realizar este trabajo ha sido realizar un exhaustivo estudio de la finalización del proceso inspector con las de actas con acuerdo. Me llama la atención su escasa utilización y, por eso, encuentro interesante entender el objetivo que se ha pretendido con esta previsión legal, y examinar las pautas que han de seguir el inspector y el obligado tributario hasta obtener la liquidación definitiva acordada por ambos.

Igualmente, he tenido la suerte de conocer internamente la actuación de la Administración Tributaria a razón de mi experiencia en las prácticas universitarias, la cual me ha ofrecido la oportunidad de un conocimiento más profundo de la materia y que potenció la elección de este tema.

Este trabajo pretende mostrar aspectos generales de las actas con acuerdo para conocer, de un modo claro y conciso, el funcionamiento y desarrollo de este procedimiento, y ello a pesar de las escasas ocasiones en que se ha hecho uso del mismo en la realidad práctica.

Al margen de los argumentos normativos de este tipo de actas, me ha parecido interesante estudiar el aspecto económico que afecta al contribuyente incurso en este procedimiento. Por ello, creo que es importante tener en cuenta en cualquier proceso tributario la capacidad económica y los derechos constitucionalmente reconocidos al ciudadano.

Todos estos motivos, y, la finalidad de comprobar si se han cumplido los objetivos perseguidos con la reforma de la Ley, son las principales razones de la elección de este tema en mi trabajo final.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

La sistemática empleada en la elaboración del trabajo comienza con una primera parte dedicada al análisis convencional y comparativo de la resolución de conflictos en el ámbito tributario. He examinado la inserción de estos acuerdos en los procedimientos de esta última naturaleza.

Asimismo, he realizado un estudio de las diversas opiniones doctrinales sobre la indeterminación del artículo 155 de la LGT para adoptar una opinión propia. He podido observar durante mi investigación que dichas teorías se centran en la naturaleza jurídica de este tipo de actas. Por ello, he fundamentado el principal desarrollo del trabajo en este aspecto porque aborda un examen de la incorporación de esta materia al orden tributario. También, he procedido al estudio de las opiniones doctrinales sobre la condición de estas actas que algunos entienden con un carácter contractual o transaccional.

Ante la imposibilidad de analizar sentencias en relación con el tema a tratar, he decidido elegir sentencias interesantes y apropiadas al objeto de parte de mi proyecto, en especial, las que hacen referencia a aspectos de capacidad económica del contribuyente.

En la última fase de la presente exposición, he recogido las conclusiones finales intentando proporcionar una visión personal en la que manifiesto mi opinión empleando una estructura esquemática que aborda todos los puntos trabajados en las páginas precedentes.

II. NATURALEZA JURIDICA DE LAS ACTAS CON ACUERDO

1. INCORPORACIÓN EN EL ORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y SU APLICACIÓN SUPLETORIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

Es conveniente comenzar con la expresión recogida por el suprimido artículo 88 de la LRJAP¹. En este precepto se contemplaba la posibilidad de acuerdos entre los administrados y la propia Administración, teniendo aquéllos una postura importante en la parte final del proceso entre ambos. Esta Ley fue derogada y ahora es el artículo 86 de la LPACAP² el que ofrece este mecanismo de diálogo y finalizador pero fijando límites en esta mediación. En realidad, contiene una modalidad de actuación por la Administración que se puede entender como consensual, dotando a esta actividad de mayor eficacia jurídica. Estos contratos tienen como condición que no pueden finalizar el proceso de forma convencional cuando lo que se están tratando son materias no susceptibles de transacción. En cuanto al contenido, el objeto de estos pactos no es cuestionar la competencia o responsabilidad de autoridades sino acercar posturas consiguiendo un fin común.

En la práctica, se encuentran leyes que han ratificado el apoderamiento general del precepto descrito en el párrafo anterior, como ocurre con su incorporación legal en el ordenamiento tributario.

La Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria entendió que la incorporación de la normativa administrativa de manera textual a otros ámbitos, como es el caso que nos ocupa, podría perjudicar el

¹ Artículo 88 LRJAP (derogado): “Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas [...] siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público [...]”.

² Artículo 86 LPACAP: “Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin”.

entendimiento del artículo 88 LRJAP (actual artículo 86 LPACAP), entre otros, y alterar su contenido³. Ante la crisis del esquema inicial de la LGT, se propuso otro diferente, caracterizado por la presentación por el sujeto pasivo de la correspondiente autoliquidación acompañada del ingreso o solicitud de devolución produciéndose, en su caso, una posterior comprobación por la Administración tributaria que se plasmará en la correspondiente liquidación.

Se suprimen, con la actual normativa, el uso de otras clases de actas contenidas en la anterior LGT, como las de prueba preconstituida y la diferencia entre previas y definitivas. Las primeras, de acuerdo con los artículos 57 del RGIT de 1.986 y 146 de la LGT de 1.963, se extendieron sin la presencia del obligado tributario o su representante.

Su uso, escaso por la Administración, se producía cuando se disponían de pruebas para derivar una liquidación tributaria. Por lo que respecta a las segundas, la diferencia entre ambos términos, no implicaba modelos distintos sino un tipo de liquidación diferente. Las actas previas originaban liquidaciones provisionales y, las definitivas, por el contrario, conllevaban liquidaciones definitivas. Era una potestad del inspector aunque siempre debía ser motivada de acuerdo con los requisitos establecidos en los párrafos segundo y tercero del artículo 50 del RGIT de 1.986.

