

## Historia de una desazón: ¿y si el principio de confianza legítima se agota en la preclusividad?

**Eneko Rufino Bengoechea**

*Abogado*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gaspar de la Peña Velasco, don Alejandro Blázquez Lidoy, don Antonio Montero Domínguez, don Jesús Quintas Bermúdez, don Fernando Serrano Antón y don Eduardo Verdún Fraile.

---

### EXTRACTO

El principio de confianza legítima irrumpió con fuerza en el ámbito tributario por medio de dos sentencias del Tribunal Supremo, generando en los operadores jurídicos y, en definitiva, en los contribuyentes, una expectativa en forma de nuevo instrumento válido para luchar contra los nocivos efectos de hacer arder en la hoguera la seguridad jurídica, en aras del principio supremo de legalidad, al servicio del interés público.

No obstante lo anterior, dos recientes Sentencias del Tribunal Supremo (SSTS 265/2017, de 16 de abril, rec. núm. 489/2016, asunto Grupo Eraikin 2002; y 340/2017, de fecha 28 de febrero, rec. núm. 614/2016, asunto Itasa Servicios Generales) parecen querer hacernos despertar de ese sueño, demostrándonos que las virtudes del principio de confianza legítima no pueden más que ser un suplemento, sin fuerza autónoma propia, del legalista principio de la preclusividad de las liquidaciones dictadas en el seno de los procedimientos de comprobación e investigación y de comprobación limitada.

En el presente artículo, se postula una interpretación alternativa que se considera acorde con el principio de confianza legítima, pudiendo desplegar todos los efectos que dicha herramienta permite, lamentándose la oportunidad perdida y temiendo que pueda ser el anticipo de una aplicación restrictiva del principio de confianza legítima.

**Palabras clave:** preclusividad; confianza legítima.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 12-07-2017 / Fecha de revisión: 07-02-2018*

## A tale of uneasiness: what if the principle of legitimate expectation ends up by preclusivity?

Eneko Rufino Bengoechea

---

### ABSTRACT

The principle of legitimate expectation broke into tax law by means of a couple of judgments of the Supreme Court, generating in the legal operators, ultimately taxpayers, a joyful expectation for fight against the harmful effects of burn the legal certainty, in the interest of the supreme principle of legality.

Notwithstanding, recent court judgements (Supreme Court judgement 265/2017, 2017/04/17, no 489/2016, case Grupo Eraikin 2002; 340/2017, 2017/02/28, no 614/2016, case Itasa Servicios Generales) want to awake us of our dream. They pretend to demonstrate us that the virtues of the principle of legitimate can be more than a supplement, without autonomous own force, of the legalistic principle of preclusivity.

In the present article is postulated an alternative interpretation, in line with the principle of legitimate expectation, able to deploy all the benefits that this tool enables.

**Keywords:** preclusivity; legitimate expectation.

---

---

## Sumario

1. El principio de confianza legítima: antecedentes, configuración y contenido
2. Recorrido jurisprudencial sobre la confianza legítima
  - 2.1. Tribunal Constitucional
  - 2.2. Tribunal Supremo
3. El régimen de sociedades de promoción de empresas del Territorio Histórico de Gipuzkoa
4. Antecedentes de hecho de las Sentencias del Tribunal Supremo Itasa y Grupo Eraikin
5. El instituto de la preclusividad y su relación con la confianza legítima
6. Análisis crítico de las Sentencias del Tribunal Supremo Itasa y Grupo Eraikin
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

### Cómo citar este estudio:

Rufino Bengoechea, E. (2018). Historia de una desazón: ¿y si el principio de confianza legítima se agota en la preclusividad? *RCyT. CEF*, 420, 95-124.

## 1. EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA: ANTECEDENTES, CONFIGURACIÓN Y CONTENIDO

No es objeto del presente artículo realizar un estudio completo del principio de confianza legítima, sus orígenes, su configuración en el derecho comparado y posterior recepción en nuestro ordenamiento y jurisprudencia. Dicha visión excedería con creces de un objetivo, ya esbozado, que se muestra como menos ambicioso.

Igualmente, siquiera intentar dicha tarea no se nos antoja más que reiterativa, a la vista de la magnífica monografía de Díaz Rubio (2014)<sup>1</sup>, la cual tomaremos como referencia, de una manera más intensa, para realizar un resumen del «de dónde venimos» y «dónde estamos». Aquello del «a dónde vamos», a la vista de lo que sí que va a ser el objeto de este trabajo, será otra cuestión mucho más difícil de desentrañar.

El principio de confianza legítima es un principio que, pese a tener su origen en Alemania, ha sido recibido por otros ordenamientos nacionales a través de su reconocimiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Entre los Estados que han acogido dicho principio, se encuentra el ordenamiento jurídico español.

El ordenamiento jurídico alemán denomina este principio, como *Vertrauensschutz*, y dándole una dimensión de pilar básico que encuentra su desarrollo, fundamentalmente, a partir de la Segunda Guerra Mundial.

Sobre la base de dicho principio, la jurisprudencia alemana comenzó a utilizar el principio de la protección de la confianza legítima para «establecer límites a la legislación retroactiva y a la revisión de actos administrativos. De ahí, fue ampliándose su uso, de modo tal que el ámbito de aplicación del principio de la protección de la confianza legítima se extiende a un amplio abanico de actos y comportamientos de los poderes públicos»<sup>2</sup>.

De la construcción jurisprudencial, se llegó a la positivización de dicho principio en la Ley federal de procedimiento administrativo alemana, de 25 de mayo de 1976.

Precisamente, por su configuración jurisprudencial, de una manera relativamente temprana fue el Tribunal Supremo el que hizo referencia y reconoció el principio de confianza legítima. Ex-

<sup>1</sup> Díaz Rubio, P. (2014). *El principio de confianza legítima en materia tributaria*. Valencia: Tirant Tributario.

<sup>2</sup> *Vid.* Schneider, J. P. P. (2002). Seguridad jurídica y protección de la confianza en el Derecho constitucional y administrativo alemán. *Documentación Administrativa*, 263-264, 250 y 251. Traducción al castellano de Mariano Bacigalupo Saggese.

ponentes de esto que afirmamos lo son las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1984 y 12 de mayo de 1987, en dos sentencias del ámbito urbanístico. Pero la sentencia que sí que refirió por vez primera la confianza legítima como principio general del Derecho fue la de 28 de febrero de 1989:

«[...] con el acto denegatorio de la subvención solicitada se quebrantó la *fides* o confianza del administrado que ejercita una actividad de interés social y que para él contenía una gravosa tarea en la creencia de que también sería subvencionado en el segundo periodo, como ya lo había sido en el primero [...]»<sup>3</sup>.

En el ámbito legislativo, no es hasta la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de Régimen de la Administración Local de Navarra, que se incorpora, disponiendo en su artículo primero que «la Comunidad Foral de Navarra organiza su Administración local conforme a lo dispuesto en esta ley foral, de acuerdo con los principios de autonomía, participación, desconcentración, eficacia y coordinación en la gestión de los intereses públicos para la consecución por esta de la confianza de los ciudadanos».

Esta formulación expresa del principio de confianza legítima no pasó desapercibida para el Tribunal Supremo que, en su Sentencia de fecha 22 de septiembre de 1990, puso de manifiesto que «El procedimiento administrativo no es un mero ritual tendente a cubrir a un poder desnudo con una vestidura pudorosa que evite el rechazo social. Que no se trata de cubrir impudicias sino que de que no las haya. Porque lo que exige el pudor en las relaciones entre el poder público y los ciudadanos es que el comportamiento de aquel inspire confianza a los administrados, como dice ya hoy en nuestro ordenamiento el artículo 1 de la Ley Foral Navarra 6/1990, de 2 de julio, de Administración Local, precepto que, con toda probabilidad, se ha tomado del artículo 6 de la Ley polaca de procedimiento administrativo, citado ya alguna vez por este tribunal».

Como siguiente paso en la imbricación de dicho principio en nuestro ordenamiento, debemos detenernos en la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. De acuerdo con la modificación operada por esta ley, el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 30/1992 quedó redactado de la siguiente forma:

«Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima».

<sup>3</sup> Un extenso análisis de esta sentencia se puede encontrar en Marín Riaño, F. (1989). La recepción del principio de protección de la confianza legítima en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Diario La Ley*, 2, 605-608.

De igual manera, el principio de confianza legítima ha quedado recogido en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en su artículo 3.1 e):

«e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional».

