

SETTEMBRE-DICEMBRE

PUBBLICAZIONE QUADRIMESTRALE

Vol. III - N. 3

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
DELLA UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORE RESPONSABILE
CLAUDIO SACCHETTO
DELLA UNIVERSITÀ DI TORINO

BOARD OF TRUSTEES

PHILIP BAKER, MICHAEL LANG, PAUL McDANIEL,
CLAUDINO PITA, H. DAVID ROSENBLOOM,
FRANS VANISTENDAEL, KEES VAN RAAD

SCIENTIFIC COMMITTEE

Fabrizio AMATUCCI, Gauthier BLANLUET, Yariv BRAUNER,
Roberto CORDEIRO GUERRA, Matthias DAHLBERG, Daniel DEAK,
Lorenzo DEL FEDERICO, Eugenio DELLA VALLE, Wouter DEVROE,
Francisco GARCIA PRATS, Daniel GUTMANN, Marjaana HELMINEN,
Pedro Manuel HERRERA MOLINA, Eric KEMMEREN, Giuseppe MARINO,
Giuseppe MELIS, Xavier OBERSON, Pasquale PISTONE, Ian ROXAN,
Josef SCHUCH, Wolfgang SCHÖN, Alain STEICHEN, Heleno TORRES.



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2006

RECENSIONI

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda, *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004.

No es nueva la búsqueda en materia tributaria de soluciones alternativas – incluso convencionales – para enfrentar el problema de los conflictos entre contribuyentes y Administración. El propio Otto MAYER, referente común del modelo autoritativo de relación tributaria, admitía la posibilidad excepcional de fijar el impuesto con el concurso del deudor para casos difíciles de comprobación. La antigüedad de esta procura podría ser refrendada con ejemplos que desde principios del siglo pasado es posible encontrar en los distintos sistemas.

Con todo, lo cierto es que la tributación sufrió en los últimos decenios una masificación que produce consecuencias diversas, la más importante, el mayor grado de colaboración y participación de los ciudadanos en la aplicación de los tributos. Igualmente caracterizador de los sistemas tributarios actuales es la masificación de la conflictividad.

Tales coordinadas mínimas permiten explicar el resurgimiento o renovado interés – en especial desde inicio de los noventa – que el tema comienza a tener para un sector de la doctrina, máxime para aquél que defiende la introducción de mecanismos convencionales de tutela y la atribución de una mayor eficacia a la voluntad de las partes. No menos importantes para el debate fueron algunas modificaciones legislativas que crearon algunas «zonas de acuerdo» en los procedimientos administrativos y tributarios.

En España, precisamente, gran número de páginas en publicaciones especializadas en materia tributaria se ocuparon de la cuestión, con frecuencia colocando la mirada en la experiencia de otros países (Alemania, EUA, Italia, etc.). ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? era la fórmula parcial y sugestiva que utilizó un autor (ZORNOZA PÉREZ) cuyo trabajo tenía como objeto la admisibilidad de los acuerdos, convenios y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español.

Por todo ello, como dice la prologuista de la obra (Prof. M^a Teresa SOLER ROCH), la nueva Ley General Tributaria necesariamente debía enfrentar la regulación de técnicas convencionales.

En efecto, ya en la Exposición de Motivos de dicha Ley se dice que uno de los principales instrumentos que incorpora al servicio de reducir la conflictividad tributaria es la modalidad de *actas con acuerdo*, consagrándose de paso una primera caracterización: «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. El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesario autorización del órgano competente para liquidar y la constitución de un depósito, un aval o un seguro

de caución. En caso de imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por ciento sobre el importe de la sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa». Conviene ver la regulación de la figura en el art. 155, dado que un simple cotejo entre éste y la definición anterior, devela algunas inconsistencias, v.g., la procedencia o no de recursos en vía administrativa. Así, en el numeral 6. de dicha disposición, a diferencia de la última parte de la caracterización anterior, se establece que la «liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho...».

