

DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS, COMPROBACIÓN DE EJERCICIOS ANTERIORES Y FRAUDE DE LEY

(Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 3262/2012)

Carlos Palao Taboada

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid
Abogado (Montero-Aramburu)*

EXTRACTO

La doctrina jurisprudencial que se suele enunciar con el brocardo *venire contra factum proprium no valet*, que impide a la parte de una relación jurídica hacer valer contra la otra una pretensión contraria a la confianza creada por su conducta anterior jurídicamente relevante, es frecuentemente alegada por los particulares frente a la Administración, incluida la tributaria. Sin embargo, esta alegación muy pocas veces es aceptada por los Tribunales; con razón, porque la doctrina de los propios actos, nacida y desarrollada en el ámbito de Derecho privado, encaja solo un tanto forzosamente en el del Derecho administrativo. La Sentencia del TS de 4 de noviembre de 2013, que confirma sin reservas la de la AN de 24 de julio de 2012, es uno de los raros casos en que el Alto Tribunal aplica la doctrina del *venire contra factum* en el marco de una relación jurídica tributaria. Proporciona por ello una buena oportunidad para revisar la aplicación de dicha doctrina en el ámbito administrativo en general y en el tributario en particular. En las citadas sentencias la doctrina de los propios actos aparece intrincadamente mezclada con los límites a las facultades de la Administración tributaria de revisar operaciones realizadas en ejercicios anteriores no necesariamente prescritos. Dichas sentencias formulan una doctrina de relevantes consecuencias acerca de dichos límites cuando la Administración pretende calificar tales operaciones como fraude de ley. En opinión del autor, la doctrina de los actos propios no ha sido correctamente aplicada en el caso de las sentencias analizadas. Tampoco comparte el autor la tesis de estas sentencias acerca de la posibilidad de calificar como fraudulentas (en fraude de ley) operaciones de ejercicios anteriores en los términos, a su juicio excesivamente rígidos, en que en ellas se formula.

Palabras claves: doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley.

Fecha de entrada: 26-05-2014 / *Fecha de aceptación:* 05-06-2014

VENIRE CONTRA FACTUM DOCTRINE, INSPECTION OF PREVIOUS TAX PERIODS AND FRAUS LEGIS

(A Commentary on Supreme Court Judgement of November 4, 2013, Appeal No. 3262/2012)

Carlos Palao Taboada

ABSTRACT

The case law doctrine generally expressed with the Latin phrase *venire contra factum proprium no valet*, according to which a party of a legal relationship cannot assert against the other party a claim contrary to the confidence originated by his previous juridically relevant conduct, is frequently alleged against the Public Administration, included the Tax Administration. However, the courts have accepted this argument only in very few cases; with good reason, for the «own facts» doctrine, born and developed in the field of private law, fits only with difficulty into the field of administrative law. The Supreme Court ruling of November 4, 2013, which confirms the ruling of the Audiencia Nacional of July 24, 2012, is one of the rare cases in which the high court has applied the *venire contra factum* doctrine in the context of a tax relationship. Therefore it provides a good opportunity for reviewing the application of that doctrine in the field of administrative law in general and particularly in tax law matters. In those rulings the «own facts» doctrine appears intricately mixed with the limits of the faculty of the Tax Administration to examine operations performed in previous tax periods, not necessarily those for which the time limits of inspection have elapsed. The rulings state a doctrine with weighty consequences concerning the limits of the review faculty when the Administration intends to qualify the operations as *fraus legis*. In the author's opinion, the *venire contra factum* doctrine was not correctly applied in the case of the examined rulings. Nor does the author share the courts' thesis regarding the possibility of characterizing as fraudulent (*in fraudem legis*) operations performed in previous periods in the terms, too rigid in his view, in which it is worded.

Keywords: *venire contra factum* doctrine, inspection of previous tax periods and *fraus legis*.

Sumario

1. Introducción
2. El supuesto de hecho
3. Tesis de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo
 - 3.1. La posición del TEAC y los argumentos de la demanda
 - 3.2. La tesis de la Audiencia Nacional
 - 3.3. La sentencia del Tribunal Supremo
4. Comentarios
 - 4.1. La aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito administrativo
 - 4.2. Requisitos de la aplicación de la doctrina de los actos propios
 - 4.3. Crítica de la aplicación de la doctrina de los actos propios por las sentencias comentadas
 - 4.4. La calificación como fraude de ley de operaciones realizadas en ejercicios anteriores
5. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN

Desde comienzos de la presente década han llegado a la Audiencia Nacional procedentes del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) varios casos relativos a operaciones entre entidades de grupos multinacionales que, sin perjuicio de variantes peculiares, responden a un mismo esquema general. Dicho esquema consiste en la adquisición por entidades residentes en España, generalmente operativas y con elevados beneficios, de participaciones en otras entidades del grupo no residentes. La adquisición se financia mediante préstamos de entidades financieras del propio grupo situadas en países donde los intereses disfrutaban de un régimen fiscal favorable. La deducción de los intereses reduce la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades prestatarias. La utilización de este esquema operativo ha sido cortada por la letra *h*) del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) añadida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que prohíbe la deducción de los gastos financieros originados por dichas operaciones salvo que el sujeto pasivo acredite la existencia de motivos económicos válidos para su realización.

La Agencia Tributaria había venido calificando generalmente estas operaciones como realizadas en fraude a la ley tributaria y, en consecuencia, negando la deducción del gasto financiero, calificación que ha confirmado el TEAC y generalmente también la Audiencia Nacional¹. Las excepciones se han basado en unos casos en motivos ajenos al fondo² y en otros en una determinada interpretación de las facultades de comprobación de operaciones provenientes de ejercicios prescritos³. Finalmente, la SAN de 24 de julio de 2012 [rec. 284/2009 (NFJ047924)] desestimó el recurso contra la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2009 [reclamación 656/2007 (NFJ035528)] basándose fundamentalmente en la doctrina de los propios actos, aunque también desempeñó en ella un cierto papel la cuestión de las operaciones de ejercicios anteriores. La tesis de esta sentencia fue confirmada sin reservas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de noviembre de 2013 [rec. cas. 3262/2012 (NFJ052680)], que da pie al presente comentario.

¹ Sentencias de 7 de febrero de 2013 [rec. 172/2010 (NFJ050014)], 21 de febrero de 2013 [rec. 47/2010 (NFJ050173)], 14 de noviembre de 2013 [rec. 367/2010 (NFJ053053)], otra de igual fecha [rec. 368/2010 (NFJ053878)], 16 de diciembre de 2013 [rec. 17/2010 (NFJ053560)] y 16 de enero de 2014 [rec. 456/2010 (NFJ054283)].

² Cfr. SAN de 26 de enero de 2011 (rec. 316/2007), que estimó el recurso por haberse rebasado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras con la consiguiente prescripción de la acción liquidadora.

³ SSAN de 24 de enero de 2013 [rec. 440/2009 (NFJ049861)] y dos de 21 de noviembre de 2013 [rec. 325/2010 (NFJ054379) y 85/2011 (NFJ052883) respectivamente].

2. EL SUPUESTO DE HECHO

El supuesto de hecho objeto de las citadas resoluciones responde al esquema descrito más arriba: adquisición por entidades del grupo multinacional residentes de participaciones en sociedades del mismo grupo financiada con préstamos de entidades financieras del propio grupo. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), previo el expediente especial legalmente establecido, declaró que dichas operaciones se habían realizado en fraude a la ley y en consecuencia rechazó la deducción de los intereses de esos préstamos. No interesa a efectos del presente comentario el detalle de las operaciones ni los motivos de su calificación como fraude de ley, cuestión que queda totalmente fuera de nuestra consideración, sino la secuencia de las actuaciones administrativas, que en síntesis es la siguiente:

- La declaración de fraude de ley y la liquidación se produjeron como consecuencia de actuaciones de comprobación iniciadas el 27 de septiembre de 2005 frente a la sociedad EBROMYL, SA como dominante del grupo 134/00⁴, relativas al Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada, ejercicios 2000 a 2004. El 11 de abril de 2007 se extendió acta de disconformidad y, formuladas alegaciones por la entidad contribuyente, se dictó con fecha de 28 de septiembre de 2007 acuerdo de liquidación del que resultaba una deuda de 22.219.089,19 euros.
- El grupo 134/00 estaba constituido, además de la dominante, por la entidad TATE & LYLE SPAIN, SA, y en alguno de los ejercicios considerados por otra entidad que fue absorbida por esta.

Con anterioridad a la comprobación que dio lugar al acto de liquidación impugnado, se habían realizado por la antigua Oficina Nacional de Inspección (actualmente Delegación Central de Grandes Contribuyentes) en relación con EBROMYL, SA y AMYLUM IBÉRICA, SA (posteriormente TATE & LYLE SPAIN, SA), que entonces no formaban grupo de consolidación fiscal –este se creó en el ejercicio 2000/2001, cerrado el 31 de marzo de 2001–, las siguientes actuaciones de comprobación:

- En relación con AMYLUM IBÉRICA, SA se llevó a cabo una inspección de los ejercicios 1/10/1995 a 31/3/2000 que concluyó con un acta de conformidad en la que se periodificaron los gastos de cancelación anticipada de dos préstamos recibidos de MYCOR, NV, entidad calificada como «centro de coordinación», de

⁴ Estos nombres no figuran en la resolución del TEAC publicada en la página web de la AEAT, de la que, como los de los múltiples sujetos que intervienen en los hechos han sido concienzuda y trabajosamente expurgados. Ello dificulta considerablemente la lectura, ya de por sí árida, de la larga resolución, pues no solo se suprimen dichos nombres sino que también se eliminan los numerosos cuadros y esquemas. En definitiva, se mutila en medida importante el texto de la resolución. Tal mutilación, que obedecerá, sin duda, a algún mandato reglamentario o instrucción interna, es, sin embargo, un trabajo inútil, pues los nombres ocultados en la resolución administrativa aparecen con todas sus letras, cuando esta es recurrida, en las sentencias de los tribunales y quedan reflejados en las bases de datos oficiales y privadas.

acuerdo con la legislación belga. Según la Inspección procedía, en efecto, periodificar dichos costes linealmente desde la fecha de la cancelación hasta las de los respectivos vencimientos.