En este punto, y debido al ámbito al que dirigiremos el foco del principio de confianza legítima, el tributario, se echa de menos que el paulatino proceso de positivización del principio no haya abarcado a la norma fundamental del procedimiento tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

La LGT no recoge, de manera expresa, el principio de confianza legítima, si bien, debido al carácter supletorio de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común, regulado en el artículo 7.2 de la LGT, podemos contar con la misma.

Una oportunidad perdida que tampoco ha sido objeto de aprovechamiento por las sucesivas reformas de la LGT, siendo la última de ellas la de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Debido a su configuración como principio general de Derecho, se impone el análisis de los requisitos necesarios para la aplicación del principio de confianza legítima.

Siguiendo a Díaz Rubio (2014)<sup>4</sup>, tres son los requisitos que se vislumbran del uso jurisprudencial del principio por parte de nuestro ordenamiento:

1. La existencia de un acto o comportamiento de los poderes públicos conocido por la persona interesada, generando una situación de confianza.

La situación de confianza puede ser originada tanto por el poder legislativo como por el poder ejecutivo y judicial. Lo verdaderamente importante a estos efectos es que la persona interesada conozca el acto o comportamiento del poder público que ha generado la situación de confianza cuya protección demanda. A estos efectos es muy relevante que la persona interesada tenga dicho conocimiento de acuerdo con la buena fe, es decir, que sea consciente de la legalidad del acto sobre el que se funda su derecho.

2. Un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible para la persona interesada, provocando la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza.
3. En la ponderación del interés de la persona que reclama la protección de su confianza en contraposición con el interés público en la modificación del acto o com-

<sup>4</sup> Vid. Díaz Rubio, ob. cit., pp. 93-103.

portamiento de los poderes públicos, debe prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público.

De acuerdo con esta configuración, hacemos nuestra la definición que hace Díaz Rubio (2014)<sup>5</sup> del principio de confianza legítima, «como aquel principio general del Derecho en virtud del cual los poderes públicos que hayan creado a una persona interesada confianza en la estabilidad de su actuación, no pueden modificar dicha actuación si es imprevisible para la persona interesada, aparte en el caso de que el interés público exija la modificación del acto o del comportamiento de los poderes públicos».

## 2. RECORRIDO JURISPRUDENCIAL SOBRE LA CONFIANZA LEGÍTIMA

### 2.1. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En su Sentencia 67/1984, de 7 de junio, el Tribunal Constitucional consideró que el principio de buena fe resulta de aplicación para valorar aspectos derivados de la confianza legítima.

Adicionalmente, en la Sentencia 198/1988, de 24 de octubre, se indicó que «la doctrina de los actos propios o regla que decreta la imposibilidad de *venire contra factum proprium*, en cuanto que significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad, generalmente de carácter tácito, al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio y que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento, la cual limita, por ello, el ejercicio de los derechos subjetivos, impiden, como decimos, aceptar la tesis del actor, pues ello, como ha dicho este tribunal en un supuesto sustancialmente idéntico (STC 67/1984, de 7 de junio, fundamento jurídico 1.º A), implicaría ir contra el principio de buena fe».

Pero no es hasta la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, en donde se menciona por vez primera el principio de protección de la confianza legítima como límite a la retroactividad de las normas tributarias. En esta misma línea de aplicación del principio de confianza legítima relacionado con aspectos de la retroactividad, el Tribunal Constitucional se ha referido también en sus Sentencias 197/1992, de 19 de noviembre, y 205/1992, de 26 de noviembre.

### 2.2. TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de febrero de 2001 (rec. cas. núm. 5453/1995), apuntó que «el principio de buena fe protege la confianza que fundadamente se puede haber depo-

<sup>5</sup> Vid. Díaz Rubio, ob. cit., p. 105.

sitado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que dicho principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores habían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes *venire contra factum proprium*».

En su Sentencia de 15 de diciembre de 2001, el Alto Tribunal manifestó que «para la Administración pública, que de acuerdo con el mandato del artículo 103 de la Constitución sirve con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, dicho principio adquiere un valor cualitativamente distinto al que opera en el ámbito de las relaciones entre particulares, campo del Derecho privado donde nació ese principio general, pues no solo supone la vinculación con los propios actos de decisión adoptados, en tanto sean susceptibles de crear efectos favorables para el interesado o con terceros, sino que supone un límite del ordenamiento jurídico a la discrecionalidad en el actuar administrativo y prevención del mayor peligro de esta, cual es la arbitrariedad (art. 9.3 de la CE, que consagra el principio jurídico de "interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos"). Desde esa perspectiva, la vinculación al acto propio de voluntad es signo de buena fe y de respeto a la confianza legítima que la exteriorización de esa voluntad haya podido ocasionar en el destinatario del acto o en terceros».

La Sentencia de 30 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 3582/2003) planteó un interesante tema sobre la vinculación de la Administración tributaria a una valoración anterior realizada sobre unas mercancías a efectos exclusivamente aduaneros. De acuerdo con el Tribunal Supremo, «principios básicos de nuestro sistema jurídico, como el de que nadie –tampoco la Administración– puede ir contra sus propios actos, de modo que conducido de una determinada manera su autor crea en los destinatarios una suerte de confianza de que no lo hará en el futuro contradiciéndose, reflexión que trae a primer plano la idea fundamental de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), apuntalan la tesis de Refrescos y Envasados, SA, pues no resulta admisible que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate cuando las normativas aplicables piden en ambos casos la aplicación de los mismos parámetros de valoración».

En la Sentencia de 13 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 7236/2004), el Tribunal Supremo analiza un supuesto en el que en una comprobación anterior se da la conformidad por parte de la Inspección de los tributos a un sistema de amortización que, ulteriormente, es considerado no ajustado a Derecho en otra actuación de comprobación. A juicio del Alto Tribunal:

«Con independencia de lo anterior, sin embargo, el motivo debe ser acogido porque, como hemos dicho en la Sentencia de 5 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 217/2004) "no es admisible, que, como aquí sucede, en una revisión general de la actuación tributaria del administrado se declare la conformidad con el ordenamiento jurídico de una actividad de este, en este caso el modo de amortización de ciertos bienes, y, luego, en una inspección ulterior, se vuelva sobre dicho acuerdo y se sostenga que los parámetros amortizadores no son ajustados a derecho. En tanto se trata de los mismos bienes, y no hayan sido modificados los criterios legales que hacen aplicable la amortización,

la Administración ha de dar por bueno el comportamiento del administrado que se ajusta a los criterios administrativos establecidos con anterioridad de modo expreso como ajustados a derecho.

Ello comporta que la partida controvertida, y en lo que afecta a los bienes cuya amortización fue anteriormente aceptada, y en tanto no se hayan modificado los parámetros legales aplicables a la amortización no puede ser objeto de incremento" (FJ Cuarto)».

En la configuración de una jurisprudencia sobre la confianza legítima ha influido, de manera decisiva, la Audiencia Nacional. Por ejemplo, suyo fue el pronunciamiento de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 36/2009), en el que se consideraba que podía llegar a ser vinculante para la Administración tributaria un criterio aplicado en una comprobación a otra sociedad que habría intervenido en la misma operación, sosteniendo que «cabe oponer, como esgrime la recurrente, a la regularización, una actuación contraria a sus propios actos por parte de la Agencia Tributaria, al haber determinado, mediante acta de conformidad, en relación con la misma operación de venta –en realidad, de partes indivisas de la misma finca– la procedencia del diferimiento por reinversión, pues el dato de hecho del que parte la entidad recurrente para denunciar la infracción del principio *venire contra factum proprium non valet* radica en la completa identidad fáctica entre una situación y otra, por lo que la Administración, desoyendo los imperativos de buena fe, otorga un efecto fiscal distinto a dos situaciones idénticas».

No obstante lo anterior, en esta línea, la sentencia que puede considerarse como fundamental es la de 24 de julio de 2012 (rec. núm. 284/2009), asunto Ebromyl, donde se plantea la aplicación de la doctrina de los actos propios sobre la base de actos tácitos de la Administración tributaria, derivados de comprobaciones realizadas sobre las que, pudiendo haberse incoado expediente por fraude de ley, no se hizo.