La obra acierta pues, de entrada, en la elección de un tema de actualidad y de evidente interés científico y práctico, aún cuando respecto de esta última dimensión exista una especie de *statu quo*. Por lo que sabemos la figura, no obstante todas las expectativas, a la fecha, todavía no se estrena. Destacable, de igual modo, es el hecho de ser una monografía publicada en paralelo – incluso antes (04/2004) – a la entrada en vigor de la LGT (07/2004), por lo que como afirma la prologuista es probable sea uno de los primeros trabajos de tales características sobre el tema. También por los antecedentes que manejamos, es el único libro que a la data se dedica exclusivamente a las *actas con acuerdo*.

Unas palabras sobre la trayectoria científico-académica de la autora nos permitirán poner de relieve el dominio de la cuestión que trata. Yolanda Martínez Muñoz es profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante, desarrollando una destacada investigación en el ámbito de la aplicación de los tributos (del Derecho tributario formal siguiendo la distinción más clásica), como lo demuestra un repaso por sus trabajos monográficos dedicados a la gestión tributaria, la aplicación jurisprudencial del convenio europeo de derechos humanos en materia tributaria, las comunicaciones tributarias y, más recientemente (2006), sobre la revocación en materia tributaria. Recordemos que las *actas con acuerdo* se insertan en el Título III de la LGT («La aplicación de los tributos»), y dentro de éste, en el Cáp. IV relativo a las actuaciones y procedimiento de inspección.

Este último encuadramiento es importante ya que explica el recurso permanente, como fuente complementaria, que la autora hace del RGIT (Reglamento General de Inspección de los Tributos), demostrando gran manejo del mismo, planteando en más de alguna ocasión, entre otras alternativas, su reforma para adecuarlo a la nueva realidad de actas. Hagamos presente que después de la edición del libro y teniendo entre sus antecedentes el RGIT, se dictó la Resolución de 3 de febrero de 2005, de la Dirección General de la AEAT, que aprueba el modelo de acta con acuerdo.

Consideración especial merece la metodología aplicada, ya que marca el desarrollo de todo el estudio, particularmente, su capítulo II. En palabras de la autora su trabajo se basa en «la realización de un análisis de Derecho comparado de carácter integrador, esto es, no consistirá en una descripción lineal y separada del procedimiento de «ascertamiento con adhesión» en el ordenamiento tributario italiano y de las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria, sino que tratará de incorporar a nuestro ordenamiento tributario una figura de enorme trascendencia en Italia mediante la exposición de los principales problemas teóricos y prácticos que podrían suscitarse con su introducción y de diversas propuestas de solución a los mismos que deberían incardinarse en la regulación de este tipo de actas» (pp. 21-22).

La alusión directa es al sistema tributario italiano. Esta orientación no surge de la nada. Ya en los trabajos preparatorios de la LGT se reconocía la

influencia del Derecho comparado y la proximidad con el instituto italiano (*Vide Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria* (2001); tb. Dictamen nº 1.403/2003 del Consejo de Estado sobre el «Anteproyecto de Ley General Tributaria»).

Pero qué es «un análisis de Derecho comparado de carácter integrador». Veamos. Comencemos por decir que estamos en presencia de una declaración-demonstración expresa de la utilidad que puede prestar el método comparado. Esto es, el método comparado como instrumento de reforma del derecho.

Después, que se trata de una comparación bilateral, o sea, que se concentra tan sólo en dos sistemas (italiano y español), y más específicamente, en dos instituciones tributarias de éstos (el «accertamento con adesione» y las «actas con acuerdo», respectivamente).

Enseguida, no se pretende el uso de un método meramente informativo de los elementos de comparación en columnas lineales y separadas, sino que respecto de cada aspecto que convoca el análisis de las figuras en cuestión (por ejemplo, régimen jurídico, procedimiento, efectos, naturaleza jurídica, etc.), se van intercalando las referencias a uno u otro ordenamiento, estableciendo inmediatamente semejanzas y diferencias. La mención previa es siempre al sistema italiano, tanto en sus aspectos teóricos como prácticos. Si existe compatibilidad se propone el traslado de las consideraciones de dicho ordenamiento a la figura española. En caso contrario, la autora expresa derechamente la insuficiencia e incardina las soluciones adecuadas por otra vía (su idea es evitar que los mismos problemas puedan producirse en el ordenamiento español). De esta forma, la fase de comparación estricta no queda entregada y reducida a un capítulo final de síntesis o conclusiones, es un ejercicio que se va palpando en cada apartado o punto examinado.