- En relación con EBROMYL, SA, la comprobación se refería al periodo comprendido entre la constitución de la entidad en 1997 hasta el cerrado el 31/3/2000 y concluyó con un acta de comprobado y conforme calificada de «previa» por la Administración.

3. TESIS DE LA AUDIENCIA NACIONAL Y DEL TRIBUNAL SUPREMO

3.1. LA POSICIÓN DEL TEAC Y LOS ARGUMENTOS DE LA DEMANDA

En la sentencia comentada, el Tribunal Supremo se limita prácticamente a aceptar *in toto* la argumentación de la Audiencia Nacional, que reproduce ampliamente y a la que aporta muy escasos matices. Es en la sentencia de la Audiencia donde se encuentra el cuerpo principal de la tesis jurisprudencial. Esta se funda, a su vez, ampliamente en las alegaciones de la entidad demandante (EBROMYL, SA), de cuyo escrito de demanda transcribe extensísimos párrafos en el largo (casi la mitad de la sentencia) fundamento de Derecho tercero. Los razonamientos de la demandante se refieren a dos cuestiones no distinguidas con la necesaria claridad: la doctrina de los actos propios y la comprobación de operaciones de ejercicios prescritos. En definitiva los esfuerzos argumentativos de la demandante van dirigidos a demostrar que las actuaciones inspectoras respecto de las entidades que más tarde formarían el grupo de consolidación habían creado una situación jurídica inalterable por las posteriores actuaciones frente al grupo.

3.1.1. La infracción de la doctrina de los actos propios

A juicio de la entidad demandante, la Administración, al decidir no incoar el expediente especial de declaración del fraude de ley con ocasión de la inspección de AMYLUM IBÉRICA, SA y de EBROMYL, SA, realizó un «acto propio» que contradujo al incoar dicho expediente frente al grupo, infringiendo de este modo la doctrina o principio de que nadie puede ir contra sus propios actos. Afirma el representante de la entidad que la Administración tenía en su poder todos los hechos en las actuaciones inspectoras anteriores y, por tanto, «la Inspección disponía de todos los elementos necesarios para iniciar un procedimiento de fraude de Ley si consideraba que los hechos podían calificarse como tal, cosa que no hizo, generando en mi representada la confianza de que las operaciones que están en el origen de estos autos ya habían sido inspeccionadas, y no podían ser objeto de una nueva inspección».

El TEAC se había anticipado a esta alegación en el fundamento de Derecho 13.º de su resolución, transcrito por la Audiencia Nacional en el fundamento cuarto de la sentencia, aduciendo que existían otras circunstancias concurrentes a partir del ejercicio 2000/01, que indujeron a la Administración al planteamiento de la existencia de fraude de ley. Dichas circunstancias son, por

una parte, la celebración de un contrato de fabricación (*manufacturing agreement*) y un contrato de ventas (*sales agreement*) con la cabecera del grupo multinacional, en virtud de los cuales, en opinión del TEAC, «se produce un cambio radical de gestión, de organización, de responsabilidades, de asunción de riesgos y de funciones en fabricación y ventas o actividad comercial, que convierten a TATE & LYLE SPAIN, SA en una mera planta productiva, sin capacidades de decisión ni de gestión, lo cual tiene gran importancia en el análisis de la motivación económica y fiscal». Por otra parte, afirma el TEAC que «tanto en Ebromyl como en T&L SP, y también precisamente a partir del ejercicio 2000/2001 se da el hecho decisivo y determinante de que, ambas sociedades, una como dominante y la otra como dominada, comienzan a tributar en Régimen de consolidación fiscal para hacer efectivo el ahorro fiscal en Ebromyl, con aprovechamiento de las bases imponibles que restan en T&L SP, después de su propia deducción de gastos financieros, compensándolas con las bases negativas de Ebromyl».

El TEAC niega también que en las comprobaciones previas la Inspección se hubiese pronunciado acerca de la deducibilidad de los gastos financieros, aduciendo que en el caso de EBROMYL, SA el acta tenía carácter de previa, lo cual no fue discutido por la entidad mediante el correspondiente recurso, y que en el caso de TATE & LYLE SPAIN, SA lo que hizo la Inspección fue periodificar el gasto de la cancelación anticipada de los préstamos. Admite que no se cuestionó la deducibilidad de la cuantía imputable al ejercicio 1999/00, pero alega que «en aquel momento no se había abierto expediente de fraude de ley, que fue posteriormente iniciado y declarado, a la luz del conjunto de hechos y circunstancias previas y posteriores, y determinó que se negase eficacia a la operativa realizada en fraude de ley y por tanto, a los gastos financieros implicados; pero solo, como no podía ser de otro modo, respecto de los ejercicios sí sometidos a esta comprobación del IS, en régimen de declaración consolidada, periodos 2000/01 a 2003/04, y por tanto a todos los ahí devengados e imputables, ya intereses ya gastos de cancelación».

El TEAC rebate también la alegación de la entidad de que la deducibilidad de los gastos financieros «fue admitida por la Inspección en un segundo acto: la estimación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos y rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2000-01 de Ebromyl, primer ejercicio en el que tributa bajo el régimen de consolidación fiscal; rectificación que había instado para incorporar como ajuste negativo a la base imponible consolidada, la parte proporcional del gasto periodificado por la Inspección, según el criterio de imputación temporal recogido en el acta que se acaba de comentar». Afirma a este respecto el TEAC que no hubo un pronunciamiento de la Inspección sobre la deducibilidad de tales gastos sino la estimación por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, estimación que tiene carácter provisional de acuerdo, entre otros preceptos, con lo dispuesto en el artículo 8.3 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, entonces vigente.

Finalmente, rechaza también el TEAC el argumento de la entidad contribuyente de «por qué, si se rechaza la función de Ebromyl, su constitución gozó de los beneficios fiscales del capítulo VIII del Título VIII de la LIS y la correspondiente aceptación de los motivos económicos válidos para ello». Razona el TEAC que

«no existe la incongruencia o contradicción que la interesada pretende suscitar, toda vez que la aplicación del régimen especial del capítulo VIII del Título VIII no es una solicitud sino que constituye una opción del sujeto pasivo, que ha de comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda (art. 110.1 LIS); por consiguiente en este estadio no puede considerarse que haya una aceptación de la Administración; es posteriormente cuando (art. 110.2 LIS) como consecuencia de la comprobación administrativa se puede apreciar si existe o no la motivación económica válida aducida. En el caso que nos ocupa, [...] el 17 de septiembre de 1997, Ebromyl SL y Euramyl presentaron comunicación a la AEAT de la opción por el mencionado régimen especial en relación con la aportación no dineraria en la constitución de Ebromyl por Euramyl. Pues bien, es cuando posteriormente se lleva a cabo la comprobación de Ebromyl y su grupo consolidado fiscal, objeto de la presente reclamación, cuando procedía la reprobación de esta opción; ahora bien, como estos pasos iniciales y preparatorios forman parte de un conjunto mucho más amplio de operaciones, las aquí analizadas, la Inspección no reprueba este aspecto parcial "per se" sino que lo subsume en el fraude de ley, extrayendo de ello las consecuencias previstas en la ley para estos casos, reiterando la expresión del Tribunal Constitucional, la vuelta a la normalidad jurídica, es decir el rechazo por el Ordenamiento de la reducción fiscal esencialmente buscada con el entramado de operaciones, concretada en el presente caso en la eliminación de los gastos financieros correspondientes a los préstamos concertados para la financiación de las adquisiciones referidas.

Lo incongruente, al revés de lo que la interesada denota, hubiera sido proceder entonces a la regularización de los diversos aspectos parciales implicados, además de que, en sí mismos contemplados y sin integrar en la visión completa de la estrategia, podían ser legales y, de hecho, en eso precisamente se asienta el fraude de ley como extensamente se ha razonado en anteriores fundamentos de derecho».

En su demanda ante la Audiencia Nacional, recogida extensamente, como hemos dicho, en el fundamento de Derecho tercero de la sentencia, la entidad rebate los razonamientos del TEAC encaminados a demostrar la inexistencia de un pronunciamiento de la Administración sobre la deducibilidad de los gastos financieros. En este sentido se opone a la consideración como previa del acta incoada a EBROMYL, SA; niega la relevancia para la apreciación del fraude de ley de los contratos suscritos por TATE & amp; LYLE SPAIN, SA y del acogimiento de EBROMYL, SA al régimen de tributación consolidada, e insiste en que sí hubo tal pronunciamiento administrativo. Atribuye, en efecto, este alcance al acta de conformidad en la que se propone la periodificación del coste de cancelación anticipada y al acuerdo de devolución de ingresos indebidos. Arguye asimismo la entidad que «la Administración de tributos sí podía haber enervado los posibles efectos adversos de sus propios actos, pero para ello debería haber seguido el cauce de los procedimientos especiales de revisión regulados en los artículos 216 y siguientes de la actual Ley 58/2003 General Tributaria (vigente cuando se inicia la inspección origen de estos autos), y en concreto, el procedimiento de revisión de oficio de actos anulables previsto en el artículo 218 de esta Ley, con previa declaración de lesividad. [...] Por lo tanto, lo

que no puede hacer la Inspección, como aquí pretende, es cambiar la previa calificación dada a unos contratos celebrados entre los años 1997 y 1999, y cuyos efectos han sido revisados en detalle en una anterior comprobación, sin acudir con carácter previo a los procedimientos de revisión legalmente exigidos». En el párrafo transcrito, y en otros lugares de la demanda reproducida en la sentencia, la demandante mezcla las cuestiones de la doctrina de los actos propios y la comprobación de ejercicios prescritos.