Con el sistema anterior, se celebraban actas de conformidad cuando la Administración tenía dificultades para conseguir pruebas de un valor mayor del declarado. Se emitía comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, en los términos previstos en los artículos 141 y 145 de la LGT, al contribuyente o su representante por orden del Inspector Jefe al objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y períodos que se detallaban en el escrito. A continuación, tenía lugar una fase de instrucción en la que se justificaba el porqué de deudas tributarias pendientes por el contribuyente. En la fase final, el órgano competente de la Administración Tributaria procedía a liquidar.

³ Informe de la Comisión: “Se recomienda que no se incorporen, en general, los preceptos de la LRJPAC, a pesar del carácter didáctico que debe tener la LGT, por dos motivos. [...] porque cualquier mínima modificación de redacción o la misma redacción en una norma diferente, puede alterar su contenido. De otro, porque una futura modificación de la norma administrativa puede no traducirse a la tributaria” (página 107).

2. MECANISMOS CONVENCIONALES DE RESOLVER CONTROVERSIAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

El establecimiento de mecanismos alternativos para resolver conflictos tributarios es peculiar en el ordenamiento tributario español y consecuencia de la reforma tributaria. Ésta tiene la finalidad de que los contribuyentes voluntariamente participen en el procedimiento de resolución de conflictos y, así, se consiga acercar posiciones con la Administración. La referencia a técnicas convencionales suele ir unida a la idea de “conflicto”, pero deberían ir encaminadas a evitarlo y no a resolverlo.

Se puede observar que muchos países han adoptado normativas con los parámetros necesarios para regular la celebración de acuerdos con el ciudadano. Este es el caso, entre otro, de Alemania, Estados Unidos e Italia. En lo que concierne al ordenamiento italiano, la principal figura empleada aparece regulada en el Decreto Legislativo nº 218 y es el denominado *accertamento con adesione*, el cual se perfecciona con el pago de la deuda. Tras este abono no puede modificarse el acuerdo entre la Administración y el contribuyente y, tampoco se permite la impugnación por parte de éste del compromiso adquirido. Las partes formulan propuesta y contrapuesta de manera formal hasta alcanzar una solución favorable para los dos que conlleva, en los casos que proceda, reducción de la sanción ante un ilícito tributario en un cuarto del mínimo previsto en la Ley. No se ponen límites subjetivos, pudiendo acogerse a este sistema tanto personas físicas como jurídicas a esta opción. Se permite al contribuyente definir los impuestos debidos sin llegar a disputas mediante la presentación de una solicitud antes de recibir el aviso de evaluación de la Oficina Tributaria.

Este mecanismo, aplicado a nuestro caso, permitiría una resolución en casos que no exista prueba de la realización del hecho imponible o cuando haya duda en la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados. Así, existiría una mayor vinculación entre los ciudadanos y la Administración en el procedimiento de investigación. También, ayudaría que se permita una iniciativa de parte y no tanto de oficio a favor de la participación ciudadana. De este modo, la explicación por el contribuyente de su declaración facilitaría la resolución de dudas que le surgen al inspector sobre la misma.

A pesar de haber expuesto en las líneas anteriores alguno de los medios exigidos por otros ordenamientos, una técnica empleada en nuestro país, como he descrito al inicio del epígrafe de “incorporación en el ordenamiento administrativo y su aplicación supletoria en el ordenamiento tributario”, es la dispuesta por el artículo 86 de la LPACAP. Es una actuación administrativa que responde a una corriente que admite los convenios, pactos o acuerdos como métodos de resolución convencional. Esta corriente la suscribe el profesor CALVO ORTEGA⁴, como precedente necesario de las actas con acuerdo. Puede afirmarse que nuestra legislación común permite finalizar el procedimiento tributario convencionalmente habilitando que en el procedimiento se logre algún acuerdo alternativo a la terminación unilateral por la Administración.

Otros medios que facilitarían la práctica de resolver controversias serían los instrumentos de arbitraje o mediación como medios alternativos de solución ante estos conflictos económicos que en el ordenamiento jurídico-administrativo y otras ramas especiales del derecho, como el que afecta a los consumidores, han empleado. Estos caminos que ayudan a negociar serían alternativas que harían más comprensible al contribuyente su situación fiscal. En tales casos, la persona que media favorecerá la imparcialidad.

⁴ CALVO ORTEGA, R ,en Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala: “Los Acuerdos Fiscales pueden actuar en situaciones de discrecionalidad. La Administración no tiene porqué renunciar a las posibilidades que le concede la Ley, pero puede concretarlas en acuerdo y contar con la colaboración por tanto de los sujetos pasivos para hallar la solución más adecuada al interés público, que es siempre su objetivo” (pág. 451).