Tal labor implica un encomiable esfuerzo reflexivo, demuestra dominio de las figuras y de su contexto normativo no sólo en el propio país de la comparatista, sino también del «país vecino» como ella misma lo califica. Con todo, y sin restarle mérito, a nuestro juicio, el empeño se ve facilitado porque se parte de la premisa teórica que una figura es el modelo de base – «en gran medida» – de la otra, que entre ambas, no obstante algunas diferencias y el no mimetismo, hay «innumerables semejanzas», una «indudable similitud», una «clara analogía», etc. Asimismo, porque en el caso español todavía está por verse lo que suceda en la práctica. Así, en las condiciones actuales, siguiendo la nomenclatura propuesta por Schlesinger, estaríamos en presencia más de una «comparación integrativa» (pone el acento en la afinidad) que ante una «comparación diferenciadora» (enfatisa las diferencias).

Son muchas otras las cuestiones que podrían colocarse a partir de tal opción metodológica. No podemos abordarlas todas en este espacio, sin embargo, insinuemos algunas. ¿El reconocimiento de la utilización de un modelo extranjero en la configuración de una institución jurídica debe interpretarse como un trasplante jurídico? ¿Cuál es el grado aceptable y los riesgos de rechazo? ¿Cómo incidirán los obstáculos ambientales al trasplante? Será que más que un trasplante estamos – según la tesis de Garbarino – frente a una convergencia evolutiva y funcional (económica) de los sistemas (en su fase aplicativa) en torno a la figura del «accordo» entre Fisco y contribuyentes, en el entendimiento de éste simplemente como comportamiento cooperativo (siendo irrelevantes las formas y las denominaciones particulares). O es que el fenómeno debe ser calificado sencillamente como una circulación de modelos de acuerdos entre las mismas partes en razón de criterios de eficiencia y prestigio (BARASSI). Sin la intención de encuadrar a la autora en una determinada posición, puntualicemos que para ella los resultados que está

produciendo la figura que toma de modelo no le son indiferentes (de hecho, una de las justificaciones para el análisis previo de la figura italiana, en cada punto, son los «tan buenos resultados que está produciendo en nuestro país vecino» [p. 79]).

La obra está estructurada, además de la introducción, en dos capítulos. Asimismo, contiene una abundante bibliografía, salvo error, exclusivamente española e italiana. Una buena selección – creemos – de la mejor doctrina de ambos países.

El primero de los capítulos está dedicado al análisis de diversos supuestos de introducción de acuerdos en los procedimientos tributarios. Las primeras palabras ponen de relieve la idea de la participación activa y la colaboración de los ciudadanos en los procedimientos, fortalecida con la introducción de la terminación convencional de los mismos a partir de lo que dispuso el artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJPAC). Más concretamente, se estableció la posibilidad de utilizar instrumentos convencionales en la tramitación y terminación de los procedimientos administrativos.

Pues bien, la autora siguiendo tal distinción examina en el ámbito tributario algunos casos de acuerdos previos a la terminación y acuerdos finalizadores de los procedimientos. Antes se pregunta si dicho artículo 88 es aplicable al procedimiento desarrollado por la Administración Tributaria. Intentando responder, aparece una primera mención normativa al derecho italiano (artículos 11 y 13 de la Legge n. 241/1990). En resumen, adhiere a la posición sobre la aplicación supletoria de la norma administrativa a los procedimientos tributarios, mediatizada (no tiene eficacia directa) por la necesidad de una disposición tributaria que regule el correspondiente acuerdo.

Con respecto a los acuerdos previos a la terminación del procedimiento, la autora selecciona los siguientes: los acuerdos previos de valoración, los acuerdos previos sobre precios de transferencia, los acuerdos previos de valoración en el IRPF. Los analiza siempre bajo el siguiente esquema: consideraciones generales, procedimiento, efectos y naturaleza jurídica. Se descarta la naturaleza transaccional de todos ellos, considerando los primeros como consultas vinculantes, los segundos como un procedimiento administrativo de valoración en el que la colaboración del contribuyente se produce de una forma más intensa, por fin, los últimos como una comprobación previa y anticipada de la valoración de las retribuciones en especies del trabajo.