3.1.2. La comprobación de ejercicios prescritos

La demanda plantea esta cuestión de manera subsidiaria: «si la Sala entendiera que no han sido objeto de revisión en la inspección inicial las operaciones que han servido de presupuesto para declarar el fraude de Ley que nos ocupa, deberíamos entender que, en todo caso, la resolución objeto de impugnación, resulta improcedente, al referirse a negocios realizados entre los años 1997 a 1999 y cuyas magnitudes (precio de adquisición y su financiación) tributarias han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, no siendo susceptible de revisión ni alteración en una inspección iniciada el 27 de septiembre de 2005, en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2000/2001 a 2003/2004. Téngase en cuenta que si se entiende que la anterior inspección no ha analizado las operaciones, tampoco podría entenderse que las mismas interrumpieron la prescripción en relación con el elemento tributario no analizado». Las operaciones aludidas son, claro está, las compras de participaciones en sociedades del grupo, que constituyen una de las piezas de la construcción destinada a obtener el ahorro fiscal que la Administración califica de fraudulento.

Afirma la demanda que «[s]e está pretendiendo regularizar la situación tributaria de mi representada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 1/04/2000 a 31/03/2004, pero por operaciones realizadas en los años 1997 y 1999. Como se ha expuesto, y de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el transcurso del plazo legal de prescripción hace que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devengan firmes, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores». Cita el escrito jurisprudencia del Tribunal Supremo en la que se establece la doctrina de la no modificabilidad de elementos del impuesto fijados en ejercicios prescritos, entre otros las bases imposables negativas.

Sostiene la entidad demandante que el criterio de la Administración supone eludir la norma sobre la prescripción y «llevaría al absurdo de tener abiertas a inspección operaciones de por vida, pudiendo analizar la Administración la finalidad de una operación y su acomodo al espíritu de la Ley desde el punto de vista fiscal durante todos los años en que la misma produjera efectos (esto es, durante muchos más años que los cuatro que establece la normativa como garantía tributaria)./ Nótese, por ejemplo, que en el caso analizado, si los préstamos durasen 30 años, estos serían los años, más cuatro más, que dispondría la Inspección para analizar las operaciones realizadas en los años 1997 a 1999, lo cual es, además de absurdo, contrario a lo que pretende regular la institución de la prescripción tributaria y, por ende, contrario a Derecho».

3.2. LA TESIS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

3.2.1. Aplicación de la doctrina de los actos propios

La Audiencia Nacional formula su tesis fundamental en el fundamento de Derecho quinto de su sentencia, que comienza con la siguiente afirmación:

«La Sala, podemos adelantarlo, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos –el acuerdo que declara el fraude de ley, las liquidaciones que traen causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos– por directa aplicación de la doctrina de los actos propios, conforme a la cual no es legítimo venir contra los actos propios, expresión de una voluntad inequívocamente manifestada y que se considera conforme a Derecho, contradiciéndolos con otros posteriores sin dar satisfacción suficiente acerca del cambio de criterio producido. Dicho principio, condensado en el viejo aforismo *venire contra factum proprium non valet*, no es sino una concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima y, desde luego, obliga a la Administración pública, que está, debe estar, al servicio de los ciudadanos, no en contra de ellos, y sirve, debe servir, con objetividad, los intereses generales, no los intereses particulares de la Administración en tanto que organización (art. 103 CE)».

En opinión de la Audiencia Nacional, «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».

La aplicación de la doctrina de los actos propios se justificaría en el caso enjuiciado porque

«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)».

La Audiencia Nacional acepta plenamente en este aspecto las alegaciones de la entidad demandante:

1. En primer lugar, la Administración conocía todos los elementos de hecho necesarios para la apreciación del fraude de ley. Es más, añade (apartado 2 del FD 5.º) que

«tal requisito cognoscitivo es ocioso si se lo examina desde el punto de vista de la práctica inspectora, precisamente porque, dada la amplitud de medios jurídicos y de potestades con que cuenta la Inspección en el ejercicio de sus funciones, el desconocimiento de datos esenciales solo podría serle imputada a deficiente instrucción o a mala práctica administrativa, en el sentido de que, pudiendo llegar con facilidad al conocimiento de las cosas, no ha acertado a hacerlo, sin embargo tal factor de conocimiento no es irrelevante si se lo analiza para sustentar en ese conocimiento de los hechos el elemento intelectual en que sustentar el acto propio de la Administración que se invoca en la demanda, máxime cuando, en este caso, este no habría operado de forma explícita, sino por *facta concludentia* o hechos inequívocos, pero basados en un conocimiento exacto de las varias relaciones jurídicas que, a la postre y por razón del cumplimiento de los contratos, generaban los gastos financieros susceptibles, en principio, de deducción fiscal, máxime ante la constancia no solo de su efectividad en el pago sino de su justificación contractual.

En otras palabras, ese *nihil obstat* de la Inspección a regularizar los intereses de los préstamos cuya deducibilidad, aplicada por las empresas en sus declaraciones tributarias, equivale a un acto de voluntad que no puede ser desconocido por la Administración sin explicar de modo claro y convincente las razones por las que se aparta de él, motivando en derecho la procedencia de ese cambio de opinión, pero a partir de la consideración de que las actas levantadas tienen un contenido explícito, en la parte en que es objeto de modificación, y un contenido implícito pero unívoco y, además, alcanzado por la cosa juzgada administrativa, en tanto que, pudiendo haber regularizado la Inspección determinados actos, rentas o deducciones, ha decidido no hacerlo, manteniendo en consecuencia lo declarado por el interesado en tanto se presume válido y eficaz».

2. El acta de conformidad levantada a AMYLUM IBÉRICA, SA contiene una declaración específica de admisión de la deducibilidad de los gastos financieros, puesto que la periodificación de dichos gastos implica su aceptación (apartado 3 del FD 5.º).
3. Rechaza la Audiencia Nacional el argumento del TEAC de que los procedimientos de comprobación previos no podían incluir un pronunciamiento de inexistencia de fraude a la ley puesto que no se había decidido incoar el expediente de declaración, ya que solo en este podía producirse tal declaración negativa. Afirma al respecto la sentencia lo siguiente:

«En realidad, se trata de un argumento que reduce la posibilidad de aparición del acto propio de la Administración –como emanación y signo,

que es, de la seguridad jurídica y del principio de buena fe, que no le es dable a aquella orillar por conveniencia– hasta extremos que hacen virtualmente imposible su concurrencia, pues se está exigiendo un requisito que no pertenece al acervo dogmático de la institución, que permite los actos concluyentes, aun tácitos o presuntos, como muestras de la voluntad en que se asienta el acto propio. En este caso, lo que sostiene el TEAC es que, como no se ha abierto un procedimiento de fraude de ley culminado con una declaración definitiva de que este no está presente, no cabe entender surgido el acto propio, que con esa postura maximalista quedaría relegado solo a los casos no ya de voluntad expresa y manifestada, sino formalmente creada y dada a conocer, siendo así que, en el caso hipotético que propone el TEAC, carecería de sentido exteriorizar esa voluntad cuando su contenido fuera puramente negativo, pues resulta completamente innecesario declarar de forma solemne la inexistencia de fraude de ley, como parece exigirse institucionalmente, aun en los casos en que no hubiera indicio o asomo alguno de su presencia, para que esa manifestación tuviera entonces valor de acto propio, lo que significaría que la práctica totalidad de los actos de regularización donde no hay fraude de ley (ni se contempla tal efecto ni aun como mera hipótesis) serían inidóneos, en el sumamente restrictivo concepto jurídico que se nos aporta, para sustentar la presencia del acto propio».

4. Argumenta la Audiencia Nacional que

«el acuerdo de declaración de fraude de ley que aquí se ha impugnado no explica de manera satisfactoria, como le era preceptivo, la razón por virtud de la cual unos actos, operaciones o negocios, sustancialmente consistentes en la adquisición de acciones de otras compañías mercantiles del grupo internacional y en la concertación de préstamos para financiar su adquisición, también por parte de otras empresas pertenecientes al mismo grupo, actos que originariamente se consideraron válidos y eficaces, incluso desde el punto de vista del fin pretendido (dando lugar, por lo que respecta al acta incoada a AMYLUM, de la que trae causa T&A SP, a la deducibilidad de los intereses financieros satisfechos por razón de los préstamos, siendo así que la levantada a EBROMYL debió racionalmente proceder de igual forma), esto es, se consideraron lícitos y adecuados para desplegar sus efectos propios, incluso en el ámbito tributario, cuando fueron examinados en relación con la comprobación administrativa de los periodos en que tales contratos fueron celebrados y, sin embargo, se consideran luego fraudulentos e ineficaces a los efectos fiscales cuando acaecen actos posteriores a su celebración que constituirían el núcleo de lo que habría que observar para determinar si concurre o no el fraude de ley que ahora nos ocupa».