3. TEORÍAS DOCTRINALES SOBRE EL CARÁCTER DEL ACUERDO. COMPATIBILIDAD DE LAS ACTAS CON ACUERDO Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

3.1 Teorías contractuales del acuerdo como negocio jurídico

Inicialmente, surgieron posiciones a favor del carácter contractual de este tipo de acuerdo que apoyaban, en la determinación de la obligación tributaria, un resultado negociador mediante la conformidad por el contribuyente. Los que defienden esta postura, comprenden que la Administración minoraría su obligación y potestad imperativa a favor del interés general. Se deduce un matiz negociador en la obligación tributaria del contribuyente, plasmado en un acta preparatoria previa a la actividad de liquidación con la conformidad de éste. No obstante, se fijan en la normativa los requisitos para firmar un acta con acuerdo e incluso para iniciar las conversaciones previas. El sujeto pasivo no puede oponerse, en ningún caso, a la exigencia de estos términos a pesar de que puedan ir contra su voluntad. Él es conocedor de esta vía de solución desde que el inspector se la comunica y lo que debe intentar es pactar para regularizar su situación fiscal.

Como contrapartida a estas teorías, aparecen opiniones que se centran en una idea de que las partes manifiestan su voluntad de manera autónoma para crear o extinguir una situación jurídica.

La opinión mayoritaria, desde la incorporación de las actas con acuerdo al régimen tributario, ha sido defender una naturaleza transaccional. Se deduce que estaríamos ante un acto administrativo de liquidación por la Administración confeccionado de manera unilateral conforme a las disposiciones del Derecho vigente.

A estos efectos, el artículo 1.809 del CC define la transacción como “un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que habían comenzado”. Es evidente que concurre en esta calificación reciprocidad y controversia. Las actas con acuerdo, desde esta perspectiva, comprenden un compromiso bilateral vinculante para ambas partes. No

ocurre lo mismo con las actas de conformidad en que la doctrina plasma un carácter unilateral a favor del particular.

La propia legislación induce a creer que las actas con acuerdo pueden encajar dentro de este aspecto transaccional porque hay controversia entre la Administración Tributaria y el contribuyente sobre la determinación del presupuesto de hecho del tributo. Se pretende evitar con el acuerdo la impugnación de la liquidación final. Con este fin, se ofrece la posibilidad al contribuyente de una participación más activa en la determinación del crédito tributario.

Con todo, puede entenderse que este tipo de “pactos” no son más que meros negocios jurídicos entre dos partes que conllevan un efecto jurídico beneficioso para ambas extinguiendo las obligaciones existentes.

3.2 Posiciones doctrinales contradictorias

Con la aparición de las actas con acuerdo en el ordenamiento tributario se produjo una novedad importante. En consecuencia, se ha producido un debate doctrinal ante esta nueva situación normativa. La principal controversia es la suposición de que esta regulación era contraria a principios legales (que desarrollo en el punto siguiente de mi trabajo) y que perturbaría la gestión tributaria con conceptos imprecisos que aparecen en la nueva regulación. Además, al no ser claro el artículo 155 de la LGT, que es el que regula las actas con acuerdo, no pueden garantizarse los resultados esperados que son evitar tantos conflictos. Así, las actas con acuerdo han sido aceptadas por quienes entienden que son componente notable de la nueva Ley y rechazadas por quienes atienden a su regulación y finalidad.

Es inevitable creer que era innecesaria la creación de este tipo de actas cuando se configuran las actas de conformidad como método muy parecido. Realmente, la única diferencia radica en una garantía de pago. Hubiera sido suficiente reforzar los aspectos de la conformidad tributaria. Esto es, la controversia no radica tanto en lo económico sino en las actitudes que adopten las partes en el procedimiento inspector.

3.3 Compatibilidad de este tipo de actas con la capacidad económica y el principio de igualdad

En este apartado desarrollo la perspectiva dogmática y constitucional de las actas con acuerdo. Para ello, analizo la compatibilidad de éstas con los principales principios tributarios recogidos por la CE. De entre todos los principios que esta normativa básica contiene, el artículo 31 en su apartado primero comprende el principio de capacidad económica. En virtud del mismo, “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo”.

Se constata que es un instrumento para cubrir los gastos públicos mediante la obtención de ingresos suficientes. Esto conlleva un carácter absoluto de esta capacidad.

Aplicándose a la realidad social, se debería garantizar la exigencia de tributos a los ciudadanos que puedan hacer frente a esta carga económica.

Por su parte, el artículo 3.1. de la LGT señala que “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos”. El Tribunal Constitucional en la Sentencia 221/1992⁵ señaló las funciones esenciales de este principio. No obstante, no ha dictado una doctrina uniforme sobre la capacidad económica llegando en algunos casos a convertir esa fórmula en un aspecto vacío de contenido. Es decir, relativiza el principio cuando la CE proclama como valor supremo la igualdad en el artículo primero. En 2012⁶, otra Sentencia de este Tribunal, plasmaba una dualidad de este principio aunque sí marcaba las condiciones y mínimos indispensables a tener en cuenta. La satisfacción de los tributos debe ser graduada en función de la riqueza. Sin embargo, no se produce una asignación equitativa entre los ciudadanos. El problema es que si se exige sobre un hecho, y hay capacidad económica insuficiente, podría entenderse nulo e inconstitucional porque atentaría contra un derecho reconocido de los sujetos de derecho. El sistema tributario ha de ser justo y

⁵ STC 221/1992: “El principio de capacidad económica tiene una función de fundamento de la imposición o de la tributación; una función de límite para el legislador a la hora de desarrollar su poder tributario; y una función de orientación para el legislador en cuanto el uso de dicho poder tributario”.