«[...] en este caso, ha de partirse de que el acto propio se pone de relieve no solo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos. A partir de tal premisa, la Sala considera que el hecho de no haber considerado fraudulentos los muy numerosos negocios jurídicos celebrados entre 1997 y 1999, con ocasión de la doble regularización emprendida en relación con las dos sociedades sujetas a la comprobación originaria respecto de tales ejercicios, equivale, de modo inequívoco, hasta el punto de constituir un acto de voluntad del que no puede zafarse la Administración en perjuicio del particular, a un acto propio en sentido jurídico, voluntad que precisamente debe interpretarse como la aquiescencia o aceptación acerca de la deducibilidad de los intereses financieros generados en el primer periodo considerado en tales inspecciones (1995-1999 para AMYLUM y 1997-2000 para EBROMYL). El hecho de que concluyeran mediante actas de conformidad o de comprobado y conforme, respectivamente, que por una u otra razón, se abstuvieran de promover el procedimiento de declaración

de fraude de ley o, de alguna otra forma, alterar el régimen de deducción de los intereses financieros incluidos en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados refuerza esa conclusión».

El recurso contra esta Sentencia de la Audiencia Nacional dio lugar a la Sentencia de 4 de noviembre de 2013 (rec. cas. núm. 3262/2012). Desde luego, una de las sentencias más relevantes y vanguardistas dictada por el Tribunal Supremo en los últimos años.

El Alto Tribunal establece en su fundamento de derecho segundo:

«Vaya por delante que la Administración recurrente denuncia la infracción de la jurisprudencia sobre la doctrina de los actos propios, con el alcance expresado en el penúltimo párrafo del fundamento anterior, sin identificar ni una sola sentencia del Tribunal Supremo en la que se afirme que no cabe su aplicación en relación con los actos presuntos o en la que se sostenga que los actos tácitos no son admisibles en derecho administrativo. Se limita a citar la doctrina general sobre los actos propios decantada por la Sala Primera de este Tribunal Supremo, reproduciendo una sentencia de esta Sala [la de 5 de julio de 2008 (casación 10042/04, FJ 4.º)] en la que la misma es seguida y aplicada.

De esa doctrina se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial

del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11, FJ 7.º).

Pues bien, nada hay en el recurso que desmienta los certeros razonamientos de la sentencia recurrida.

No niega la Administración que los contratos a los que afecta la declaración de fraude de ley, con ocasión de la comprobación de los ejercicios 2001 a 2004 del grupo consolidado, fueran analizados durante la comprobación llevada a cabo en relación con la sociedad dominante (Ebromyl –ejercicios 1997 a 1999) y una de sus compañías dominadas (Amylum –ejercicios 1995 a 1999), admitiéndose la deducibilidad de los gastos financieros derivados de los mismos, deducibilidad que después se impide con el expediente de afirmarse que los contratos fueron celebrados en fraude de ley. El acta firmada en conformidad por Amylum es concluyente en ese sentido, hasta el punto de que, más que de una decisión tácita, cabe hablar de un genuino acto expreso por el análisis que de los contratos y de los gastos financieros se hace en la misma. Y la que fue levantada a Ebromyl, con el alcance de comprobado y conforme, conduce al mismo desenlace, debiendo reiterarse aquí el atinado criterio de la Sala de instancia sobre la incorrección de calificar este documento como acta previa, excluyendo toda consideración sobre los gastos financieros en cuestión, sobradamente conocidos por la Inspección y perfectamente idóneos para su calificación. Tampoco se pone en tela de juicio en el recurso que la Administración accediera a una devolución de ingresos indebidos por considerar deducibles los gastos financieros derivados de los contratos que después declaró en fraude de ley.

En definitiva, la Administración tributaria tuvo por lícitos esos contratos y por deducibles los gastos financieros derivados de los mismos, a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en su mano después, sin cambio alguno de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros. Y no hubo cambio de circunstancias porque, como bien se razona en la sentencia recurrida, no puede considerarse revelador de ese fraude el ejercicio de un derecho reconocido en el ordenamiento jurídico, cual es el de optar más tarde por la declaración en régimen consolidado, en cuanto grupo de empresas (apartado 14 del quinto fundamento); tampoco puede otorgarse ese carácter a actos posteriores realizados en ejercicios distintos, que quedan fuera del ámbito objetivo de la ulterior declaración de fraude de ley, puesto que esta afecta a los contratos celebrados anteriormente, sin que pueda reconocerse a aquellos actos posteriores la capacidad de transformar en fraudulentos negocios jurídicos que en ejercicios previos, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron tales (apartados 11 a 13 del mismo fundamento jurídico).

En fin, no merece comentario alguno la afirmación del recurso, ya presente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, consistente en que para poder hablar en este caso de un acto propio tácito o presunto hubiera resultado menester que, incoado procedimiento para la declaración de fraude de ley en relación con los ejercicios 1995 a 1999, hubiera concluido sin resolución alguna. Al respecto hacemos nuestras las reflexiones que se contienen».

Heredera de la anterior sentencia es la del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2014 (rec. cas. núm. 2171/2012), asunto Kutxabank.

Conviene analizar los antecedentes de hecho que dan lugar a la sentencia:

1. La Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Gipuzkoa y San Sebastián-Gipuzkoa Eta Donostiako Aurrezki Kutxa (en adelante, Kutxa) presentó en su momento declaraciones por el impuesto sobre sociedades, de los ejercicios 2001 a 2005.

En 20 de julio de 2006, la Subdirección General de Inspección, de la Diputación de Gipuzkoa, notificó a Kutxa la iniciación de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial, de los ejercicios 2001 a 2003, que se extenderían únicamente a «las posibles contingencias tributarias derivadas de sus participadas Repinves, SA (participación directa) y Repsol YPF (participación indirecta)». Durante estas actuaciones se comunicó a Kutxa su ampliación a los ejercicios 2004 y 2005. Asimismo, y teniendo en cuenta su tributación durante los años 2003 y 2004 en el Régimen de Consolidación Fiscal, se notificó a la entidad, como representante del mismo, el inicio de actuaciones de carácter parcial, con el mismo objeto, por el impuesto sobre sociedades de los referidos ejercicios, actuaciones luego ampliadas al año 2005.

2. Habiéndose apreciado en el curso de las actuaciones inspectoras la posible existencia de fraude de ley «en los negocios que han supuesto la localización de acciones de Repsol YPF, SA, propiedad de Kutxa en la sociedad interpuesta, Repinves, SA, así como los consiguientes dividendos y primas de asistencia a juntas y los negocios jurídicos por los que se restituyen dichas acciones», se procedió la iniciación de expediente separado de declaración de fraude de ley, que finalizó con el Acuerdo del Director General de Hacienda, de 5 de marzo de 2008, en el que, con invocación de los artículos 6.4 del Código Civil y 24 de la Norma Foral General Tributaria, se resolvía declarar realizados en fraude de ley los siguientes negocios jurídicos:

- Los negocios jurídicos que han supuesto la localización de acciones de Repsol, aportadas o atribuidas a Kutxa, en la sociedad interpuesta Repinves.
- Los dividendos y primas de asistencia a juntas derivados de Repsol y cobrados por Kutxa a través de Repinves.
- Los negocios por los que se restituyeron dichas acciones nuevamente a Kutxa.

Es decir, se llega así a la conclusión de que no se ha constituido una sociedad para llevar a cabo una actividad en común, sino que Repinves es el medio que ha hecho posible la tenencia formal de más del 5% de acciones de Repsol para beneficiar a dos de sus socios.

La conclusión alcanzada por el acuerdo de declaración de fraude de ley era la de someter a gravamen las rentas obtenidas durante los ejercicios 2001 a 2005 por Kutxa

por los dividendos, prima de asistencia a juntas y plusvalías generadas por las acciones de Repsol como si las hubiera poseído directamente sin aportarlas a Repinves.

3. Contra los acuerdos de declaración de fraude de ley, Kutxa interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada. Posteriormente recurso contencioso-administrativo y finalmente recurso de casación.

Tal y como señaló el Tribunal Supremo, «en el presente caso, como vamos a ver inmediatamente, la alegación del principio de confianza legítima se produce en relación con calificaciones contradictorias de una misma operación: la que deriva, de forma implícita, de actuaciones inspectoras de conformidad y la que se lleva a cabo en el acuerdo de declaración de fraude de ley».

En efecto, la sentencia impugnada elimina el obstáculo de la actuación inspectora de conformidad mediante la afirmación de la sustantividad propia del expediente de declaración de fraude de ley, que a juicio de la Sala de instancia no puede quedar relegado por la existencia de actuaciones de comprobación de dos ejercicios fiscales.