5. También la devolución de ingresos indebidos a EBROMYL, SA constituye un reconocimiento de la procedencia de la deducción de los gastos financieros. La sentencia critica áspicamente la posición de la Administración, afirmando que

«[e]n este punto, el empecinamiento del TEAC alcanza cotas verdaderamente incomprensibles, pues aun admitiendo, no solo esa deducibilidad del gasto y la procedencia de su periodificación, sino también que el recurrente obtuvo, de la propia Administración tributaria, por vía de devolución de ingresos indebidos, el reintegro de pagos efectuados por tal concepto –devolución que es un acto administrativo, estrictamente tal, fruto de la voluntad de la misma Administración que ha actuado en el procedimiento que nos ocupa ejerciendo tareas inspectoras o revisoras, esto es, un acto emanado de un órgano partícipe de la misma sustancia jurídica que la Inspección o el TEAC–, no alcanza a ver en ello un acto propio, bajo el bastante endeble argumento de que se trataba de un acto provisional y de que no intervino en su decisión la Inspección».

Aduce la Audiencia Nacional la personalidad jurídica única de la Administración y rechaza el carácter provisional de la devolución. Alega a este respecto que

«no puede pretenderse, desde el punto de vista del debido respeto al principio de buena fe, que esa provisionalidad a la que se refiere el TEAC sea, valga el oxímoron o la aparente contradicción, indefinida o perpetua, de suerte que si la Inspección no actúa en un momento determinado para informar o convalidar el derecho reconocido por dicho acto de devolución tributaria supuestamente provisional, este tuviera que vagar eternamente con tal carácter sin lograr, ni siquiera tras el transcurso de los plazos de prescripción extintiva, al menos, constituir la base de un acto propio de la Administración, que por lo demás debemos entender que actúa con una voluntad única e inescindible, máxime cuando declara o reconoce derechos a los ciudadanos, los cuales no están condicionados en modo alguno por refrendos de la clase que nos propone el TEAC».

Y añade que

«[t]al opinión revela, además, una concepción expansiva de las potestades administrativas prácticamente ilimitada e insusceptible de control jurisdiccional y, en necesario reverso, una desnaturalización de los derechos de los contribuyentes, en manos del arbitrio de la Administración, que siempre podría desentenderse válidamente de sus actos declarativos de derechos, pues si el acto administrativo de devolución de ingresos indebidos no es susceptible de ser conceptuado como un acto propio que la Administración no pueda desconocer, por aplicación del principio *venire contra factum proprium non valet*, será difícil identificar en la práctica la existencia real de

actos propios de voluntad que puedan determinar la imposibilidad de apartarse de la conducta precedente».

6. Rechaza la Audiencia Nacional con numerosos argumentos el carácter de previa del acta de comprobado y conforme levantada a EBROMYL, SA Afirma la Audiencia que «[I]a Inspección no puede, a voluntad, incluir o erradicar del objeto de la comprobación los elementos del hecho imponible que tenga por conveniente, por razones de su conveniencia, comodidad u oportunidad, sino que el acta previa está reservada, de modo excepcional, para aquellos casos en que no es posible culminar la tarea inspectora debido a la concurrencia de circunstancias o hechos que, sin depender de la voluntad de la Inspección, impidan la determinación definitiva de la deuda tributaria respecto a alguno de sus aspectos integrantes». A juicio de la Audiencia Nacional, estando la Inspección en posesión de todos los elementos que le hubieran permitido pronunciarse sobre la existencia del fraude a la ley, la no inclusión de esta cuestión en la comprobación y en el acta produce «un efecto de acortamiento o reducción de la cosa juzgada administrativa dentro del procedimiento de inspección –con un efecto implícito de postergación al futuro de esa verificación a la vista del fraude de ley».

Añade la Audiencia Nacional que el conocimiento por la Administración de los hechos posteriores a las inspecciones iniciales (contratos suscritos por TATE & LYLE SPAIN, S.A y acogimiento de EBROMYL, SA al régimen de tributación consolidada), relevantes a su juicio para la calificación del fraude de ley,

«[tendría] que haber dado lugar, después de la declaración de fraude de ley, a una nueva regularización, referida a los intereses financieros, en lo referido al periodo 1997-00 a que se contraía la comprobación que los dejó fuera del acta, pues con tal declaración de fraude de ley se habría despejado definitivamente la incógnita de la que se hacía depender la calificación jurídica de tales gastos –siempre en la tesis de la Inspección– y, por lo tanto, habría desaparecido sobrevenidamente la supuesta causa que impedía que el acta fuera definitiva en su momento.

Esto es, para ser coherente consigo misma, la Inspección pudo regularizar mediante acta definitiva los ejercicios comprobados una vez levantada la circunstancia que, a su subjetivo entender, lo impedía, y sin embargo no consta que lo hiciera, como era prueba que sin duda le incumbía, siendo así que, de haber procedido de tal manera, extendiendo la declaración de fraude de ley, así como los efectos que le son propios, a tales ejercicios, quedaría desvanecida la tesis administrativa sobre la procedencia de efectuar esa declaración solo para los ejercicios 2000/01 y los sucesivos, por razón de la aparición de circunstancias que a su juicio eran sobrevenidas».

Niega, por lo demás, la Audiencia Nacional que la tributación en régimen de declaración consolidada sea «un factor determinante, a juicio de la Sala, para hacer residir en ella, de forma exclusiva o al menos preponderante, el fraude de ley».

3.2.2. La calificación como fraude de ley de operaciones realizadas en ejercicios anteriores

La entidad demandante había alegado, como hemos visto, la imposibilidad de alterar los elementos de la obligación tributaria establecidos en ejercicios prescritos. Sin embargo, la Audiencia Nacional no respondió a esta alegación, sino que, incurriendo en una cierta incongruencia, la transforma en otra sutilmente distinta, declarando que la calificación como fraudulentos (en fraude a la ley) de los negocios jurídicos está limitada temporalmente al ejercicio en que dichos negocios se realizaron. Por otra parte, la Audiencia Nacional conecta esta idea con la afirmación, mencionada más atrás, de que no es admisible que unos contratos sean considerados válidos y eficaces cuando fueron comprobados en el periodo en que se celebraron y más tarde fraudulentos e ineficaces a efectos fiscales.

La sentencia aplica concretamente esta tesis a los contratos de fabricación y ventas, concertados antes del periodo objeto de comprobación, «por lo que quedarían excluidos, por razones temporales, del ámbito objetivo a que se contrae la declaración de fraude y que debe afectar al momento de declaración de voluntad propio de tales relaciones contractuales, que es el momento en que cabe hablar, si lo hay, de fraude, no obstante el despliegue posterior de sus efectos en ejercicios posteriores a aquel en que se produjo el concierto de voluntades».

Llega la Audiencia Nacional a la siguiente conclusión, en la que se unen las dos cuestiones que hemos distinguido:

«Esta es, pues, una de las ideas principales en que debe descansar el razonamiento de la Sala, la de que no cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen (art. 24 LGT de 1963, aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquellos a los que afecta la declaración de fraude. Como ya hemos señalado, no cabe proyectar esta sino sobre actos o negocios en tanto generadores de ventajas fiscales improcedentes, lo que obliga a asociar la declaración de fraude, lógicamente, con periodos o ejercicios concretos y determinados –tratándose de tributos permanentes– que precisamente han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, por razón del fin elusorio o evasivo a que propenden, no así con los posteriores a ellos, aun cuando en estos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos, pues de admitirse esa posibilidad, siempre quedaría abierta la posibilidad, en favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos, tal como invoca la demanda sin obtener respuesta jurídica adversa, cuando señala que, como quiera que los efectos de tales contratos son de larga duración, unos treinta años, en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley».

Es de reseñar que esta doctrina ha sido reiterada, mezclándola confusamente con la de los actos propios, por Sentencias posteriores de la Audiencia Nacional, como las de 24 de enero de 2013 [rec. 440/2009 (NFJ049861)], FD 6.º, 21 de noviembre de 2013 [rec. 325/2010 (NFJ054379)], FD 5.º, y otra de igual fecha [rec. 85/2011 (NFJ052883)], FD 3.º.

3.3. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Como hemos anticipado más atrás, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 que da pie a este comentario confirma sin reservas la de la Audiencia Nacional que hemos resumido ampliamente en el apartado anterior, a la que hace escasas aportaciones.

La Sala Tercera afirma la aplicabilidad de la doctrina de los actos propios en el ámbito administrativo: «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». Señala que tal principio y los de buena fe y 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» y recuerda su plasmación positiva en el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992.

Los actos propios «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».

Respecto al caso concreto la Sala confirma el carácter vinculante del reconocimiento de la deducibilidad de los gastos financieros en las comprobaciones previas a AMYLUM, SA y a EBROMYL, SA, «deducibilidad que después se impide con el expediente de afirmarse que los contratos fueron celebrados en fraude de ley». Confirma también la incorrección, sostenida por la Audiencia Nacional, de la calificación como previa del acta levantada a la segunda de dichas entidades y reconoce implícitamente la relevancia de la devolución de ingresos indebidos. Concluye afirmando que

«[e]n 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, cuál es el de optar más tarde por la declaración en régimen consolidado, en cuanto grupo de empresas (apartado 14 del quinto fundamento)».

Sigue a continuación el siguiente párrafo, que confirma la tesis de la Audiencia Nacional sobre la comprobación de ejercicios anteriores:

«[T]ampoco puede otorgarse ese carácter [de actos reveladores de la existencia de fraude a la ley] 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...».