La figura estudiada como acuerdo finalizador es la conformidad del contribuyente a la propuesta de liquidación sea de la Inspección Tributaria o de los órganos de gestión. La cuestión, de igual modo, es si esta modalidad constituye o no una declaración de voluntad que da lugar a la existencia de un pacto o acuerdo con la Administración. Se abordan temas como la definición de actas de inspección, sus diversos tipos (conformidad y disconformidad), los efectos, etc. Tratamiento especial se da a la controvertida naturaleza jurídica de la conformidad, dando cuenta de las diversas posiciones doctrinales, entre ellas, la que la concibe como un acto unilateral de adhesión del contribuyente al documento elaborado por la Administración tanto en lo relativo a los elementos de hecho como a las calificaciones jurídicas. Es por ésta que se inclina en definitiva la Prof. Martínez, no obstante que por lo sugestivo del rótulo del apartado con que concluía el repaso doctrinal («f) Tesis que se propone»), daba a entenderse que se trataría de una proposición novedosa.

Una conclusión provisoria a esta altura es que evidentemente la autora presenta una clara orientación hacia la llamada tesis unilateralista. Apreciamos, asimismo, en reiterados casos una tendencia a hacer sinónimos los términos contrato, transacción, pacto, acuerdo, etc. Es decir, no vemos un esfuerzo por

entrar en la compleja cuestión de la depuración conceptual de dichas categorías. Tema no sólo de vocabulario, sino que conlleva relevantes asuntos teóricos vinculados con la esencial materia de la naturaleza jurídica de las técnicas objeto de la obra. Creemos que la autora es conciente de este déficit. Lo demuestra, v. g., la mención que hace en el capítulo siguiente a la tesis de Versiglioni, autor que propone la introducción del módulo no contractual de «accordo tributario» como contribución para una adecuada comprensión del *accertamento con adesione* y de la *conciliazione giudiziale*. Con todo, además de la cita, sólo un par de observaciones (sin mayor desarrollo) sobre el hecho de tratarse de una teoría reciente y en cierto punto innovadora (pp. 173-174).

En el segundo capítulo se aborda el estudio de las *actas con acuerdo* propiamente dichas. Se comienza con una referencia a los principales momentos normativos del «accertamento con adesione» y de ciertos problemas prácticos derivados de actuaciones desviadas de las partes.

A continuación, hay una delimitación del ámbito de aplicación subjetivo y objetivo de las figuras. En cuanto a las situaciones subjetivas, se parte distinguiendo entre el actuario-órgano público competente (v. g., cómo incide en esta cuestión la organización territorial del Estado español; se puede extender la competencia a los órganos de gestión en casos de comprobación limitada; cuál es el papel del Inspector-Jefe, etc.) y los sujetos pasivos que pueden intervenir en el procedimiento. Respecto de los últimos, el análisis no se centra sólo en la persona del contribuyente. Por el contrario, la autora asume un desafío mayor, analizar la viabilidad de ampliar a diversos tipos de obligados (v. g., retenedores, obligados a ingresar a cuenta, etc.) la posibilidad llegar a suscribir o participar en los acuerdos.

El examen del ámbito objetivo, se centra en determinar la amplitud del objeto sobre el que tendrían que versar este tipo de mecanismos. Entre las interrogantes que se plantean y analizan, las siguientes: ¿Las figuras tienen lugar respecto de todos los tributos? ¿Proceden en caso que la Administración tenga datos ciertos sobre la existencia del hecho imponible y su medición? ¿En qué supuestos es necesario un juicio valorativo? ¿Qué debe entenderse por conceptos jurídicos indeterminados? ¿Es posible realizar un *acta con acuerdo* en los supuestos en que se haya determinado el valor mediante un acuerdo previo de valoración? ¿Constituyen objeto sólo las cuestiones de hecho o también las de derecho? ¿Se pueden aplicar las *actas con acuerdo* en los casos de estimación objetiva o indirecta, especialmente, dada la existencia en Italia del llamado «accertamento sintético»?