Herederas de las precedentes sentencias, podemos encontrar varias, como la de la Audiencia Nacional de fecha 28 de mayo de 2014 (rec. núm. 211/2011), que consideró que no era posible iniciar unas segundas actuaciones inspectoras cuando han existido otras en las que se analizaron la regularidad de una operación de escisión a los efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento, aunque dichas actuaciones no hubiesen terminado en un acta sino mediante informe, sin mayor formalidad y sin declaración de responsabilidad.

Mención especial merece, igualmente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2013, recurso de casación número 6386/2011, asunto Yeregui Desarrollo.

En el primer motivo del recurso de casación se aducía que la Administración tributaria había quebrado la seguridad jurídica, mediante la aplicación de tratamientos desiguales al enjuiciar situaciones jurídicas idénticas correspondientes a la liquidación de dos ejercicios sucesivos del impuesto sobre sociedades; y la arbitrariedad que ello suponía, desconociendo la seguridad jurídica de la recurrente, habiendo sido confirmada por la Sala de instancia en la medida en que admitía la aplicación para el ejercicio 2003 de un criterio totalmente diferente al mantenido por la propia Administración en relación con el ejercicio 2002. El pleno desestimó la alegación, pero los magistrados don Joaquín Huelin Martínez de Velasco y don José Antonio Montero Fernández emitieron sendos votos particulares.

En dicho voto particular, se discrepa sobre la siguiente afirmación contenida en la sentencia: «en el supuesto meramente hipotético de que fuera cierto que la operación de 2002, a la que se hace referencia en el recurso, fuera idéntica [...] no podría ampararse la pretensión en el principio de confianza legítima».

Y lo hace de acuerdo con el siguiente razonamiento:

«El debate no consistía, pues, en determinar si la operación de reestructuración empresarial acometida por YEREGUI en 2003 merecía, por sus características, acogerse al régimen especial del capítulo X del título VIII de la Norma Foral 7/1996, al considerar la Administración que se fundaba en motivos económicos válidos, sino si, visto que la Hacienda Foral juzgó que tales condiciones se daban en una operación igual realizada por el mismo grupo empresarial en 2002, YEREGUI tenía derecho a que se diera el mismo tratamiento a aquella primera, no obstante su eventual carencia de motivos económicos válidos, carencia que, de llegarse a tal conclusión, también se daría en la de 2002.

En otras palabras, cuando la creencia del administrado que sustenta su comportamiento se basa, como en este caso, en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas, debe protegerse su situación, pues la Administración no puede negar un derecho a quien legítimamente se ha fiado de ella y se ha desenvuelto conforme a los dictados que la anterior actuación de la Administración le marcaba.

Al ser esto así, habida cuenta de la fuerza inherente al principio invocado en la demanda por la sociedad actora, debería haberse estimado el recurso contencioso-administrativo y anulado los actos administrativos impugnados, porque la ley de esta jurisdicción, cuando dispone que el recurso debe ser estimado si la disposición, la actuación o el acto impugnado incurren "en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder" (artículo 70.2), tiene presente todo quebrantamiento del orden jurídico en sentido amplio, del que forman parte los principios generales del derecho (véase el artículo 103.1 de la Constitución) y, entre ellos, el de protección de la confianza legítima.

Y esta decisión, fundada en el principio que exige proteger la confianza legítima, no resulta novedosa ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia 1984/5956), 30 de junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa, como ya hemos apuntado, en signos externos y no en meras apreciaciones, subjetivas o convicciones psicológicas y (ii) si, ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es, como entendemos ocurre en el actual caso por las razones ya expresada, digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988, Krüchen (316/96); 1 de abril de 1993, Lageder y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91); 5 de octubre de 1993, Driessen y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997, Affish (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97); y 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00)].».

Pero, sobre todo, a los efectos del análisis del presente artículo, tanto o más interesante resulta el segundo argumento utilizado en el voto particular:

«No nos encontramos en este asunto ante potestades estrictamente regladas, sino ante la aplicación de un concepto jurídico indeterminado ("motivos económicos válidos") que, sin una delimitación precisa en la norma, debe concretarse en cada caso buscando la única solución justa. Resulta por tanto llamativo que lo que es "justo" o, si se quiere, conforme a derecho, para la Administración en el ejercicio 2002 no lo sea para la propia Administración en el ejercicio 2003, por lo que, aplicando uno de los cimientos de nuestro ordenamiento, la seguridad jurídica, a la que sirve el principio de confianza legítima, la organización servidora que es la Administración no puede mudar de criterio sin motivación aparente alguna, como ya hemos apuntado».

### 3. EL RÉGIMEN DE SOCIEDADES DE PROMOCIÓN DE EMPRESAS DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

En su redacción original, la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), establecía un régimen fiscal especial para las sociedades de promoción de empresas, concretamente en su artículo 60.

Las características principales del régimen fiscal especial eran las siguientes:

- Se trataba de un régimen de carácter rogado, ya que la aplicación del mismo quedaba condicionada a su concesión expresa por parte del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, previa solicitud por parte de los contribuyentes.
- Los requisitos para poder aplicar el régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas eran los siguientes:
  - Que su objeto social exclusivo consistiese en la promoción o el fomento de empresas mediante participación temporal en su capital y la realización exclusiva, y así constando en su objeto social, de las siguientes operaciones:
    - Suscripción de acciones o participaciones de sociedades dedicadas a actividades de carácter empresarial cuyos títulos no coticen en Bolsa. En ningún caso podrán participar en sociedades de inversión mobiliaria, fondos de inversión mobiliaria, sociedades de cartera ni en sociedades de mera tenencia de bienes.
    - Adquisición de las acciones o participaciones a que se refiere el párrafo anterior, por la compra de las mismas.
    - Suscripción de títulos de renta fija emitidos por las sociedades en que participen o concesión de préstamos, participativos o no, a las mismas por plazo superior a cinco años.

- Prestación, de forma directa, a las sociedades en las que participen, de servicios de asesoramiento, asistencia técnica y otros similares que guarden relación con la administración de sociedades participadas, con su estructura financiera o con sus procesos productivos o de comercialización.
- Concesión de préstamos participativos, en el sentido indicado en el tercer punto anterior, destinados a la adquisición de buques de nueva construcción afectos a la navegación o pesca con fines comerciales. En este supuesto no se requerirá la participación de la sociedad de promoción de empresas en el capital de la entidad prestataria.
- Que tuviesen un capital propio desembolsado de, al menos, 500 millones de pesetas<sup>6</sup>.
- Asimismo, se consideraban sociedades de promoción de empresas los establecimientos financieros de crédito cuyo objeto social exclusivo consistiese en la concesión de préstamos participativos, y que al objeto de desarrollar una función de colaboración con la política de promoción y desarrollo empresarial llevada a cabo por las instituciones públicas de la comunidad autónoma vasca, tuviesen suscrito con estas un convenio de colaboración financiera.
- El contenido del régimen consistía en los siguientes beneficios:
  - La exención de las rentas obtenidas por la transmisión de las acciones y participaciones de las entidades que cumpliesen las características enunciadas anteriormente.
  - Deducción del 20% de las aportaciones dinerarias a los fondos propios de las sociedades de promoción de empresas.
  - Exención de las rentas obtenidas por la concesión de préstamos participativos en la medida en que las mismas sean resultado de la aplicación del interés variable determinado en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. No tendrá tal consideración la remuneración derivada de interés fijo.

El importe de la renta no integrada en la base imponible en virtud de lo anteriormente establecido debía destinarse a alguno de los siguientes fines:

- Dotación de una reserva específica, cuyo destino, una vez transcurridos cinco años desde su dotación, sería el mencionado en el artículo 39.2.

<sup>6</sup> Con efectos 1 de enero de 2002, se modificó por el anexo de la Orden Foral 1202/2001, de 27 de noviembre, por la que se convierten en euros los importes en pesetas de diversas normas tributarias forales y se dictan normas forales con dicha conversión.

- La concesión de nuevos préstamos participativos en el plazo de dos años.
- De manera expresa se establecía que «el incumplimiento de los requisitos enunciados dará lugar a la pérdida del régimen previsto». A la vista de lo anteriormente descrito, podríamos afirmar que el régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas establecía dos tipos de incumplimientos. El primero de ellos serían incumplimientos que podríamos calificar como de originarios, aquellos que dan acceso al régimen; y, el segundo de ellos se podría denominar como derivativos, y que tienen que ver con la posible pérdida de la aplicación de los incentivos fiscales sujetos a requisitos, como, por ejemplo, el incumplimiento de plazos y destinos de las rentas exentas de los intereses variables de préstamos participativos.