Por último, rechaza con el tribunal *a quo* el argumento de la Administración de que no había existido un pronunciamiento sobre el fraude de ley en las inspecciones previas puesto que no se había incoado el expediente especial, del que dice que «no merece comentario alguno».

La doctrina de la Sentencia de 4 de noviembre de 2013 se reitera por la reciente de 6 de marzo de 2014 [rec. cas. 2171/2012 (NFJ053959)], que, remitiéndose expresamente a la anterior, casa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de mayo de 2011 [rec. 876/2009 (NFJ043120)], que mantenía una opinión diametralmente contraria a la de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012.

4. COMENTARIOS

4.1. LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN EL ÁMBITO ADMINISTRATIVO

4.1.1. Consideraciones doctrinales

Aunque la doctrina de los actos propios surgió y se desarrolló en el Derecho privado, y a este se refieren los estudios fundamentales sobre ella⁵, no cabe ninguna duda de que también es aplicable

⁵ Hay que citar sobre todo la clásica monografía de DIEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L.: *La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Bosch, Barcelona, 1963. Debe mencionarse también el estudio de PUIG BRUTAU, J.: *Estudios de Derecho comparado. La doctrina de los actos propios*, Ariel, Barcelona, 1951, págs. 97 y ss. Más reciente es la monografía de TUR FAÚNDEZ, M. N.: *La prohibición de ir contra los actos propios y el retraso desleal*, Aranzadi, 2011. Dentro de la literatura jurídica hispanoamericana son de mencionar, en primer lugar, BORDA, A.: *La teoría de los actos propios*, 2.ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, s.a. [1993] y dos obras más recientes: LÓPEZ MESA, M.: *La doctrina de los actos propios. Doctrina y jurisprudencia*, 3.ª ed., Editorial B de F, Buenos Aires, 2013, y JARAMILLO JARAMILLO, C. I.: *La doctrina de los actos propios. Significado y proyección de la regla venire contra factum proprium en el ámbito contractual*, La Ley, Madrid, 2014.

en principio en el ámbito del Derecho administrativo⁶. También en el ámbito específico del Derecho tributario existen desde hace tiempo comentarios de sentencias en las que se aplica la doctrina⁷.

Sin embargo, la aplicación de la doctrina de los actos propios no se produce de manera tan natural en Derecho administrativo como en Derecho privado. La razón para ello consiste básicamente en que en el Derecho privado, especialmente en el contractual, que es el campo de aplicación más típico de dicha doctrina, rige fundamentalmente el principio de la autonomía de la voluntad mientras que la actividad de la Administración está, básicamente también, sujeta al principio de legalidad y, en consecuencia, su comportamiento está encauzado por normas jurídicas. De aquí que desde antiguo la doctrina de los propios actos haya sido mirada con recelo por la doctrina administrativista. Así GARCÍA DE ENTERRÍA afirmaba en un temprano estudio⁸ que «[l]a doctrina de los actos propios se utiliza generalmente con una inespecífica, y aún más, grosera imprecisión, y esto no solo en el Derecho administrativo, donde es notorio que su invocación por los autores y por la jurisprudencia descarga de ordinario de la necesidad de mayores análisis, sino también en el campo, más depurado técnicamente, del Derecho civil». Y añade que «la utilización del principio de los actos propios es un caso inconfundible, y verdaderamente ejemplar, de la famosa "huida a la cláusula general" que caracterizó clásicamente HEDEMANN como una abdicación de la genuina función discernidora de los juristas»⁹.

Parecidas consideraciones se encuentran en la moderna doctrina administrativista. Por ejemplo, SÁNCHEZ MORÓN afirma que «la doctrina civilista de los actos propios, que también tiene sus límites en el Derecho privado, se acomoda mal a las relaciones de Derecho público y, en concreto a las creadas por actos administrativos unilaterales y no por negocios bilaterales, que son su "caldo de cultivo" natural, dado que aquellas relaciones no están regidas por la autonomía de la voluntad, sino por un estricto principio de legalidad y atienden también a la gestión de los intereses públicos»¹⁰.

La propia doctrina civilista advierte reiteradamente sobre la necesidad de cautela y prudencia en la aplicación de la doctrina de los propios actos, a fin de evitar que dé lugar a arbitrariedad¹¹,

⁶ Véase GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1983, que estudia la doctrina de los actos propios como uno de los supuestos típicos de aplicación de dicho principio.

⁷ Véanse ROVIRA BURGADA, J. M.: «El principio de los actos propios en materia fiscal», *RAP*, núm. 6, 1951, págs. 259 y ss.; CLARO CASADO, F.: «Estudio sobre la doctrina de los propios actos en el Derecho tributario», *Rev. Der. Fin. y Hac. Públ.*, núm. 178, 185, págs. 889 y ss. Más recientemente, MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: «Algunas observaciones sobre la doctrina de los propios actos en el Derecho tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 18/1994, texto electrónico B. de D. Aranzadi, ref.ª BIB 1994\1337.

⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad», *RAP*, núm. 20, 1956, págs. 69 y ss. (págs. 71 y s.).

⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, J., *op. cit.* (nota 6), pág. 108, se hace eco de la crítica de GARCÍA DE ENTERRÍA.

¹⁰ SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho administrativo. Parte general*, 3.ª ed., Tecnos, Madrid, 2007, pág. 553.

¹¹ Díez-PICAZO, L. en su prólogo a WIEACKER, F.: *El principio general de la buena fe*, trad. de J. L. CARRO, Civitas, Madrid, 1977, pág. 17, observa que «[l]a idea del principio de buena fe como una vía de introducción de un Derecho

y sobre la improcedencia de su aplicación mecánica¹² y su carácter relativo. Esta contención en la utilización de la doctrina del *venire contra factum* se relaciona con su carácter residual, de último recurso, sobre el que también llaman la atención con frecuencia los autores¹³.

El carácter residual de la doctrina de los actos propios hace inadecuada su aplicación en el ámbito administrativo cuando la eficacia vinculante del acto se explica por un fundamento específico que a la vez delimita su alcance. Esto sucede, en primer lugar, cuando se está ante un acto administrativo en sentido formal, es decir, una manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento de la Administración, ya sea una resolución o un acto de trámite. La eficacia vinculante del acto administrativo se justifica en cuanto ejercicio de una potestad de la Administración que tiene su fundamento en la Constitución, especialmente en su artículo 103. Dicha eficacia puede ser eliminada en vía de recurso, pero también por la propia Administración autora del acto haciendo uso de sus facultades de revisión de oficio, que con frecuencia se ponen en conexión con la doctrina del *venire contra factum* de la que constituirían una excepción¹⁴. La diferencia entre esta doctrina y la eficacia vinculante del acto administrativo es semejante a la que existe entre ella y la imposibilidad de desligarse unilateralmente de un negocio jurídico,

judicial, que supone una desviación o ruptura del Derecho legal o legislado, suscita, por lo menos a mí, abundantes dudas desde el punto de vista constitucional, sobre todo cuando la constitución política se funda en el viejo principio de la división de los poderes [...]. Por otra parte, subsiste la grave dificultad de diferenciar nítidamente ese Derecho judicial que así se crea de la pura y simple "justicia del cadí". Y el propio WIEACKER, pág. 46, escribe que una objeción contra ese Derecho judicial «sería el peligro de convertir en anarquía la reconquistada autonomía del arte jurídico profesional, peligro del que no escaparon totalmente ni la antigua jurisprudencia romana ni la jurisprudencia inglesa». LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), pág. 293, advierte que «[l]a doctrina de los actos propios no debe degenerar en una muletilla o una excusa, que brinde a los operadores de derecho, especialmente a los jueces, el cómodo medio de deshacerse rápidamente de un planteo complejo, pretextando una contradicción del pretensor, sin detenerse a analizar si esa contradicción es tal, en verdad y sin vicios».

¹² Cfr. LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), págs. 257 y ss.; JARAMILLO JARAMILLO, C. I., *op. cit.* (nota 5), págs. 398 y ss.

¹³ DIEZ-PICAZO, L., *op. cit.* (nota 5), pág. 213, dice a este respecto que casi siempre que en nuestra casación se ha tratado del principio de la ilicitud de venir contra los propios actos surge la observación de «la dudosa oportunidad de traer a colación semejante principio» y afirma que al hablar de «venire contra factum» nos hallamos ante un supuesto límite, «esto es, que para impedir una contravención de la buena fe, que no puede ser evitada por ninguna de las normas legales positivas, se acude a una norma claramente subsidiaria ... no hay verdadero "venire contra factum", cuando la imposibilidad de contradecirse puede explicarse a través de la obligatoriedad de la declaración de voluntad, la inejecitabilidad de un derecho renunciado, etc.». En el mismo sentido, cfr. BORDA, A., *op. cit.* (nota 5), pág. 105; LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), págs. 268 y ss. JARAMILLO JARAMILLO, C. I., *op. cit.* (nota 5), pág. 52 i.f., se refiere a «la prudencia y mesura con que los actores jurídicos deben aplicar la doctrina, teniendo como norte siempre su verdadera teleología y naturaleza y reconociendo, delantamente, que no se trata de un *remedio para todos los males* (fórmula mágica), habida cuenta de que la informan justificados límites y fronteras, por lo demás infranqueables, si no se quiere hacer de ella un instituto antijurídico y desestabilizador del Derecho. Así, por vía de ejemplo, no debe perderse de vista la estrictez de los requisitos que condicionan su aplicación, o la subsidiariedad que la caracteriza (aplicación residual)». A esta última se refiere en las págs. 378 y ss.