⁶ STC 19/2012: “Se establece la necesidad de un mínimo existencial no gravable y un criterio determinante de otros elementos esenciales del tributo (renta) con una importancia difusa”.

determinarse sobre la cuantía de los pagos públicos observando unos niveles mínimos de renta. Deberían establecerse unos criterios de valoración económica para cada caso concreto evitando la arbitrariedad. En el caso de las actas con acuerdo, se exige aval o depósito para poder alcanzar ese compromiso fiscal. Sin embargo, quien no dispone de una capacidad económica suficiente tendrá difícil y casi imposible conseguir tal aval o depósito y, por consiguiente, no tendría la opción de acogerse a esta opción de pactar y regularizar su situación.

III. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN DE LAS ACTAS CON ACUERDO

1. ACTIVIDAD INSTRUCTORA PREVIA A LA FIRMA DEL ACTA CON ACUERDO: LA INDETERMINACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS DEL ARTÍCULO 155 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La inspección es una función administrativa que se centra en la investigación y comprobación de hechos y actos, entre otras circunstancias, que pueden relacionarse con el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los ciudadanos. La forma más habitual de finalizar una actuación inspectora es mediante la liquidación de la deuda tras la previa formalización del acta. Este proceso tributario se encuentra regulado en el Capítulo IV del Título III de la LGT y el Título V del RGGIAT y termina con la propuesta y resolución. Los tipos de actas dependen de la respuesta del obligado tributario a la propuesta que se realiza. Los Tribunales exigen, como elementos necesarios de cualquier acta, una motivación suficientemente fundamentada en la explicación de los hechos que acontecen de cara a la propuesta definitiva.

El estudio de la figura de las actas con acuerdo empieza delimitando su ámbito de aplicación, con la finalidad de hacer una precisión de los sujetos y en qué supuestos, la Inspección de los tributos puede finalizar el procedimiento de comprobación e investigación con un documento de este tipo.

En cuanto al aspecto subjetivo, lo primero que llama la atención es que, tanto la normativa tributaria como su reglamento, únicamente atribuyen la competencia para finalizar el procedimiento mediante un acta con acuerdo, a la Administración Tributaria o a la Inspección de los Tributos. Es una limitación muy genérica que está motivada por el hecho de que la propia LGT utiliza estos términos englobando a los órganos y funcionarios que, integrados en el seno de la Administración Tributaria, tienen encomendadas, entre otras funciones, “comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias” y, proceder, en su caso, “a la regularización del obligado tributario mediante la práctica de una o varias liquidaciones”.

Por otra parte, haciendo referencia a los sujetos legitimados que pueden formalizar un acta con acuerdo junto con el órgano inspector actuario, los apartados primero y cuarto del artículo 155 de la LGT atribuyen esta condición a la figura del obligado tributario. Según esto, se permite a “cualquier persona física o jurídica e incluso a las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”⁷, la posibilidad de intervenir en un procedimiento inspector.

A estos efectos, concurren una pluralidad de obligados tributarios en la realización de un mismo hecho imponible, determinando que todos se conviertan en obligados solidarios al cumplimiento de todas las prestaciones frente a la Administración Tributaria. Sin embargo, conforme al artículo 106 RGGIAT, no parece admisible la suscripción de un acta con acuerdo por todos los obligados solidariamente al pago del crédito tributario porque la imposición de sanción, en su caso, no puede trasladarse al resto de deudores solidarios y, si hay impago por el sujeto obligado que actúa solidariamente ante la Administración, ésta no puede dirigirse frente al resto de obligados para hacer efectivo el pago sino que ejecutará el depósito, aval o certificado de seguro que debe ser constituido como explicaré posteriormente.

Analizado el ámbito subjetivo de las actas con acuerdo, es el momento de determinar los supuestos que configuran el ámbito objetivo de las mismas. Por ello, de la regulación de las actas con acuerdo del artículo 186.1 del RGGIAT⁸ se desprende una

⁷ Definición de sujetos que realiza el artículo 35 apartado primero de la LGT, que realiza una lista de obligados en su apartado segundo estableciendo, “entre otros a:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.
- h) Los obligados a soportar la retención.
- i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- j) Los sucesores.
- k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

Los apartados tercero a quinto incluyen también “a aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición; así como los responsables a los que se refiere el artículo 41 de la LGT”.

⁸ Véanse el artículo 186.1 RGGIA que dispone que “cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder a la

fase previa necesaria. Es una instrucción anterior a la firma del acta si se aprecia la existencia de los presupuestos habilitantes que a continuación explico.

La LGT, en el artículo 155 apartado primero, ofrece imprecisión en los supuestos que pueden desembocar en la confección y firma por la inspección de un acta con acuerdo⁹. Creo que la base de esta regulación es que el inspector pueda obtener prueba completa de los hechos ante la complejidad en la interpretación de la norma aplicable. La existencia de este artículo en la LGT, supone una opción para proponer acuerdos por parte de la Administración. Actualmente, este precepto recoge el régimen legal de las actas con acuerdo que ahora analizo.

El apartado primero, establece, como he indicado, tres supuestos en los que cabe formalizar estas actas que son *“cuando 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; y cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes que no puedan cuantificarse de forma cierta”*.