Por lo que respecta a los requisitos originarios para poder aplicar el régimen fiscal especial, se puede concluir que uno de los requisitos, el del capital social, es absolutamente objetivo. En cambio, el segundo de los requisitos, el fomento o la promoción de empresas, no tiene una dimensión objetiva, de hecho podríamos calificarlo de «concepto jurídico indeterminado<sup>7</sup>».

El artículo 60 de la NFIS quedó sin contenido, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013, por el número Uno del artículo 3 de la Norma Foral 12/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.

Finalmente, el régimen fue definitivamente derogado por la letra a) del número 2 de la disposición derogatoria única de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

#### 4. ANTECEDENTES DE HECHO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO ITASA Y GRUPO ERAIKIN

Tal y como ya se ha adelantado, las sentencias que van a ser objeto del presente análisis son las siguientes: Sentencia del Tribunal Supremo 265/2017, de fecha 16 de abril (rec. núm. 489/2016), asunto Grupo Eraikin 2002; y Sentencia del Tribunal Supremo 340/2017, de fecha 28 de febrero (rec. núm. 614/2016), asunto Itasa Servicios Generales.

Ambas sentencias, que comparten fundamentos de hecho y argumentaciones jurídicas, tratan también interesantes argumentos relacionados con la impugnación indirecta de la Orden Foral 323/2009, de 23 de abril, por la que se establece el procedimiento para la revocación del

<sup>7</sup> Página 14 de las Comparecencias ante la Ponencia sobre la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, celebrada el día 20 de marzo de 2012 (IX Legislatura), Diario de Sesiones de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

régimen fiscal especial de las sociedades de promoción de empresas, por haber sido dictada por órgano manifiestamente incompetente y por falta de habilitación expresa y posible inconstitucionalidad por vulneración del artículo 149.1.18.º de la Constitución española. Sin embargo, el análisis de dichos argumentos y las desestimaciones del Alto Tribunal excederían con creces el objeto del presente análisis.

De acuerdo con los fundamentos de hecho, en el caso de Grupo Eraikin 2002, el objeto del recurso directo era la Orden Foral 559/2014, de 23 de octubre, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por la que se resolvía revocar la Orden Foral 1296/2002, de 23 de diciembre, por la que se procedió a calificar a la recurrente como sociedad de promoción de empresas y se declaró que le era, tanto a ella como a sus socios, aplicable el régimen especial previsto en el artículo 60 de la NFIS.

Uno de los fundamentos del recurso de casación era la violación del principio de confianza legítima, por la extensión «de la comprobación a los mismos elementos comprobados o que pudieron ser comprobados mediante la documentación requerida por el Servicio de Gestión en 2007 y 2008, en el procedimiento de devolución del impuestos sobre sociedades (IS), instando por la recurrente, y que comprendía todos los relevantes para la aplicación del régimen fiscal de sociedades de promoción de empresas».

En el fundamento jurídico octavo se amplían los hechos, al afirmarse por la parte recurrente que el régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas, «desde su concesión, en el año 2002, había disfrutado de él, aplicándose en sus autoliquidaciones relativas al impuesto sobre sociedades, de una manera pacífica y sin contratiempos, hasta el año 2014».

A continuación:

«La recurrente adquiere participaciones de las mercantiles PROLAN 2002, SL y ARROYO VARELA, SL y realiza préstamos participativos a las mismas ya en el año 2003, que despliegan sus efectos durante los siguientes años, con sucesivas novaciones a partir de 2010. Durante los años 2007 y 2008 se realizan requerimientos de información a la recurrente por parte de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, donde de manera sistemática se la exigía una documentación que permitía analizar la totalidad del régimen fiscal de sociedades de promoción de empresas.

"Este arco temporal de más de una década que va desde la concesión, por medio de un acto expreso, al tratarse de un régimen de carácter reglado, en el año 2002 y la revocación en el año 2014, junto con las actuaciones de comprobación realizadas por parte de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, tras el requerimiento de una profusa documentación, con el resultado favorable de devolución de las retenciones practicadas, por la propia mecánica del régimen, lleva a considerar a esta parte [recurrente] que en este supuesto debe resultar de aplicación el principio de confianza legítima" (*sic*). Y, en apoyo de su tesis cita las SSTs de 6 de marzo de 2014 (rec. de cas. 2171/2012) y de 4 de noviembre de 2013 (rec. de cas. 3262/2012)».

De acuerdo con los fundamentos de hecho, en el caso de Itasa Servicios Generales, por medio de la Orden Foral 184/2005, de 17 de febrero, se calificó a la misma como apta para aplicar el régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas. Posteriormente, por medio de la Orden Foral 327/2014, de 16 de mayo, la diputada foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa revocó la Orden Foral 184/2005, de 17 de febrero. Según se desprende de la sentencia, el régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas le fue revocado *ex tunc* por el incumplimiento del requisito primordial de «promoción o fomento de empresas».

A mayor abundamiento, y tal y como se colige del fundamento de derecho séptimo de la Sentencia Itasa, desde la concesión del régimen fiscal especial en 2005 hasta su revocación en el año 2014, Itasa disfrutó del régimen fiscal especial, aplicándolo en sus autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades, «de una manera pacífica y sin contratiempos, hasta el año 2014».

Se indica, asimismo, que durante los años 2009 y 2011 «se realizan requerimientos de información a la recurrente por parte de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, donde de manera sistemática se la exigía una documentación que permitía analizar la totalidad del régimen fiscal de sociedades de promoción de empresas».

La reclamante, de esta manera, fija uno de los fundamentos de derecho, y que puede leerse en el séptimo de la meritada sentencia:

«Este arco temporal de más de una década que va desde la concesión, por medio de un acto expreso, al tratarse de un régimen de carácter reglado, en el año 2005 y la revocación en el año 2014, junto con las actuaciones de comprobación realizadas por parte de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, tras el requerimiento de una profusa documentación, con el resultado favorable de devolución de las retenciones practicadas, por la propia mecánica del régimen, lleva a considerar a esta parte que en este supuesto debe resultar de aplicación el principio de confianza legítima" (*sic*). Y, en apoyo de su tesis cita las SSTs de 6 de marzo de 2014 (rec. de cas. 2171/2012) y de 4 de noviembre de 2013 (rec. de cas. 3262/2012)».

Tal y como se ha podido comprobar, los hechos de ambas litis son muy semejantes, por lo que, a partir de este momento, el análisis se hará de manera conjunta, toda vez que el Alto Tribunal, en ambas sentencias, utiliza, palabra por palabra, los mismos argumentos desestimatorios.

A modo de resumen, nos encontramos con un régimen fiscal especial de carácter rogado; con un requisito de aplicación que podríamos denominar de «concepto jurídico indeterminado», que se aprecia en un primer momento, dando lugar a una aplicación del régimen pacífica durante un largo periodo de tiempo, en ambos casos alrededor de una década; que da lugar a su aplicación en autoliquidaciones anuales del impuesto sobre sociedades, e incluso a requerimientos de información y actuaciones, según parece, solo de los órganos de gestión, que concluyen sin regularización alguna; y en las que se produce una revocación del régimen fiscal especial *ex tunc*, por falta de cumplimiento del requisito calificable de «concepto jurídico indeterminado».

## 5. EL INSTITUTO DE LA PRECLUSIVIDAD Y SU RELACIÓN CON LA CONFIANZA LEGÍTIMA

El artículo 115 de la LGT establece que «la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables».

A la vista del anterior precepto, se puede, pues, concluir que no existe una atribución de competencias en exclusiva a los órganos de inspección, sino que los términos de atribución son, de manera genérica, a la Administración tributaria.

La Administración tributaria dispone de tres procedimientos para poder realizar dicha comprobación e investigación, a saber: el procedimiento de verificación de datos, el de comprobación limitada y el de inspección.

Atendiendo a su configuración, puede concluirse que se trata de una suerte de concatenación de procedimientos, cuyo elemento fundamental en dicha sucesión es el grado de intensidad y de facultades de la Administración tributaria, por cada uno de los procedimientos.