¹⁴ Esta doctrina se ha considerado el fundamento del recurso de lesividad, tesis que combate GARCÍA DE ENTERRÍA en la obra citada (nota 8). V. t. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. y loc. cit.* (nota 10) y GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: *La revisión de oficio*, cap. XI de LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (dirs.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 283.

que, como señala Díez-Picazo¹⁵, son frecuentemente identificadas en la doctrina y la jurisprudencia. Observa el citado maestro que «[e]n nuestra doctrina se ha dicho que son precisamente las declaraciones de voluntad lo que constituyen los actos propios» y que «también en nuestra jurisprudencia esta idea goza de gran predicamento». Como hemos visto, esta idea está también presente en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012. Afirmo Díez-Picazo¹⁶ que «para llegar a esta conclusión práctica –que no puede desconocerse lo que válidamente se ha declarado en un negocio jurídico– no era necesaria una especial regla de derecho, ni una especial doctrina jurisprudencial». Una variante o consecuencia de la confusión criticada es la afirmación de que para sustraerse a la vinculación derivada de sus propios actos la Administración tiene que utilizar sus potestades de revisión de oficio, pues estas presuponen la existencia de un acto administrativo.

La doctrina de los actos propios se confunde también en ocasiones con la eficacia vinculante del precedente administrativo. Sin embargo, aunque tengan un fundamento en parte común en la protección de la buena fe y la confianza legítima¹⁷, la distinción entre ambas figuras es bastante clara, puesto que el principio *venire contra factum* opera en el seno de una misma relación jurídica mientras que el precedente pone en relación el tratamiento dado a dos relaciones jurídicas o situaciones distintas en las que intervienen generalmente distintos sujetos¹⁸.

4.1.2. Doctrina jurisprudencial

El examen de la jurisprudencia contencioso-administrativa reciente pone de manifiesto que la infracción de la doctrina de los actos propios, frecuentemente alegada en casación por los particulares demandantes junto con otros motivos, es rechazada generalmente por la Sala Tercera. La sentencia que estamos comentando –a la que hay que añadir la de 6 de marzo de 2014– es uno de los raros casos es que tal infracción ha sido estimada por dicha Sala.

Otro de estos casos excepcionales es la Sentencia de 30 de noviembre de 2009 [rec. 3582/2003 (NFJ036711)], en la que el Tribunal Supremo consideró, por aplicación del *venire contra factum*, que la Administración no podía desconocer, a efectos de la determinación del precio de transferencia de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, el valor en

¹⁵ *Op. cit.* (nota 5), pág. 146.

¹⁶ *Ibid.*, págs. 147 y ss.

¹⁷ Según Díez-Picazo Giménez, L. M.: «La doctrina del precedente administrativo», *RAP*, núm. 98, 1982, págs. 7 y ss. (págs. 10 y ss.), el fundamento básico del carácter vinculante del precedente administrativo es el principio de igualdad ante la ley, pero se encuentra también en los principios de seguridad jurídica y buena fe, así como en el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. En sentido semejante, Martín Fernández, F. J., *op. cit.* (nota 7), pág. 8.

¹⁸ Cfr. Díez-Picazo Giménez, L. M., *ibid.*, pág. 16, y Martín Fernández, F. J., *ibid.*, pág. 10.

Aduana de los bienes transmitidos¹⁹. La Sala se separó en este caso del principio de estanqueidad aceptado por ella en otras ocasiones frente a la doctrina de los actos propios; por ejemplo en la Sentencia de 3 de mayo de 2010 [rec. 1083/2005 (NFJ038741)]. La de 9 de diciembre de 2013 [rec. 5712/2011 (NFJ053096)] declara la vinculación a la valoración realizada en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto a la de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, aunque no por aplicación de la doctrina de los actos propios, invocada por la Administración del Estado recurrente, sino del «principio de unidad o unicidad administrativa».

Más interés tienen otras sentencias en las que se sientan criterios sobre los límites de la aplicación del principio de los actos propios en el ámbito administrativo. El principal de estos límites es el sometimiento de la actividad administrativa al principio de legalidad. En la Sentencia de 6 de octubre de 2009 [rec. 1221/2007 (NCJ058489)], se trataba de una concesión minera otorgada en 1988, a la que en 1999 se concedió una paralización, que en 2002 fue declarada caducada, acto este cuya contradicción con el anterior se alega por el interesado. La sentencia cita las de 15 de enero de 1999 [rec. 10679/1990 (NCJ058492)] –que declara la aplicabilidad en Derecho administrativo de la doctrina de los actos propios– y 16 de septiembre de 2002 [rec. 7242/1997 (NCJ058490)]. De esta última la sentencia citada transcribe el siguiente párrafo:

«Además, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de esta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, modificada por Ley 4/1999), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquellos».

La «limitación» a la que alude el texto transcrito consiste en el valor vinculante que cabía atribuir al acto administrativo anterior, en el que se reconocía que se había cumplido la finalidad de la subvención litigiosa. Acerca de ello dice la citada sentencia que «no comporta ni la renun-

¹⁹ Véase el comentario a esta sentencia de IBÁÑEZ MARSILLA, S.: «La doctrina de los actos propios y la conexión entre el valor en aduana y el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna Fiscal*, núm. 236, 2010, págs. 8 y ss.

cia a la ulterior inspección para la comprobación prevista en el mismo otorgamiento ni el olvido de las demás exigencias contempladas en el condicionamiento de la subvención».

En el mismo sentido la Sentencia de 29 de noviembre de 2011 [rec. 5128/2009 (NCJ058502)] formula la siguiente doctrina:

«La doctrina de los actos propios no puede alegarse para crear, mantener o extender en el ámbito del Derecho público situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando entre el acto precedente y el actual median circunstancias de orden legal –cambio de régimen jurídico aplicable– o de carácter físico que puedan haber determinado esa aparente contradicción y, por ende, infracción de la doctrina de los actos propios.

Con la invocación de la doctrina de los actos propios, la parte recurrente desconoce que la aplicación de la misma no puede imponerse a la aplicación de normas de carácter imperativo como son aquellas de las que la Sala de instancia hizo uso para resolver la cuestión litigiosa; así lo expresamos en la Sentencia de 9 de marzo de 2009 (Recurso número 8169/2004) cuando razonamos que "Tal doctrina no rige en ámbitos extraños al poder de disposición de las partes, ciñendo su eficacia a los casos en los que cabe que creen, modifiquen o extingan derechos, definiendo una específica situación jurídica [véase la sentencia de 12 de marzo de 2002 (casación 5398/94 , FJ 4.º b)]"».

Se remite también la citada sentencia a las de 6 de octubre de 2010 (rec. 1121/2007) y 16 de septiembre de 2002, de la que transcribe el párrafo arriba reproducido.

En términos similares a la de 29 de noviembre de 2011 se expresa la sentencia de la Sala Tercera (Sección Sexta) de 25 de mayo de 2011 (rec. 5261/2007).

En el caso resuelto por la Sentencia de 23 de septiembre de 2009 [rec. 8051/2003 (NFJ036383)] la Administración tributaria niega la condición de establecimiento permanente a la sucursal de la entidad no residente recurrente inscrita en el Registro Mercantil y que había venido presentando declaraciones tributarias como tal. La Sala Tercera (Sección Segunda) afirma que

«no se puede hablar de que la Administración incurre en lesión del principio de no ir contra sus propios actos, porque dicho principio solo opera en el marco de poderes discrecionales o de valoración de conductas, no en el ámbito de las potestades regladas, de tal forma que si una normativa exige la concurrencia de determinadas circunstancias para otorgar un beneficio fiscal, este no puede concederse si esas circunstancias no se dan en el caso concreto, y ello, aún para el supuesto de que con anterioridad, la propia Administración haya erróneamente atribuido a quien lo invoca unas características que no concurrían».

En la tesis de que la doctrina de los actos propios solo es aplicable cuando se trata del ejercicio de potestades discrecionales insiste la Sentencia de 31 de enero de 2012 [rec. 1552/2009 (NCJ058500)]. El recurrente alegaba la contradicción de un deslinde de dominio público marí-

timo-terrestre que incluía a determinados terrenos con un plan de ordenación urbana anterior informado favorablemente por la Dirección General de Costas.

Aparte de la doctrina jurisprudencial sobre el límite al *venire contra factum* derivado del principio de legalidad, tienen interés algunas otras afirmaciones del Tribunal Supremo en supuestos en los que se discutía la calificación como fraude de ley. En primer lugar, el enjuiciado por la Sentencia de 9 de febrero de 2012 [rec. 2536/2007 (NFJ046610)], que consistía en una compleja serie de operaciones con el fin de transmitir una participación societaria con ahorro fiscal, en las que intervenían diversas sociedades. El conjunto de tales operaciones fue calificado como fraude a la ley por la AEAT, pero algunas de ellas habían sido inspeccionadas por la Hacienda Foral de Bizkaia, que les dio su conformidad. La Audiencia Nacional, cuya posición recoge sin reservas el Tribunal Supremo, rechazó la aplicación de la doctrina de los propios actos, argumentando que la Administración autora de la regularización considerada acto propio era distinta de la estatal y que el destinatario de dicho acto era una entidad distinta de la recurrente, sin que otra cosa resultara de la vinculación entre ambas. La sentencia de instancia añade que

«además, que el supuesto se fraguara en un "acto de conformidad" no permite extender el significado objetivo del "acto propio" más allá del campo que le es característico, pues se trata el acto de conformidad de un pacto o negocio transaccional que no autoriza a considerar que las conclusiones a que se llega en el acto sean un acto propio de reconocimiento, con valor de cosa juzgada, no solo respecto a los hechos objeto del procedimiento, sino en cuanto a sus consecuencias jurídicas».

