



## Mejora la regulación de las actas con acuerdo (Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del Fraude Fiscal)

En esa búsqueda de mejora y modernización en la actuación de la Administración Tributaria, que se persigue con la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>68</sup>, se reguló en el artículo 155 de la citada Ley, las actas con acuerdo, orientadas claramente a obtener, la reducción en la conflictividad en esta materia.

A la vista de la reforma de esta regulación, experimentada con la aprobación de la reciente Ley 26/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal<sup>69</sup>, me parece interesante plantear una reflexión en torno a la oportunidad y atractivo que suponen estas actas.

Previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma, se trata de una figura legislativa que incorpora la terminación convencional en el procedimiento inspector, para ciertos supuestos tasados por la Ley, con un efecto para el contribuyente de reducción de la sanción en un 50%<sup>70</sup> y para la Administración de la rápida obtención del ingreso tributario<sup>71</sup>.

Y esto, al margen de considerar salvadas dos cuestiones previas:

La primera, es la relativa a la posibilidad misma de sancionar las conductas reguladas en las actas con acuerdo. Actas en las que, la propuesta de regularización, supone la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados o la realización de estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, que no pueden cuantificarse de modo cierto. ¿Se puede en estos casos imponer sanciones tomando como base o hecho probado los datos resultantes de una regularización en la que su importe se ha estimado y pactado con el contribuyente al ser imposible su cuantificación exacta?

68 En adelante LGT.

69 En adelante LMPFF.

70 Artículo 188.1.a).

71 El apartado 3 del artículo 155 LGT dispone que: "Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta."

Para la Ley General Tributaria no existe duda alguna, y se regula como contenido necesario de dichas actas, los "elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción"<sup>72</sup>.

Esta solución, sin embargo, no me parece tan clara, ya que en estos casos, los hechos inducidos y que constituyen la regularización de la situación tributaria, no parten de hechos absolutamente acreditados, sino de valoraciones y cuantificaciones ajustadas y cerradas por acuerdo ante la imposibilidad material de su cuantificación. Aunque también es cierto, que en el caso de las actas con acuerdo, el obligado tributario presta su conformidad, **no solo a la liquidación sino también a la sanción que en su caso se le haya practicado**, lo que entendemos que supone una **confesión sobre la responsabilidad de los hechos**, con pleno conocimiento de las consecuencias que de cara a la imposición de una sanción acarrea. En cualquier caso habrá que esperar a los pronunciamientos de los Tribunales, sobre esta cuestión.

La segunda cuestión es la relativa a la posible o hipotética vulneración del *derecho a la tutela judicial efectiva* que pudiera suponer la suscripción de este tipo de actas, por lo que se refiere a la garantía de la vía judicial para la interposición de recursos contra las sanciones<sup>73</sup>, y que resulta directamente del análisis del sistema de reducción de las sanciones, para el caso de incoación de las actas de conformidad o acuerdo del contribuyente, o en particular, de las actas con acuerdo. Análisis del que debemos concluir que en el primer caso, sólo la conformidad del obligado tributario tiene reconocido expresamente en la Ley un efecto favorable en la graduación de la sanción, sin que el supuesto contrario, la disconformidad, pueda agravar la sanción, y, en las actas con acuerdo, en las que se prevé como única posibilidad de impugnación en vía administrativa de la liquidación y sanción la solicitud de la declaración de nulidad de pleno derecho, la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia, tan solo condiciona la obtención de un beneficio a la no impugnación correspondiente, que en todo momento se articula como un derecho y no como una obligación del administrado.

Indudablemente, y como contrapartida a las ventajas reconocidas para la Administración por la suscripción de estas actas con acuerdo, se articula en el artículo 188.1.a) LGT una reducción del 50% de las sanciones impuestas en las mismas.

72 Artículo 155.2.c) Ley 58/2003.

73 Posibilidad de Recurso de Reposición o de Reclamación económico-administrativa está vetado para las actas con acuerdo en virtud del artículo 155.6 LGT. Para el caso de las actas de conformidad habrá que considerar que:

-- Plazos de interposición: 1 mes.

-- Aún cuando el Recurso puede ser independiente, si se impugna también la liquidación: Se acumulan ambos recursos.

-- Si se recurre se pierde la reducción del 25% por ingreso voluntario de las actas de conformidad –artículo 188.3.b) LGT–, pero no el 30 % por conformidad –artículo 188.1.b) LGT–, salvo que también se recurra la liquidación a la que está asociado el expediente sancionador –artículo 188.2.b) LGT–.

-- Se suspenden automáticamente la ejecución de sanciones, sin necesidad de prestar garantía y sin que se exijan intereses de demora.

Sin embargo, efectuando una comparativa de esta figura con la tradicional de las actas de conformidad, la ventaja económica no parece ser tan espectacular, ya que con la redacción original de la LGT, y en aplicación del artículo 188.1.b) y 3 de la citada Ley, el presunto infractor se puede beneficiar de una reducción global del 47,5% de la sanción, pero, y esto es importante, disfrutando adicionalmente de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento en el pago de la cuota e intereses de demora derivados de la regularización de la situación tributaria, a diferencia de lo previsto para las actas con acuerdo en las que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 155.5 y 188.2 de la citada Ley se requiere el pago de la totalidad, cuota, intereses y sanción.

Situación que es modificada, en virtud de la reforma desarrollada en el artículo quinto, números ocho y doce de la LMPFF, en la que se modifican los artículos 155.5 y 188.2.a) de la LGT reconociéndose expresamente la posibilidad del obligado tributario de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias (cuota e intereses de demora) resultantes de la incoación de un acta con acuerdo, sin por ello perder los beneficios del derecho a la reducción del 50% de la sanción impuesta.

De manera que, centrándonos en las ventajas, que supone para Administración y contribuyente la incoación y suscripción de las actas con acuerdo, hemos de concluir que, con la nueva regulación, se mejora en esta relación la posición del contribuyente, permitiendo el aplazamiento o fraccionamiento en el pago de la deuda tributaria. Ahora sí que existe una ventaja económica real para el contribuyente que suscribe un acta con acuerdo, al beneficiarse de una reducción del 50% de la posible sanción impuesta, frente a una reducción máxima del 47,5%<sup>74</sup> que pueda obtener el contribuyente que suscribe un acta de conformidad, y disfrutando, al igual que éste de los beneficios económicos derivados del aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria. No obstante, la Administración sigue conservando la garantía adicional del cobro que el necesario aval o certificado de seguro de caución requiere la suscripción de este tipo de actas.

Se trata, en cualquier caso, de una reforma obligada si se quería dotar de cierta efectividad a dichas actas, que hasta la fecha han tenido poca, o mejor, ninguna relevancia en el panorama tributario.

Pedro A. Torrecillas Cano  
Técnico de Hacienda

74 En aplicación de los artículos 188.1.b) y 188.3 LGT.