En palabras de De la Peña Amorós (2012)<sup>8</sup>, «Nos encontramos, pues, con tres procedimientos interrelacionados, por lo que podemos afirmar que nuestra LGT recoge tres niveles distintos de comprobación tributaria, cada uno de los cuales incluye al anterior, añadiendo nuevas potestades o medios de comprobación hasta llegar al último, que tiene un carácter global y decisivo. Esta circunstancia conlleva que entre las formas de terminación, tanto del procedimiento de verificación como de comprobación limitada, aparezca la iniciación de un nuevo procedimiento que incluya en su objeto al anterior».

No obstante lo anterior, la triada de procedimientos anteriormente referida también tiene otro elemento clasificatorio entre los mismos: los efectos de las liquidaciones que ponen fin a los mismos.

De manera expresa, el artículo 133.2 de la LGT, por lo que respecta al procedimiento de verificación de datos, señala que «La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma».

Con anterioridad a la promulgación de la LGT, los tribunales de justicia se habían pronunciado justificando la imposibilidad de que la Administración tributaria pudiese volver a comprobar lo ya comprobado, siendo muestra de ello la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del

<sup>8</sup> Peña Amorós, M.<sup>a</sup> M. de la (2012). Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión. *Quincena Fiscal*, 5.

País Vasco de 5 de febrero de 1996 (rec. núm. 472/1993), que se expresaba en los siguientes elocuentes términos:

«[...] pugna abiertamente con el principio de seguridad jurídica que la Administración que ha liquidado formalmente la deuda tributaria en los mismos términos que el sujeto pasivo y accediendo a su solicitud devolutoria, sin nuevos elementos de juicio ni comprobaciones externas, garantías ni audiencias, se vuelva contra su propio acto más de un año después y cuantifique la deuda de modo radicalmente diferente».

En cambio, el artículo 140 de la LGT sí que dispone efectos preclusivos para las liquidaciones dictadas en el seno de un procedimiento de comprobación limitada:

«Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

La distinción de efectos entre la verificación de datos y la comprobación limitada, a juicio de Lasarte (2010)<sup>9</sup>, supone el intento de distinguir una actividad comprobadora en sentido estricto, de otra que no lo es.

A modo de crítica de esta distinción, nos sumamos a las opiniones de Tejerizo López (2005)<sup>10</sup>, quien indica que «sin desconocer que este precepto supone un avance considerable respecto de la situación existente hasta ahora, debemos señalar que nos parece insatisfactorio: A) Revela un temor, posiblemente inconsciente, a que la comprobación sea incompleta por razón de las limitaciones de investigación. Ahora bien, este temor es infundado, en primer lugar porque las limitaciones no son tan grandes como para evitar una investigación adecuada a cada situación; en segundo término, porque pone de relieve una cierta desconfianza respecto al trabajo que realizan los órganos de gestión; y por último, porque dado el grado de información que posee la Administración tributaria española, solo en casos muy aislados aparecerán nuevos hechos que no hubieran sido tenidos en cuenta con anterioridad. B) Provoca que un gran número de contribuyentes se encuentren en estado de pendencia, a pesar de haber sido investigados y analizados suficientemente todos sus datos tributarios, porque solo el transcurso del plazo de prescripción convertirá las liquidaciones provisionales en definitivas».

<sup>9</sup> Lasarte, R. (2010). Efectos de la comprobación en procedimientos de gestión tributaria. En *La inspección de hacienda en el reglamento general de aplicación de los tributos*. Madrid: IEF, p. 191.

<sup>10</sup> Tejerizo López, J. M. (2005). Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades. En *La reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, p. 221.

Retomando el magnífico trabajo de Díaz Rubio (2014)<sup>11</sup>, la misma realiza un análisis pormenorizado de la relación entre el principio de confianza legítima y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

Resumimos dicho análisis:

**El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.** «[...] El hecho de que el artículo 127 de la LGT disponga que la Administración deba iniciar alguno de los procedimientos enumerados cuando quiera realizar algunas de las actuaciones de comprobación, podría hacer (*sic*) pensar, incluso, que si el procedimiento de devolución ha finalizado con el reconocimiento de la devolución solicitada, la Administración no puede llevar a cabo, posteriormente, actuaciones de comprobación; generando ello ciertas expectativas en el obligado tributario que ha visto reconocida la devolución solicitada.

Ahora bien, atendiendo al apartado 1 del artículo 119 del RGGI, dicha interpretación sobre la imposibilidad de la Administración de realizar actuaciones de comprobación posteriores al reconocimiento de la devolución solicitada no es correcta, ya que el precepto citado señala que "el reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación".

A nuestro juicio, la previsión que contiene al apartado 1 del artículo 119 del RGGI hace que las expectativas que genera un reconocimiento de devolución no sean tutelables por el principio de confianza legítima».

**El procedimiento de verificación de datos.** «Como se ve, el objeto de la verificación de datos puede ser de nuevo comprobado, tanto en un procedimiento de comprobación limitada como en un procedimiento de inspección. Y, parece ser, sin que sea necesario que se descubran nuevos hechos o circunstancias distintos de los tenidos en cuenta por la Administración cuando dictó la liquidación provisional. Ello es posible porque el legislador entiende que los órganos de gestión en el procedimiento de verificación de datos no pueden realizar "actividades indagatorias más allá de la preparatoria que llevaron a iniciar el mismo".

Ahora bien, es en aquellos aparentes procedimientos de verificación de datos en los que los órganos de gestión lleven a cabo actuaciones de comprobación en sentido propio donde encontraría aplicación el principio de la protección de la confianza legítima, ya que en un procedimiento de comprobación o inspector posterior no se podrá modificar el sentido de la comprobación de los hechos ya realizada previamente en el procedimiento de verificación de datos».

**Procedimiento de comprobación limitada.** «Como puede apreciarse, es en el mantenimiento de los efectos de los hechos comprobados, ya en un procedimiento anterior donde el principio

<sup>11</sup> Vid. Díaz Rubio, ob. cit., pp. 270-285.

de la protección de la confianza legítima tendría eficacia, pues un cambio por la Administración del sentido de una comprobación tiene como consecuencia la defraudación de las expectativas del obligado tributario depositadas en tal comprobación».

## 6. ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO ITASA Y GRUPO ERAIKIN

El Alto Tribunal, antes de resolver el fundamento alegado por la recurrente, realiza un resumen de la doctrina de la Sala sobre el respeto de los actos propios, en los siguientes términos:

«a) Como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

b) El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

c) Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [Cfr. artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, y artículo 3.1 e) Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público ], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria. Así lo hemos recordado, entre otras, sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11, FJ 7.º).

d) Desde la perspectiva de los invocados principios de confianza legítima y respeto a los actos propios, el que no se haya realizado la regularización de la situación tributaria de una entidad en ejercicios anteriores no es obstáculo para que, constatada por la Administración tributaria la práctica irregular llevada a cabo por dicha entidad, de acuerdo con la normativa aplicable, se proceda entonces a su regularización».

Tras recordar dicha doctrina, de acuerdo con el Tribunal Supremo, «la aplicación de dicha doctrina al supuesto contemplado determina que haya de rechazarse el motivo que se analiza».

A continuación, desgranaremos la justificación que aporta el tribunal.

- Analiza el alcance de las actuaciones de aplicación de los tributos, señalando que lo relevante a dichos efectos es su naturaleza y objeto, y no la documentación requerida.
- Desde esa perspectiva razona que, aunque se hubiese requerido al obligado tributario la presentación de documentación suficiente para comprobar la debida o indebida aplicación del régimen de sociedades de promoción de empresas, ello no obsta a alterar la naturaleza y objeto de ese procedimiento de gestión, «limitado a la comprobación "formal", mejor dicho, verificación o cotejo de determinados datos».
- Una vez fijado el alcance y la naturaleza de los procedimientos de devolución del impuesto sobre sociedades 2008-2009, concluye «esas actuaciones del Servicio de Gestión (arts. 119, 120-1, 125 y 126-5 y 6) de la NFGT) tenían un alcance y efectos –no preclusivos– bien diferentes a las de investigación practicadas en el expediente de revocación, de suerte que las liquidaciones provisionales resultantes de las primeras no eran óbice a la práctica de las comprobaciones efectuadas en el expediente de revocación respecto a los mismos elementos que fueron verificados en el procedimiento iniciado mediante autoliquidación».
- De una manera más concluyente, el Tribunal Supremo afirma que «de las "comprobaciones" realizadas por el Servicio de Gestión respecto a la autoliquidación del IS de 2008 y 2009 no podía sacar la sociedad ninguna conclusión favorable, vinculante para la Hacienda Foral, respecto a la debida aplicación del régimen especial de promoción de empresas, no ya en esos ejercicios, sino desde la fecha de efectos de la Orden Foral que le reconoció el acceso al mismo».
- A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo apela a la concesión provisional del régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas, que «comportaba el disfrute de determinados beneficios cuyo disfrute o consolidación debía entenderse a expensas de las actuaciones de comprobación luego practicadas por la Administración demandada».