Lo primero que hay que conocer es cómo definir esos conceptos jurídicos indeterminados. Son límites que no quedan bien precisados en el enunciado de la ley y que deben concretarse para cada caso. Nada más iniciar la lectura de los presupuestos del artículo 155 de la LGT ya aprecio que la ilicitud del contenido de la transacción, se extiende a casos en que, para la elaboración de la propuesta de regularización, ha de concretarse la aplicación de conceptos indeterminados. La normativa vigente contempla conceptos con diversos grados de duda y, siempre es necesario apreciar en cada caso los hechos para la aplicación de estos conceptos. Esta posibilidad es demasiado extensa.

conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario”.

⁹ Artículo 155.1 de la LGT: “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 sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos [(...)] 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 hechos o estimación, valoración o medición mediante acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo”.

Esto es, siempre que se aplica una norma, es necesaria una apreciación de la misma y, en consecuencia, se podría entender como indeterminado “casi todo”. En este punto es obligatorio que analice si la Administración ha de utilizar el acuerdo cuando se producen los presupuestos habilitantes. Se trata, como se explica en el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta 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”. De acuerdo con esta explicación, veo más acertada la realización de una evaluación o estimación de datos que no puedan cuantificarse porque se contemplarían aspectos más concretos en la fase inspectora.

El apartado primero del artículo 155 de la LGT permite que mediante el consenso entre el órgano administrativo y el contribuyente, a través de un acta con acuerdo, se definan esos conceptos jurídicos que contiene la norma, realizando una interpretación de datos y elementos de los que ya dispone el órgano de la Inspección y aquellos que entregue o facilite el contribuyente. De esta manera, se conseguirá un acuerdo con la solución más justa para el supuesto planteado dotando de más certeza la imprecisión jurídica. Así, se evita la arbitrariedad de la Administración que pretende evitar el legislador.

El segundo presupuesto habilitante que contiene el artículo 155 de la LGT plantea problemas derivados de la redacción confusa de este precepto. En consecuencia, hay diversas interpretaciones sobre el alcance de los términos legales. Esto es, un mismo hecho puede ser calificado por diferentes normas jurídicas dependiendo de la elección de la norma aplicable de la interpretación que se ha realizado de los hechos. De esta manera, esa operación indeterminada supone la exigencia de que cada parte fije las cuestiones de hecho y de derecho que afectan a la base imponible y, la aplicación de las normas tributarias, para averiguar si efectivamente se ha realizado el supuesto de hecho y coincide con el descrito por la norma. Toda esta argumentación implica que surjan discrepancias entre la Administración y el contribuyente, porque éste puede interpretar que no está obligado a incluir en su declaración un determinado elemento que, a juicio de la Administración, sí debería constar en la misma. Por ello, considero que, si la LGT pretende con la utilización del acta con acuerdo evitar estos conflictos, con esta redacción ha perjudicado a este fin. Esto es, con la indeterminación de este presupuesto,

es complicado que la Administración y el obligado tributario acerquen posturas sobre la correcta presentación de la declaración, ya que cada parte entenderá que ha actuado correctamente interpretando la norma.

En cuanto al tercer aspecto que recoge el artículo 155 de la LGT, el legislador quiere ampliar la aplicación práctica de las actas con acuerdo. Se aprecia mayor concreción en los hechos a diferencia del presupuesto anterior. El artículo 20 de la LGT contiene una definición del hecho imponible como aquel “presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. Se deduce que el hecho imponible puede realizarse en mayor o menor medida. Circunstancia que, hace conveniente que se mida la aptitud contributiva del obligado tributario. La base imponible es el mejor elemento de cuantificación de los elementos del hecho imponible¹⁰. No obstante, se exige concretar todos los elementos que componen el hecho imponible para determinar de forma correcta la capacidad económica. En las actas con acuerdo, se permite un diálogo entre el obligado tributario y el órgano inspector para precisar dichos elementos y, de esta manera, gravar la capacidad económica manifestada por aquél. Si el obligado tributario no colabora, y la Administración no cuenta con todos los datos necesarios ésta puede acudir a aplicar datos y antecedentes que disponga del contribuyente para determinar la base imponible.

En el caso de que ésta realice una comprobación de valores con el uso de un acta con acuerdo, estará condicionada a aplicar una valoración idéntica en los tributos que empleen similares criterios. Efectivamente, extender dichos efectos refuerza el principio de seguridad jurídica y de eficacia administrativa al concretarse el valor de forma consensual.

Delimitados los presupuestos, se desprende de la regulación de las actas con acuerdo una primera fase necesaria en el procedimiento. Se trata de una actividad instructora previa a la firma del acta. Si el inspector entiende que concurre alguno de los presupuestos habilitantes del artículo 155 de la LGT, lo pone en conocimiento del obligado tributario con la finalidad de alcanzar un acuerdo. En el desarrollo de las

¹⁰ El artículo 50.1 de la LGT define la base imponible como “magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.

actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector puede citar y notificar al contribuyente para obtener los datos y pruebas que le permitan dictar el acta que recoja el resultado de las actuaciones. Se hará saber al obligado tributario que se interrumpe el plazo de prescripción de los derechos y acciones de la Administración respecto de los conceptos y períodos que se indiquen en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras. Se acompañará de un anexo informativo enumerando los derechos y obligaciones que asisten en el seno de las actuaciones inspectoras. En caso de que no se atendiera a la solicitud sin causa justificada, se podría determinar la aplicación de responsabilidades y sanciones de las que recoge la LGT en su artículo 203. Si este hecho ocurre, no podrá imputarse a la Administración la demora. En el momento de requerimiento puede solicitar el contribuyente aplazamiento de las actuaciones. Todas las diligencias serán incorporadas en el expediente administrativo.