Interesante también el estudio de los regímenes jurídicos. En primer término, las fases necesarias del procedimiento: el *inicio* ¿Sólo de oficio o también a petición de parte? (en el último evento ¿el obligado tributario puede solicitarla incluso después de dictada el acta por la Inspección de los Tributos?); el *trámite de audiencia* (constituye para la autora el momento crucial, por lo que critica las lagunas que en la ordenación del mismo aprecia en Italia, v. g., la no fijación de un plazo para la realización de dicho trámite); el *acta con acuerdo* (¿Supone la obligación inmediata de pago de la deuda por parte del obligado tributario? ¿Es posible el fraccionamiento o aplazamiento del pago?).

Además de los efectos relativos a la obligación de pago, se examinan las posibilidades de impugnación que se otorgan al contribuyente, observando con acierto la autora, que éstas dependerán, en gran medida, de la naturaleza jurídica que se atribuya a la figura. Antes de hacer su propuesta da a entender que, en ningún caso, la solución ha de ser la que se desprende del tenor literal de los artículos 2.3 y 3.4 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997, n. 218

(«L'accertamento definitivo con adesione non e' soggetto ad impugnazione»). Ahora bien, cuáles son los efectos para la Administración ¿Vinculación total? ¿Podría apartarse del acuerdo sin ningún tipo de restricción? ¿Cómo incide en estas cuestiones la circunstancia de que en Italia la figura tenga el carácter de acto final y en España de acto preparatorio de la posterior liquidación tributaria? ¿Qué circunstancias legitimarían a la Administración para proceder a una ulterior comprobación de la misma persona que participó en el acuerdo?

Otro efecto analizado es la rebaja de la sanción. Así, entre otras, se tratan las implicancias que puede tener la tramitación conjunta (Italia) o separada (España) de los procedimientos de comprobación y sancionador. A partir de la constatación de que en Italia hoy la colaboración del contribuyente en el «accertamento con adesione» constituye una circunstancia atenuante del delito si se ha producido el pago de la deuda, la autora toma posición sobre los eventuales efectos penales que las *actas con acuerdo* podrían tener.

Tema central y polémico es el relativo a la naturaleza jurídica de las *actas con acuerdo*. Aquí también el punto de partida es la indudable similitud con la figura italiana, por lo que, en principio, se postula una semejante naturaleza jurídica. El problema es que en la doctrina italiana las posiciones sobre el particular son dispares. Pues bien, la autora hace una síntesis de dichas teorías (*contractualista, unilateralista y del acto jurídico bilateral*). Acto seguido, nos encontramos con la tesis que se propone. Dijimos antes, como conclusión provisoria del primer capítulo, que la autora mostraba una tendencia hacia la tesis unilateralista, especialmente, por la calificación que hacía de las *actas con acuerdo*. Pues bien, dicha solución a su juicio se revela, sin más, insuficiente en el caso de las *actas con acuerdo*, por causa de la participación activa que tiene el obligado tributario en el desarrollo del procedimiento. En todo caso, insiste en que no es una transacción. De esta forma, se inclina por atribuir una suerte de naturaleza híbrida entre el acto administrativo y el consenso. Opinión propia que reconoce ha sido orientada por diversos autores italianos (F.B. Ferrara, R. Lupi, E. De Mita y E. Marelló). Influencia se aprecia en este punto, además, de los autores españoles Serrano Antón y Ferreiro Lapapza.

La obra concluye con el examen de la compatibilidad de las *actas con acuerdo* con determinados principios constitucionales en materia tributaria (legalidad, indisponibilidad, capacidad contributiva, igualdad y tutela judicial efectiva). Por destacar una de las situaciones planteadas en esta parte, mencionemos la reflexión sobre hasta qué punto la exigencia legal de prestar una garantía para la suscripción de un acuerdo infringe la igualdad ante la ley en casos de personas que no tienen capacidad o facilidad para presentarlas.

Razones abundan, entonces, para recomendar la lectura del libro y para la apertura de canales de debate a partir de él.

SERGIO ALBURQUENQUE LILLO

MATTHIAS DAHLBERG, *Direct Taxation in relation to the freedom of establishment and the Free Movement of Capital*, Eucotax Series on European Taxation, Vol. 9, Kluwer Law International, 2005, pag. 1-363.

La monografía del prof. Dahlberg, inserita nella collana Eucotax della Kluwer Law International, si propone di ricostruire in sistema la giurisprudenza