La Sentencia de 19 de abril de 2012 [rec. 68/2008 (NFJ054582)] se refiere también a un conjunto de operaciones calificado por la AEAT como fraude de ley, que tiene como elementos centrales la escisión de una sociedad con aportación de una parte de su patrimonio a la constitución de otra entidad que tributaba en régimen de transparencia fiscal. Con posterioridad a la declaración del fraude de ley la Administración tributaria dio su conformidad a la escisión de la primera sociedad. La Audiencia Nacional, cuya posición confirma el Tribunal Supremo, rechazó la alegación de la recurrente de la infracción de la doctrina de los actos propios –aunque el acto vinculante era posterior al contradictorio– con el argumento de que la declaración del fraude de ley

«no tiene por base aquella operación aislada, sino todas las que tuvieron lugar con posterioridad a la misma sobre la base de acogimiento de la entidad... al régimen de transparencia fiscal. Como dice la Sala de instancia, cuyo criterio compartimos, "Cuando la Administración dicta el acto administrativo impugnado no es consecuencia de una operación de escisión como acto aislado considerado, la Administración declara el fraude de ley y practica la liquidación del Impuesto de Sociedades tras un procedimiento instruido en el que se analizan y pormenorizan todas las actuaciones llevadas a cabo y que constituyen una operación en fraude de ley. Por todas estas razones no se está vulnerando la doctrina de los actos propios y los principios de buena fe y confianza legítima, que es el primer motivo de recurso y que debe ser desestimado"».

Otras sentencias establecen criterios acerca del alcance y requisitos de la doctrina de los actos propios. En el caso de la Sentencia de 5 de febrero de 2008 (rec. 10042/2004) la Sala de instancia había desestimado el recurso contra una resolución administrativa por la que se declaraba a la recurrente extranjera no admitida a la realización de la prueba teórico-práctica y de la evaluación del currículo profesional y formativo, por no haber acreditado un ejercicio profesional efectivo como médico dentro del campo propio y específico de la especialidad solicitada durante el tiempo exigido por las normas reglamentarias. A estos efectos se le había reconocido solamente el 25 por 100 del tiempo de ejercicio profesional en su país de origen. La recurrente considera que esta restricción es contradictoria con la asimilación del ejercicio profesional realizado en el extranjero al realizado en España. Señala el Tribunal Supremo que «es la finalidad del acto, su eficacia y validez jurídica las que determinan la vinculación de su autor a las consecuencias derivadas del mismo y generan la confianza ajena» y añade que «[h]a de estarse por lo tanto al alcance del acto al que se atribuye el efecto vinculante y, en todo caso, la aplicación del principio no puede invocarse para alterar, fuera de los cauces legales, el régimen jurídico a que se sujeta una concreta relación, produciéndose una modificación más allá de la finalidad y efectos del acto en cuestión, de la misma manera que no puede servir de fundamento para amparar la persistencia de formas de actuación que no se ajustan a la legalidad».

En el recurso de casación resuelto por la Sentencia de 22 de noviembre de 2013 [rec. 2008/2012 (NFJ053207)] se cuestiona un liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco practicada a la Compañía de Distribución Integral Logista, SA (LOGISTA) por el traspaso de productos sujetos a dicho impuesto con destino a almacenes de consumo y tiendas situadas dentro de un depósito fiscal, que, según la Inspección, no cumplían con las exigencias reglamentarias de estar situadas en instalaciones independientes, anticipándose a la subida de los precios de venta al público o de los tipos impositivos. La entidad alegó la infracción de la doctrina de los propios actos, al no haber sido regularizados los hechos en inspecciones anteriores realizadas durante más de veinte años con actas de comprobado y conforme. El Tribunal Supremo afirma en el fundamento de Derecho 5.º de la citada sentencia que

«aceptando que [el principio de confianza legítima], junto con el de la buena fe, vinculan a las Administraciones Públicas en las relaciones que entablan con los ciudadanos y los administrados, no es posible concluir que ese principio deba en todo caso jugar a favor de estos y en perjuicio de las Administraciones, sino que en cada caso la obligación de respeto que del mismo se deduzca para el proceder de la Administración habrá de estar en relación con las circunstancias que concurran, sin que en él se puedan amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante, confiado en esa pretendida confianza».

Más adelante añade que en el caso enjuiciado

«el hecho de que no se haya practicado la regularización en ejercicios anteriores no puede ser obstáculo para que se proceda a regularizar los ejercicios 2004 y 2005, puesto que si no se hace así se produciría un enriquecimiento injusto en beneficio de la parte recurrente, en relación a la liquidación sobre el Impuesto sobre las Labores del Tabaco a un tipo inferior al que correspondería por beneficiarse de tipos inferiores a la reforma, repercutiendo, además a sus cliente el tipo vigente tras la subida».

Y concluye con las siguientes afirmaciones:

«Así pues, aun en los supuestos en que pueda apreciarse la existencia de un actuar previo de la Administración, respecto al funcionamiento del depósito fiscal de LOGIS-TA, ello no implica necesariamente una vinculación en el actuar posterior. En tanto el derecho de la Administración no prescriba, la Inspección puede regularizar una situación jurídica tributaria cuando lo estime oportuno, sin que se pueda ver vinculado por el hecho de no haber regularizado dicha situación con anterioridad, pese a conocer los hechos. No hay que olvidar que el artículo 54.1 e) de la Ley 30/1992 prevé la posibilidad de un cambio de criterio por parte de la Administración siempre que dicho cambio esté debidamente motivado.

Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte, ya que si bien es cierto que la Administración Tributaria conocía la existencia de la tienda, lo que desconocía era la finalidad que se le estaba dando a la misma».

4.2. REQUISITOS DE LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS

Conviene ahora precisar el contenido de la doctrina de los actos propios, para lo cual nos serviremos de la formulación de Díez-PICAZO²⁰, según la cual «la regla, que normalmente se expresa diciendo que "nadie puede venir contra sus propios actos", ha de interpretarse en el sentido de que toda pretensión, formulada dentro de una situación litigiosa, por una persona que anteriormente ha realizado una conducta incompatible con esta pretensión, debe ser desestimada». Por consiguiente, sigue diciendo el citado autor, la aplicación de la regla exige: «1.º Que una persona haya observado dentro de una determinada situación jurídica, una cierta conducta jurídicamente relevante y eficaz. 2.º Que posteriormente esta misma persona intente ejercitar un derecho subjetivo o una facultad, creando una situación litigiosa y formulando dentro de ella una determinada pretensión. 3.º Que entre la conducta anterior y la pretensión posterior exista una incompatibilidad o una contradicción, según el sentido que de buena fe hubiera de atribuirse a la conducta anterior. 4.º Que en ambos momentos, conducta anterior y pretensión posterior, exista una perfecta identidad de sujetos».

²⁰ *Op. cit.* (nota 5), pág. 193.

Los requisitos de la doctrina de los actos propios se resumen por la Sala Primera del Tribunal Supremo en la Sentencia de 6 de febrero de 2014 [rec. 2603/2011 (NCJ058499)], entre muchas otras, en los siguientes términos:

«La jurisprudencia en torno a la doctrina de los actos propios, cuya base legal se encuentra en el artículo 7.1 CC, con carácter general, exige la concurrencia de las siguientes circunstancias: i) que el acto que se pretenda combatir haya sido adoptado y realizado libremente; ii) que exista un nexo causal entre el acto realizado y la incompatibilidad posterior; iii) que el acto sea concluyente e indubitado, constitutivo de la expresión de un consentimiento dirigido a crear, modificar y extinguir algún derecho generando una situación desacorde con la posterior conducta del sujeto».

El principal de estos requisitos, en el que se fundan los restantes, es el relativo a las características que debe reunir la conducta (el «acto propio») para que vincule al sujeto que la realiza. DíEZ-PICAZO²¹ observa, en primer lugar, que más que de un acto debe hablarse de una conducta, que «puede inducirse de un acto o de varios, pero solo debe tomarse en consideración en cuanto revela una actitud, una postura, un modo general de proceder». La jurisprudencia y la doctrina que se apoya en ella y la sistematiza²² hacen hincapié en el carácter inequívoco que debe tener esa postura que el acto revela. Esta debe ser también jurídicamente relevante, es decir, que los actos «deben hallarse revestidos de un cierto carácter "trascendental", "fundamental", ser de alguna manera reveladores del "designio" del agente, "definir" la situación jurídica de su autor»²³. Para ser jurídicamente relevante es necesario que la conducta se realice dentro de una determinada situación jurídica, pero no que haya tenido como efecto la creación, modificación o extinción de derechos; basta con que tengan alguna repercusión en esta relación jurídica. Deben ser además jurídicamente eficaces, no inválidos²⁴.

Tales actos no son, sin embargo, como erróneamente afirma una parte de la jurisprudencia, manifestación de voluntad o expresión de un consentimiento, ya que en tal caso no debe aplicarse la doctrina de los propios actos sino la de la eficacia general de las declaraciones de voluntad²⁵. De acuerdo con esta tesis, observa DíEZ-PICAZO²⁶, acto propio sería una conducta del sujeto que se puede valorar objetivamente como una declaración tácita de voluntad; *factum proprium* y *facta concludentia* serían así una misma cosa. Afirma el citado autor que «esta doctrina es hoy

²¹ *Op. cit.* (nota 5), págs. 194 y ss.