Tal y como se ha tenido ocasión de comprobar en el análisis precedente, los supuestos en los que los tribunales, principalmente Audiencia Nacional y Tribunal Supremo, han aplicado el principio de confianza legítima, como límite de la actuación administrativa, lo han sido en el seno de actuaciones de comprobación e investigación.

El caso prototípico a estos efectos es aquel en el que en una segunda comprobación e investigación se pretende modificar el criterio previamente manifestado por la Inspección de los tributos en otras actuaciones de comprobación e investigación. Este matiz es importante.

De acuerdo con el análisis realizado, en cambio, el principio de confianza legítima tiene una sonoridad mayor que aquella. El matiz es importante por cuanto parece que jurisprudencialmente, en el ámbito tributario, se podría concluir que el principio de confianza legítima no está lo su-

ficientemente maduro, ya que el mismo ha sido constreñido al análisis de la preclusividad de las actuaciones de la Administración tributaria.

Y este consideramos que es el error en el que cae el Tribunal Supremo en las Sentencias Itasa y Grupo Eraikin 2002. La oportunidad y reto que tenía ante sí el Tribunal Supremo era el de poder extender los efectos de la aplicación del principio de confianza legítima a supuestos de actuaciones previas en materia de gestión tributaria y, a mayor abundamiento, en actuaciones plurales y sucesivas.

Los precedentes jurisprudenciales que hemos analizado dan una idea de cierto estatismo, toda vez que el análisis, como decíamos, se refiere a la comparación de la naturaleza de dos actuaciones realizadas, una en el pasado y otra en el futuro, y al ámbito de actuación de las mismas. Pero en dicho análisis, nunca se ha planteado, en el ámbito tributario, un análisis de una sucesión de actos y procedimientos de la Administración tributaria que, precisamente, por el transcurso del tiempo, generen el germen de la confianza legítima.

Tal y como se ha analizado, el principio de la confianza legítima es mucho más rico y multidisciplinar que el sempiterno debate patrio acerca de la naturaleza de las liquidaciones provisionales, puestas en relación con los caprichosos designios del legislador, ora otorgándole efectos preclusivos a unos procedimientos, ora no.

La oportunidad que presentaban los autos de Itasa y de Grupo Eraikin 2002, a los efectos de un verdadero avance de la aplicación jurisprudencial del principio de confianza legítima, se podrían condensar en los siguientes puntos:

- El régimen fiscal especial de las sociedades de promoción de empresas era un régimen de carácter rogado, concedido por medio de orden foral dictada por el diputado foral de Hacienda y Finanzas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- El requisito más relevante a cumplir para poder optar al régimen, «la promoción o el fomento de empresas» era un concepto jurídico indeterminado que, por la naturaleza del carácter rogado del régimen, debía ser analizado con anterioridad a la concesión expresa del mismo. El otro requisito, el capital social superior a 3.000.000 de euros, se puede calificar de requisito de carácter objetivo.
- El régimen fue disfrutado pacíficamente por los contribuyentes durante una década aproximadamente.
- Durante dicho disfrute pacífico del régimen, por la propia mecánica de los beneficios fiscales del régimen (exención de los intereses variables derivados de préstamos participativos), se solicitaban, todos los años, devoluciones derivadas de la presentación del impuesto sobre sociedades.
- Que dichas devoluciones eran practicadas en el seno del procedimiento iniciado mediante autoliquidación, tras la atención de un requerimiento de información que permitía revisar el cumplimiento de los requisitos de la aplicación del régimen fiscal especial.

- Que una década después, la Administración tributaria inicia un procedimiento con el objeto de revocar la orden foral de concesión del régimen, sobre la base de considerar que se ha incumplido el requisito de la «promoción y fomento de empresas» desde inicio, otorgándole efectos *ex tunc* a la revocación del régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas.

De acuerdo con los siguientes puntos descritos, y en consonancia con la configuración que hemos hecho del principio de confianza legítima, consideramos que había tres ámbitos que debían ser analizados a la luz del principio de confianza legítima. A saber:

- El paso del tiempo con sucesión de diferentes actuaciones por parte de la Administración.
- La importancia del requisito de «promoción y fomento de empresas» como «concepto jurídico indeterminado».
- La naturaleza de las actuaciones de verificación realizadas en el procedimiento de devolución del impuesto sobre sociedades.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo, al igual que lo hizo el de *a quo*, reconduce la alegación relacionada con la violación del principio de confianza legítima realizada por la recurrente al análisis estricto en términos de preclusividad.

Vaya por delante la crítica de que si, a efectos prácticos, el análisis de la aplicabilidad del principio de confianza legítima se va a realizar, *stricto sensu*, en los términos de preclusividad, teniendo únicamente su cabida en los estrechos términos de analizar si ha existido una actuación previa de la Administración, por medio de un procedimiento de aplicación de los tributos que prevea los efectos preclusivos de su conclusión, la innecesariedad de la importación del principio de confianza legítima resultará patente. En otras palabras, para ese viaje no hacían falta esas alforjas.

Es lógico pensar que la aplicación del principio de confianza legítima en el ámbito tributario exija una definición precisa del interés público, entendido como límite infranqueable de aquel.

No debe olvidarse que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 62/1983, de 11 de julio, fundamento de derecho segundo, ha definido el interés general como «aquel cuya satisfacción es la forma de satisfacer el interés de todos y cada uno de los que componen la sociedad». Con base en esta definición, el Tribunal Supremo ha identificado el interés fiscal como interés público. Entre otras muchas, en Sentencia de fecha 11 de abril de 2007, 30 de septiembre de 2010 o 27 de octubre de 2010.

Desde esta perspectiva, que otorga un mayor peso al principio de legalidad como más relevante en su comparación con el de seguridad jurídica, el debate abierto es si ha de ser preponderante en todo caso el principio de legalidad sobre el de seguridad jurídica, precisamente por la dimensión que tiene la materia fiscal. Si dicha tesis es la asumida, lógicamente, el único aspecto en el que cabe analizar la confianza legítima es en el redundante de la preclusividad. Aquí cabría declamar con soberbia aquello de que «no hay mayor ilegalidad que la inseguridad jurídica».

Porque en un supuesto como el analizado en las Sentencias Itasa y Grupo Eraikin 2002, ¿qué definición podríamos utilizar para describir lo sucedido?

Dicho sea con el debido respeto, el Tribunal Supremo no está a la altura del problema planteado y lo encara con cobardía, dejando pasar una gran oportunidad de expandir los contornos del principio de confianza legítima en el ámbito tributario.

Adicionalmente, el análisis que desde la perspectiva limitada de la preclusividad es igualmente decepcionante, ya que se ciñe a una dimensión estrictamente formalista, al afirmar que «lo que determina el alcance de las actuaciones de aplicación de los tributos es su naturaleza y objeto, y no la documentación requerida».

Traeremos a colación la Sentencia del Tribunal Supremo 1514/2016, de 23 de junio (rec. núm. 1476/2015), en la que se recurre la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 6 de marzo de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo 473/2013.

El objeto de la litis era una incongruencia omisiva incurrida por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que partía de unas actuaciones de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, al amparo del artículo 119 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa, el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, que el recurrente consideraban que excedían el ámbito de actuación del citado procedimiento, debiendo considerarse una verdadera comprobación limitada. Una vez calificadas las mismas de comprobación limitada, se interesaba del tribunal superior de justicia la caducidad del procedimiento por haber excedido el plazo de 6 meses.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dio la razón al recurrente, al considerar que pese a que formalmente se estaba ante un procedimiento iniciado mediante autoliquidación, materialmente se había llevado a cabo un procedimiento de comprobación limitada. Sin embargo, de una manera asombrosa, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco omite pronunciarse sobre la posible caducidad del expediente por superación del plazo de 6 meses.