En esta etapa previa se proponen soluciones alternativas como afirman GARCÍA HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA¹¹. Debe intentarse siempre el acuerdo cuando surjan dudas y motivar suficientemente, la Administración, el rechazo a propuestas del contribuyente.

2. INICIATIVA PARA LLEGAR A UN ACTA CON ACUERDO

Cuando se inicia una investigación y comprobación en un procedimiento de inspección el actuario por parte de la Administración Tributaria lo pone en conocimiento del afectado mediante la efectiva comunicación¹². La iniciativa para llegar a un acta con acuerdo es una potestad únicamente de la Administración, sin ofrecer la LGT opción de iniciar de parte.

El obligado tributario, tiene la posibilidad de presentar alegaciones y documentos manifestando su voluntad frente al criterio administrativo, con el objetivo de llegar a un acuerdo.

¹¹ HERRERA BLANCO Y HERRERA MOLINA abogan por un derecho a acuerdo siendo partidarios de “que la Administración estuviera obligada a intentar el acuerdo siempre que haya dudas razonables y que, de no haberlas o no aceptar la propuesta del contribuyente debiera motivar expresamente el rechazo”.

¹² Las comunicaciones se definen en el artículo 99.7 de la LGT como “documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extienda”.

A estos efectos, se considera que el diálogo entre ambos es una fase de audiencia especial para dar certeza a los aspectos controvertidos del hecho imponible que son objeto de comprobación. Ante la falta de regulación sobre el tiempo para que el obligado tributario presente su propuesta, ésta se presenta cuando ha valorado la primera propuesta de acuerdo del inspector.

3. CONTENIDO, TÉRMINOS DEL ACUERDO Y AUTORIZACIÓN PARA LIQUIDAR

Integrarán el contenido del acta¹³ los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización y, en caso de que proceda, la propuesta de sanción a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado primero del artículo 188 de la LGT. A diferencia del resto de actas tributarias, en este tipo de actas deben incluirse las infracciones y sanciones que se aprecien consecuencia de la deuda descubierta. Antes de finalizar este trabajo, haré referencia a la reducción en la sanción.

Siguiendo los requisitos para la suscripción del acta con acuerdo que legalmente han sido fijados, una vez adoptado el acuerdo por el órgano inspector, es necesaria una autorización del órgano competente para liquidar, así como un certificado de seguro de aval que garantice el cobro de las cantidades que deriven del acta. Es competente para otorgar este permiso previo o simultáneo los Inspectores Jefes dentro de la Administración Tributaria. Si se comprueba que el acuerdo no reúne alguno de los términos exigidos por la normativa tributaria, o la fase de instrucción no es correcta por no encajar el hecho en los presupuestos habilitantes, negará la autorización. La ausencia de esta autorización en el procedimiento afecta a la validez del acta con acuerdo. Esta opinión es mantenida por la doctrina, así como por la Dirección General de Tributos de la Agencia Tributaria (en resolución de 29 de noviembre de 2007). Igualmente, si antes de la última fase del procedimiento se aprecia vicio de nulidad o del consentimiento puede rechazarse la celebración del pacto entre las partes. Entre dichos vicios de consentimiento destacan el error, engaño, y el dolo. El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado o su representante.

¹³ Ver artículo 153 de la LGT que regula las menciones que integran el contenido de las actas con acuerdo.

4. BENEFICIO QUE EL OBLIGADO TRIBUTARIO Y LA ADMINISTRACIÓN PERCIBEN EN EL ACUERDO

Con la firma por el obligado tributario de una acta con acuerdo, aquél se compromete a aceptar la liquidación confeccionada por el inspector que reflejará el contenido del convenio. Esto supone un beneficio para el contribuyente de una reducción de la sanción que, de acuerdo con el artículo 188.1 LGT, es del cincuenta por ciento.

Además, de cara a futuras declaraciones, solicitudes de fraccionamientos y aplazamientos de deuda también favorece al obligado alcanzar este acuerdo. Esto es así porque si figura en Hacienda alguna deuda pendiente de pago no podrá aplazar o fraccionar el pago en caso de que el resultado en declaraciones posteriores fuera a ingresar.

Otro beneficio es que facilitará sus relaciones con otras entidades el haber regularizado su situación fiscal porque pueden solicitarle un certificado de estar al corriente con las obligaciones tributarias. Las actas con acuerdo se extenderán por duplicado haciendo entrega al obligado de un ejemplar.

Por su parte, para la Administración conlleva una ventaja de cobro inmediato de la deuda y eliminación de cualquier riesgo de impago por insolvencia posterior del contribuyente o por anulación judicial.

5. LA FORMALIZACIÓN Y FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Una vez que el órgano inspector y el obligado tributario han fijado los términos del acuerdo, aquél da por concluidas las actuaciones de comprobación e investigación porque ya tiene suficiente información para motivar la propuesta de regularización. En ese momento se procede a la formalización del acta con acuerdo, mediante la firma del documento que recoge el resultado de las actuaciones y el consenso entre ambas partes.

