

# El principio de confianza legítima y los «actos concluyentes» de la Administración

**Pilar Álvarez Barbeito**

Consejera académica de GA\_P

**Rocío Arias Plaza**

Abogada de GA\_P

---

*El Tribunal Supremo analiza la eficacia que pueden tener los actos concluyentes de la Administración para impedir la exacción retroactiva de tributos sobre operaciones que previamente se entendían no sujetas.*

## 1. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de junio del 2018

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de junio del 2018 (rec. 2800/2017), ha resuelto un recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Este tribunal regional, sobre la base de los efectos del principio de confianza legítima, estimó la pretensión de un empresario dedicado al sector del oro que se opuso al requerimiento de la Administración en virtud del cual se le exigía la presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas de los ejercicios no prescritos con el objetivo de que tributase por las compras de oro a particulares efectuadas durante esos años, operaciones por las que previamente no se venía exigiendo tal impuesto.

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Pues bien, teniendo en cuenta la posición y los argumentos esgrimidos tanto por el citado tribunal superior como por la Administración, el Tribunal Supremo se ha visto obligado a determinar si el principio de protección de la confianza legítima imposibilita a una Administración a reclamar el pago de un tributo que no venía exigiendo con anterioridad a los contribuyentes sobre una determinada clase de operaciones, cambiando así su modo de actuar en relación con periodos tributarios en los que aún no ha prescrito su derecho a hacerlo.

A estos efectos, el alto tribunal —tras señalar que dicha cuestión no tiene *a priori* una solución absoluta, general o universal, ya que la respuesta exige atender a las circunstancias de cada caso particular— resume los criterios que nuestra jurisprudencia ha mantenido respecto de la aplicación del principio de confianza legítima. Recuerda así que este principio (a) no ampara creencias subjetivas de los administrados ni (b) descansa sobre meras expectativas acerca de la invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas ni, en fin, (c) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin que existan actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente.

Pues bien, el Tribunal Supremo analiza buena parte de los argumentos esgrimidos por las partes a la luz de las consideraciones anteriores, resaltando los siguientes aspectos:

- a) En primer lugar señala el alto tribunal que del hecho de que la Administración no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imposables procedimiento alguno de gestión o de inspección no permite deducir la existencia de un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo. Por tanto, dicha circunstancia no puede equipararse a un acto concluyente que permita al interesado confiar en que su conducta ha sido respaldada por la Administración.
- b) Por otra parte, respecto de las controvertidas operaciones, no consta pronunciamiento, resolución o acto expreso alguno que ponga de manifiesto que la Hacienda Foral entendió siempre —antes de solicitar la presentación de las referidas autoliquidaciones— que operaciones como las analizadas no estaban sujetas al tributo.
- c) En tercer lugar, el alto tribunal repara también en la existencia de criterios dispares entre los órganos judiciales de las distintas comunidades autónomas tras la única sentencia del Tribunal Supremo que, en 1996, se había pronunciado sobre el fondo del asunto.

Atendidas tales circunstancias, el Tribunal Supremo concluye que, en el caso analizado, no cabe entender que la actuación de la Administración haya vulnerado el principio de confianza legítima del administrado.

## 2. Comentario final

Tal y como hemos visto, el alto tribunal ha terminado por entender en la sentencia comentada que las pretensiones del empresario afectado no pueden ser atendidas sobre la base del principio de confianza legítima, conclusión que en este caso se apoya especialmente en la inexistencia de «actos concluyentes» de la Administración que, de existir —afirma el tribunal— sí permitirían al interesado confiar en que su conducta ha sido respaldada por la Administración.

En línea con esa última idea, el Tribunal Supremo señala expresamente en la sentencia que «la Administración tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones [...], respecto de periodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos *de esa misma Administración* lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquel en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado *expresa o tácitamente* y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios».

De acuerdo con lo anterior, la Administración no podría exigir retroactivamente un tributo cuando en un momento dado decida actuar con un criterio diferente al manifestado con antelación, ya sea de forma expresa o tácita, bien entendido que la inactividad de la Administración obviando la revisión de la situación de un obligado tributario no puede entenderse como acto concluyente tácito.

Sin embargo, las palabras del Tribunal Supremo, aun siendo acordes con las exigencias de la seguridad jurídica que debería imperar en nuestro sistema tributario, no parecen fáciles de conjugar con la realidad en muchos casos.

Piénsese en los criterios interpretativos, esta vez expresos, emitidos por la Dirección General de Tributos, que posteriormente se ven superados por interpretaciones diferentes emitidas por los tribunales económico-administrativos o por los tribunales ordinarios.

No parece que pueda dudarse, a la vista de las palabras del Tribunal Supremo, del carácter «concluyente» de una consulta vinculante y, sin embargo —como han reconocido tanto la Dirección General de Tributos (V1156-14) como el Tribunal Económico-Administrativo Central (vid. Resolución de 8 de marzo del 2018 (7502/2015)—, ello no impedirá que, superada la interpretación defendida por la Dirección General, un cambio de criterio administrativo termine afectando a contribuyentes que actuaron conforme a criterios preexistentes.

Teniendo en cuenta lo anterior, quizás las palabras del Tribunal Supremo hayan de interpretarse considerando que, en los párrafos transcritos, se hace expresa referencia a la imposibilidad de exigir un tributo retroactivamente cuando los actos o signos concluyentes que existan en ese sentido procedan «de esa misma Administración» que después pretende su exacción.

De todos modos, lo cierto es que un tema tan importante como la eficacia jurídica del principio de confianza legítima en el ámbito tributario debería exigir una mayor concreción por parte del alto tribunal, toda vez que son muchos y muy relevantes los casos en los que puede surgir esta problemática. No podemos olvidar, por ejemplo, la controversia generada recientemente por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre del 2018 en relación con la identificación del sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en las operaciones de préstamos con garantía hipotecaria.