Traemos a colación esta sentencia por varios motivos. El primero, porque vuelve a ser la parte recurrente la Hacienda Foral de Gipuzkoa, en relación con el controvertido uso del procedimiento iniciado mediante autoliquidación del artículo 119 de la Norma Foral General Tributaria; el segundo, porque es un supuesto en el que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco aprecia una extralimitación del procedimiento iniciado mediante autoliquidación; y tercero porque el protagonista, en esta ocasión secundario, es nuevamente el Tribunal Supremo.

La argumentación que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco utilizó para estimar parcialmente el recurso en esta cuestión fue la que sigue:

«"Lo que la Sala comparte del planteamiento de la sociedad recurrente es que las actuaciones llevadas a cabo por la Sección de Sociedades del Servicio de Impuestos Directos de la DFG que culminaron en la Resolución de 2 de agosto de 2.011, –f. 16 a 35

del expediente–, y que se recogen en toda su extensión en los folios 38 a 404 de los antecedentes, carecen de toda sede procedimental idónea en el marco del artículo 119 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa 2/2005, de 8 de marzo".

En el presente supuesto, en la medida en que las actuaciones realizadas se han inculcado en no pocas ocasiones dentro del perímetro de esas facultades inicialmente exorbitantes de la oficina gestora, –por genuinamente inspectoras–, pero en que tampoco se ha trascendido a las mismas, habría de concluirse que **se ha realizado materialmente una auténtica comprobación limitada, cuya idea se reafirma a la vista del inusual contenido jurídico-tributario y fáctico de la resolución recaída en la misma**» (la negrita es nuestra).

De esta manera, la *mise en place* está lista para retornar al menú de crítica que habíamos anunciado previamente.

- El paso del tiempo con sucesión de diferentes actuaciones por parte de la Administración.

Durante una década la Administración ha generado la expectativa legítima del derecho a la aplicación del régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas por medio de vías tan dispares como una orden foral de concesión, supeditado al cumplimiento de una serie de requisitos, siendo el más limoso el de «promoción y fomento de empresas», previamente calificado de válido; la práctica de devoluciones; la práctica de requerimientos de información que podríamos calificar de amplios y específicamente previstos para las entidades que disfrutaban del régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas.

Este aspecto es totalmente preterido por el Tribunal Supremo al analizar la aplicabilidad al supuesto del principio de confianza legítima, precisamente cuando, a los efectos de la aplicación del mismo, es clave la intensidad de las actuaciones de la Administración generadoras de la expectativa y el tiempo durante el cual se suceden las mismas.

- La importancia del requisito de «promoción y fomento de empresas» como «concepto jurídico indeterminado». Como se ha visto, hasta la propia Inspección de los tributos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa consideraba que la promoción de empresas no estaba definida y que se trataba de un concepto jurídico indeterminado.

Si atendemos al voto particular emitido por los magistrados don Joaquín Huelin Martínez de Velasco y don José Antonio Montero Fernández, el mismo es aplicable *mutatis mutandis* a las litis de Itasa y de Grupo Eraikin 2002:

«No nos encontramos en este asunto ante potestades estrictamente regladas, sino ante la aplicación de un concepto jurídico indeterminado ("motivos económicos válidos") que, sin una delimitación precisa en la norma, debe concretarse en cada caso buscando la única solución justa. Resulta por tanto

llamativo que lo que es «justo» o, si se quiere, conforme a derecho, para la Administración en el ejercicio 2002 no lo sea para la propia Administración en el ejercicio 2003, por lo que, aplicando uno de los cimientos de nuestro ordenamiento, la seguridad jurídica, a la que sirve el principio de confianza legítima, la organización servidora que es la Administración no puede mudar de criterio sin motivación aparente alguna, como ya hemos apuntado».

A mayor abundamiento, resulta aún más llamativo que lo que fue «justo» durante una década, no lo sea para esa misma Administración, queriendo otorgarle efectos retroactivo *ex tunc* y no desde el momento en que se hubiese verificado el incumplimiento de los requisitos.

El Tribunal Supremo omite también analizar la confianza legítima desde la perspectiva del concepto jurídico indeterminado, que también fue alegado en el recurso de casación.

- La naturaleza de las actuaciones de verificación realizadas en el procedimiento de devolución del impuesto sobre sociedades.

Por último, incluso en el único aspecto analizado por el Tribunal Supremo, tal y como ya hemos defendido, se hace de una manera restrictiva, sin entrar al tipo de comprobación material que efectivamente se realizó en los ejercicios en los que se realizaron los requerimientos de información que permitían comprobar todo el régimen fiscal especial.

Por un lado, porque aunque el argumento pudiese resultar insuficiente para un análisis desde la perspectiva de la preclusividad, el mismo había que ponerlo en relación con el transcurso del tiempo y con la naturaleza del régimen y los actos administrativos precedentes, ya que no se puede interpretar la aplicación del principio de confianza legítima únicamente desde la perspectiva de la preclusividad.

Por otro lado, como el propio Tribunal Supremo recuerda en las sentencias objeto del presente análisis, los actos que pueden dar lugar al nacimiento de la confianza legítima son los expresos, pero también los tácitos. Y en este caso, entendemos que de una manera tácita, cuando la Administración tributaria solicita la información para revisar el régimen, sea cual sea el procedimiento en el que lo esté realizando, si finalmente practica la devolución, no comprobando cuando disponía de todos los medios porque expresamente los solicitó, de una manera tácita está generando una expectativa en el administrado de que el disfrute del régimen fiscal especial de sociedades de promoción de empresas es acorde a Derecho.

Por último, debido a la especialidad de la normativa guipuzcoana, la cual no cuenta con un reglamento de gestión, a la manera del Real Decreto 1065/2007 de Territorio Común, al no existir un artículo 125 del RGGI, en el que expresamente se reconozca la posibilidad de que la Administración, a pesar de haber aprobado la devolución pueda comprobar posteriormente la misma, podría, en los términos precisados por Díaz Rubio (2014), resultar plenamente de aplicación los efectos de la confianza legítima.

## 7. CONCLUSIONES

A modo de conclusión, debe criticarse la actitud timorata de nuestro Alto Tribunal, al haber dejado escapar una oportunidad para poder darle una nueva dimensión de los efectos de la aplicación del principio de la confianza legítima, más allá de la referida a la preclusividad, respecto a actuaciones de comprobación e investigación realizadas con anterioridad.

La irrupción estelar de la aplicación del principio de confianza legítima en las Sentencias Ebromyl y Kutxabank, que consideramos podrían haber tenido el mismo signo sin necesidad de acudir a la aplicación de dicho principio, han podido hacer un flaco favor a la aplicación real y efectiva del principio de confianza legítima en supuestos como los analizados en los asuntos Itasa y Grupo Eraikin 2002 que, a nuestro juicio, eran susceptibles de recibir los parabienes de los efectos de su aplicación, al poder considerarse supuestos de libro.

No se nos escapa lo ímprobo de la tarea de evitar que los intereses públicos se puedan ver afectados por una aplicación del principio de confianza legítima excesivamente laxa en el ámbito tributario. Pero lo que ha de quedar claro es que lo difícil de contornear la aplicación de un principio general del Derecho debe tener como resultado la posibilidad de corregir situaciones no ajustadas a Derecho realizadas por la Administración, que no tengan otro mecanismo que lo permita. Ahondar en la línea apuntada por el Tribunal Supremo en las Sentencias Itasa y Grupo Eraikin 2002 supone un ejercicio de barroquismo jurídico con nulos resultados.

---

### Referencias bibliográficas

- Díaz Rubio, P. (2014). *El principio de confianza legítima en materia tributaria*. Valencia: Tirant Tributario.
- Lasarte, R. (2010). Efectos de la comprobación en procedimientos de gestión tributaria. En *La inspección de hacienda en el reglamento general de aplicación de los tributos*. Madrid: IEF, p. 191.
- Marín Riaño, F. (1989). La recepción del principio de protección de la confianza legítima en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Diario La Ley*, 2, 605-608.
- Orena Domínguez, A. (2015). Hacienda no puede ir contra sus actos propios: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe. *Quincena Fiscal*, 7.
- Peña Amorós, M.ª M. de la (2012). Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión. *Quincena Fiscal*, 5.
- Schneider, J. P. P. (2002). Seguridad jurídica y protección de la confianza en el Derecho constitucional y administrativo alemán. *Documentación Administrativa*, 263-264, 250 y 251. Traducción al castellano de Mariano Bacigalupo Saggese.
- Tejerizo López, J. M. (2005). Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades. En *La reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, p. 221.