Si se suscribe formalmente por el interesado el acta, el inspector, salvo errores materiales o vicios del consentimiento regulados en los artículos 1265 y 1270 del CC, no puede modificarla puesto que ya ha concedido autorización el órgano competente. Destacar, en tal sentido, las palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA¹⁴.

Como ocurre con el límite temporal para que en la fase inicial el obligado tributario realice su propuesta, en este caso la LGT no dice nada sobre el período que debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de inspección hasta formalizar el acta.

Por este motivo, como determina el artículo 150 de la LGT, se entiende que se aplica el límite temporal general de las actuaciones del procedimiento inspector, fijado en doce meses desde la notificación al obligado tributario del inicio del mismo, así como la ampliación de doce meses, o la interrupción injustificada.

No obstante, para que proceda la formalización de un acta con acuerdo es también necesario, además de la firma, que concurra autorización del órgano competente como ya he indicado anteriormente. Igualmente, es necesaria la constitución de un depósito, aval solidario o certificado de seguro. Este requisito me llama la atención que se exija en las actas de este tipo. Comprendo que quiere garantizarse el cobro de cantidades derivadas de la liquidación por la Administración, pero supone una complejidad añadida en su obtención por el contribuyente con escasa capacidad

¹⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA: “La pura rectificación material de errores de hechos materiales o aritméticos no implica una revocación del acto en términos jurídicos [...]. El carácter material de la rectificación justifica que para llevarla a cabo no requiera límite temporal alguno”, op. Cit, pág 660. Como es sabido, la posible rectificación de errores en el ámbito tributario se contempla en el artículo 220 de la LGT con la limitación del plazo de prescripción.

económica. Queda acreditado que la cuestión de fondo, de regularizar la situación tributaria del ciudadano afectado, no se soluciona íntegramente si no obtiene una garantía de cobro la Administración. De esta manera el contribuyente que no ofrezca estas garantías nunca podrá formalizar una acta con acuerdo y, es entonces, cuando parece que esta regulación carece de sentido en muchos casos.

En cuanto al procedimiento sancionador, no se impone en la LGT que se tramite de forma separada pudiendo agruparse. Es en el Preámbulo de la LGT donde se justifica esta postura puramente procesal. Si el sujeto pasivo decide renunciar a un proceso separado debe motivarlo y constar en el acta la sanción impuesta de conformidad con el artículo 210 apartado cuarto de la Ley.

Los supuestos en que no es necesaria esa tramitación de la sanción por vías diferentes, están regulados por el artículo 28.1 del RGGIAT. Se entiende que ha sido notificada la sanción sin que sea preciso dictar acto resolutorio de imposición de la sanción.

La conformidad supone una reducción de la sanción. Sin embargo, queda revocada por la formulación de recursos de reposición o reclamación económica o contenciosa contra la regularización o dicha sanción, así como por la falta de ingreso de las cantidades derivadas de la liquidación en período voluntario. En caso de ingreso de deuda tributaria pendiente, con posterioridad a la recepción de la comunicación, tendrían el carácter de “a cuenta” sobre el importe de la liquidación practicada. La liquidación se entiende producida transcurrido un mes desde el día siguiente a la fecha del acta. El ingreso debe realizarse desde que se recibe la notificación hasta el día veinte del mes posterior o el día cinco del segundo mes posterior dependiendo de cuando se entienda realizada la comunicación de la liquidación. El vencimiento del plazo en período voluntario, sin haber satisfecho la deuda, determina el devengo de intereses de demora y el recargo del período ejecutivo que proceda. Conforme a lo dispuesto en el artículo 65 de la LGT, podrá solicitarse aplazamiento o fraccionamiento del pago previa solicitud del obligado tributario si su situación económica le impide transitoriamente el abono.

En todo caso, la “falta de suscripción de este tipo de actas, no puede ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad” de acuerdo con lo que dispone el artículo 155.7 de la LGT.

IV. CONCLUSIÓN

Después de haber elaborado este trabajo, y tras haber examinado detenidamente la nueva regulación, las diferentes opciones de interpretación doctrinal, así como la naturaleza y estructura de las actas con acuerdo, he llegado a varias conclusiones.

En primer lugar, coincido plenamente con la opinión que no pone límites a los acuerdos siempre que surja una zona de incertidumbre y así ofrecer la posibilidad al sujeto pasivo de obtener un convenio favorecedor. Considero que hacer partícipe al contribuyente en un trámite en el cual es el principal afectado ayuda a obtener una liquidación final correctamente aplicada al caso concreto y un compromiso a acatar por él y por la Administración.

Desde mi punto de vista, el problema que se plantea es que la regulación de esta materia no parece concisa y clara. La consecuencia fundamental es que la apreciación por el contribuyente de su declaración puede no coincidir con la que tenga la Administración (de hecho así sucede en la mayoría de las ocasiones en la práctica) puesto que la Ley otorga a ésta un gran margen de apreciación según lo dispuesto en el artículo 155 de la LGT. El interesado, puede entender que está interpretando de una forma razonada la norma, lo que excluiría la culpabilidad. Por eso, es importante la colaboración de ambas partes cuando surge una duda, favoreciendo así, la actuación transparente de la Administración, y el derecho del ciudadano a una explicación motivada tanto del desarrollo del procedimiento como de la resolución del mismo.

En segundo lugar, entiendo que la LGT ha pretendido ofrecer una vía más ágil y eficaz para la actuación administrativa, pero bien es cierto que podría haber facilitado al contribuyente iniciativa en el procedimiento para alcanzar el acuerdo, dado que no le otorga ninguna potestad para proponer una resolución. Sin embargo, la LGT sí genera

estabilidad al criterio de que sea la propia Administración la que adopte esta decisión final fijando la incertidumbre sin indicar cuáles son los límites sobre ese hecho.

Por otra parte, y a la vista de que se exige aval o seguro que asegure el cobro por Hacienda Pública, se perjudica la accesibilidad a una participación activa en el procedimiento por algunos contribuyentes. Con esta disposición se pone en duda razonablemente que se respete la capacidad económica y que realmente se quiera alcanzar un acuerdo. Si una persona o entidad quiere aclarar y regularizar su situación tributaria pero su riqueza en el momento del requerimiento no es suficiente, ni tiene las expectativas a corto plazo de conseguir aval, se desprende que no tendrá fácil acceso a un proceso de acuerdo con la Administración Tributaria.

Termino con la opinión de que parece que subyace una acomodación del actuario y renuncia a defender lo dudoso en la declaración del contribuyente para un cómodo pago y ausencia de litigios entre ambos. ¿cuándo se plantea cada uno que es mejor el acuerdo?. El reconocimiento de un acta confeccionada por la Administración supone, a mi entender, que el declarante es conocedor de que no ha actuado conforme a su entendimiento de la norma, y la Administración prefiere acceder a un pronto pago con su respectiva garantía, que comprobar si realmente ha habido buena fe o, por el contrario, culpabilidad en la actuación de aquél.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Las actas con acuerdo en la inspección de los Tributos y los conceptos jurídicos indeterminados*. Crónica Tributaria 2006 (120), p.9 a 18.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.
- BILBAO ESTRADA, I., *Los acuerdos tendentes a la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2007.
- BILBAO ESTRADA, I., *Las técnicas convencionales en la futura Ley General Tributaria: estudio de las actas con acuerdo*, Estudios Financieros, Revista de contabilidad y tributación, comentarios, casos prácticos, 2003 (248), p. 3 a 70.
- BILBAO ESTRADA, I., *Luces y sombras de las actas con acuerdo: estudio de su régimen jurídico*. La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria, Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid.
- CALVO ORTEGA, R. (Dir.), TEJERIZO LÓPEZ, J.M., (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, 2004.
- COBO OLVERA, TOMÁS, *El régimen jurídico de las administraciones públicas y el procedimiento administrativo común*, El consultor de los Ayuntamientos y Juz, 4ª Edición, 2013.
- DELGADO PACHECO, A., *Visión crítica de las nuevas actas con acuerdo en la Ley General Tributaria*. Estrategia Financiera, 2004.
- FERNANDEZ, F.A., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT: un instrumento encaminado a reducir la conflictividad en el ámbito fiscal*, Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, 2004 (11), p. 45-47.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C y HERRERA MOLINA, P.M., *Reflexiones sobre el procedimiento en las actas con acuerdo*, IEF, Madrid, 2005 p. 519 y 520.
-

- GARCÍA VILLALUENGA, L., TOMILLO URBINA, J., VÁZQUEZ DE CASTRO, E. (codirs.), FERNÁNDEZ CANALES, C. (coord.) *Mediación, arbitraje y resolución extrajudicial de conflictos en el siglo XXI*, Reus, Madrid, 2010, p. 156.
- GIL CRUZ, E.M^a., *Las actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- GONZÁLEZ-TREVIJANO, P: *Conceptos jurídicos indeterminados y realidades económicas difusas en la Constitución de 1978*, Estudios de Derecho Público Económico, Libro homenaje al Profesor Sebastian Martín-Retortillo, Civitas, Madrid, 2003.
- HERRERA MOLINA, P.M., *Defensa de las actas con acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector*, Quincena Fiscal, Núm.11, 2005.
- MARTÍN DELGADO, J.M., Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978, Hacienda Pública Española. Núm.60. 1979.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003 de 17 de Diciembre)*, IEF, 2004.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho financiero y tributario español: normas básicas*. Lex Nova, Valladolid, 2004 , p.299.
- PEÑA GARBÍN, J.M., *La inspección de Hacienda: problemas y soluciones*, CISS, 2008.
- PÉREZ DE AYALA, J.L., *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, núm 32, Madrid, 2002, p. 561 a 581.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *La correcta aplicación práctica de la nueva L.G.T*, CISS, 2006.
- RUIZ GARCÍA, J.R., *Las actas con acuerdo*, Revista de información fiscal, 2006, p 11 a 76.
- SALCEDO MARTIN, E., *¿Actas con acuerdo? No, gracias*. Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, Núm 11, 2004, p. 49 a 50.

- TAMAYO HAYA, S, El contrato de transacción, Thomson-Civitas, Madrid, 2003.

VI. REFERENCIAS DOCUMENTALES

- INFORME PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.
- INFORME AL ANTEPROYECTO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DEL CONSEJO DE ESTADO. 22.05. 2003.
- <http://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/06-cro-6-113.pdf> (FECHA: 05 ABRIL 2016).
- http://disposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/17884/1/Instrumentos_deflactivos.pdf (FECHA: 10 ABRIL 2016).
- <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/actas-conformidad-acuerdo-tributaria-39001465> (FECHA 13 ABRIL 2016).