²² Cfr. TUR FAÚNDEZ, M. N., *op. cit.* (nota 5), págs. 36 y s.; LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), págs. 164 y ss.; JARAMILLO JARAMILLO, C. I., *op. cit.* (nota 5), págs. 332 y s.

²³ DíEZ-PICAZO, L., *op. cit.* (nota 5), pág. 195.

²⁴ DíEZ-PICAZO, L., *ibíd.*, págs. 199 y ss.

²⁵ DíEZ-PICAZO, L., *ibíd.*, pág. 196.

²⁶ DíEZ-PICAZO, L., *ibíd.*, pág. 150.

unánimemente rechazada», y recoge la opinión de PUIG BRUTAU²⁷ en el sentido de que «la esfera de actuación de la regla *venire contra factum proprium non valet* ha de ser delimitada separando de ella los supuestos que implican auténtica voluntad de renunciar ciertos derechos y auténtico consentimiento relativo a la alteración de una situación jurídica, aunque ambos supuestos se manifiesten o deduzcan a través de actos concluyentes». Según este último autor, «los "actos concluyentes" no pertenecen a la verdadera doctrina de los actos propios, pues su eficacia se mantiene por razón de haber mediado consentimiento, mientras que cuando un tribunal impide que un litigante vaya contra sus propios actos, deja por completo de lado toda la doctrina de la declaración de voluntad para imponer directamente, en vista de las circunstancias concurrentes, determinada configuración a la relación jurídica de que se trate».

La teoría de la relación entre el silencio del sujeto y la doctrina de los actos propios tiene especial interés en el caso de las sentencias comentadas, pues estas consideran como acto vinculante en el sentido de esta doctrina una conducta pasiva: el hecho de no haber calificado la Inspección, en las inspecciones previas, como fraude de ley las operaciones a las que en la comprobación posterior aplicaría esta calificación. La Audiencia Nacional afirma que el acto propio «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» y que en el caso enjuiciado el acto propio «no habría operado de forma explícita, sino por *facta concludentia* o hechos inequívocos» y que la regularización de los intereses de los préstamos «equivale a un acto de voluntad que no puede ser desconocido por la Administración sin explicar de modo claro y convincente las razones por las que se aparta de él». Por su parte la sentencia del Tribunal Supremo afirma que los actos propios pueden ser expresos, presuntos y tácitos y que estos últimos son aquellos «en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate».

Pues bien, si de acuerdo con la doctrina dominante y en contra de la opinión de las sentencias comentadas, el silencio que constituye un acto propio no es una declaración tácita de voluntad que produce sus efectos por el mero hecho de su realización, el efecto vinculante derivado de la aplicación de la doctrina del *venire contra factum proprium* únicamente puede venirle dado al silencio cuando las circunstancias que rodean al no ejercicio del derecho crean la confianza de buena fe en que este no va a ser ejercido. Esto sucede especialmente cuando la actitud pasiva se prolonga en el tiempo, cuando se produce un retraso tal en el ejercicio de un derecho que induce a confiar en que este no será ejercido. En relación con esta situación PUIG BRUTAU²⁸ evoca la figura del *common law* del *laches*²⁹, que es una modalidad de la doctrina del

²⁷ PUIG BRUTAU, J., *op. cit.* (nota 5), pág. 126.

²⁸ *Op. cit.* (nota 5), págs. 116 y ss.

²⁹ Según *The Concise Oxford Dictionary*, el término jurídico *laches* significa «retraso en cumplir un deber, afirmar un derecho, reclamar un privilegio, etc.» (*delay in performing a legal duty, asserting a right, claiming a privilege, etc.*).

estoppel (*estoppel by laches*), la cual, a su vez, equivale en Derecho anglosajón a la del *venire contra factum proprium*³⁰.

La aplicación de esta doctrina resuelve, en palabras del autor citado, el problema planteado por la situación de «quien ha confiado en la apariencia creada por la actitud pasiva de alguien, es decir, cuando el silencio ha podido ser interpretado de buena fe como asentimiento o como prueba de la inexistencia del derecho que luego se intenta hacer valer». Dice después PUIG BRUTAU³¹ que «la opción entre las reglas opuestas: *qui tacet neque negat neque utique fatetur* (quien calla ni afirma ni niega) y *qui tacet consentire videtur* (quien calla otorga su consentimiento), que son las que se disputan la primacía en orden a la solución del problema de si el silencio puede ser considerado *como si* fuese una declaración de voluntad, ha de resolverse a favor de la segunda, cuando lo contrario supondría permitir que alguien contraviniera sus propios actos». Y añade:

«Con ello resulta claro que, en el problema de la posibilidad de valoración del silencio *como si* fuese una declaración de voluntad, no se trata de apreciar la existencia de actos concluyentes reveladores de que efectivamente se ha consentido. Puede, ciertamente, darse el caso de que tales actos concurren; pero los *facta concludentia*, cuando existen, denotan que ha mediado asentimiento. Por el contrario, la verdadera naturaleza del problema que examinamos consiste en que, por razones de justicia y de conveniencia pública o política jurídica, el arbitrio judicial interviene de manera creadora o constitutiva, imponiendo, en vista de las circunstancias concurrentes, las mismas consecuencias que ordinariamente solo se desprenden de las declaraciones de voluntad».

Esta construcción es la que puede salvar las contradicciones de las sentencias comentadas. Cuestión distinta es que en el caso resuelto por ellas concurren las circunstancias que justifican la aplicación de la doctrina de los actos propios. Desde luego no está presente en él el retraso en el ejercicio del derecho que requiere típicamente tal aplicación en el caso de silencio del sujeto³², por lo que el problema se traslada a determinar si en el referido supuesto cabía atribuir

³⁰ Véase sobre el *estoppel* DIEZ-PICAZO, L., *op. cit.* (nota 5), cap. III, págs. 62 y ss., y PUIG BRUTAU, J., *op. cit.* (nota 5), págs. 103 y ss. La aplicación de la doctrina de los actos propios en el supuesto del *laches*, es decir, del silencio del sujeto plantea el problema de su compatibilidad con la prescripción, que puede formularse así: ¿puede determinarse que un derecho no es ejercitable antes de que haya prescrito? PUIG BRUTAU, *ibid.*, pág. 122, se inclina por la respuesta afirmativa. En contra, v. BORDA, A., *op. cit.* (nota 5), págs. 99 y s.

³¹ *Op. cit.* (nota 5), pág. 119 i.f.

³² TUR FAÚNDEZ, M. M., *op. cit.* (nota 5), págs. 91 y ss., considera el «retraso desleal» como una figura diferenciada del *venire contra factum* y señala diversas notas que las distinguirían y que, básicamente, derivarían de que el primero parte del hecho del silencio del sujeto. Se pregunta así si la inactividad, el no ejercicio de un derecho, puede considerarse una conducta relevante en el sentido de la doctrina de los actos propios. Observa que «posiblemente lo excepcional sea entender que la inactividad del titular del derecho constituya una manifestación de su intención de no ejercitarlo capaz de suscitar en el sujeto pasivo del derecho la creencia de que este ya no se ejercitará». Su conclusión es que «en pocas ocasiones podrá aplicarse la doctrina del retraso desleal como modalidad de la doctrina de los actos

a la inactividad de la Inspección un significado equivalente a una manifestación tácita de voluntad de no ejercitar en el futuro su potestad de calificación de los hechos como constitutivos de fraude de ley, es decir, como una especie de renuncia a este derecho, si es que es adecuado el empleo de esta expresión³³. En este aspecto la doctrina exige una especial claridad en la interpretación del silencio del sujeto³⁴.

4.3. CRÍTICA DE LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS POR LAS SENTENCIAS COMENTADAS

4.3.1. La opinión de los autores

Que sepamos se han publicado hasta el presente dos comentarios a la doctrina jurisprudencial expresada en las sentencias comentadas, uno de CARRASQUER CLARÍ a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012³⁵ y otro de HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013³⁶.

A) En el primero de dichos comentarios³⁷ la autora sostiene que el caso decidido por la sentencia examinada hubiera debido resolverse aplicando la técnica del precedente administrativo y no la doctrina de los actos propios, y ello porque

propios». A nuestro juicio, cabe objetar a la autora que no indica con claridad en qué supuestos sería aplicable la primera de dichas doctrinas y no la segunda, como exigiría la distinción rigurosa entre ambas.

³³ Acerca de la relación entre la aplicación del *venire contra factum* en el caso de silencio del sujeto y la renuncia tácita al derecho, dice PUIG BRUTAU, J., *op. cit.* (nota 5), pág. 120, que «de la misma manera que en el caso de pérdida de un derecho por aplicación del principio de que nadie puede ir contra sus propios actos, no existe una auténtica renuncia, pues, como ya antes hemos dicho, no se trata de una verdadera declaración de voluntad, sino de un supuesto de hecho que se considera digno de producir el mismo resultado (*estoppel*), igualmente cabe afirmar que, en el caso de silencio de un titular en circunstancias tales que una persona razonable deba interpretarlo como si se tratara de un asentimiento tácito, las consecuencias que ordinariamente solo se desprenden de este, también deberán, en tal caso, ser reconocidas por el juzgador en uso de su arbitrio de equidad (*laches*)». Sobre la distinción entre *venire contra factum* y renuncia vid. t. DIEZ-PICAZO, *op. cit.* (nota 5), págs. 159 y ss., que en esencia la reconduce a la distinción entre actos propios y declaraciones tácitas de voluntad.

³⁴ Así, LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), pág. 168, afirma que «en aquellos casos donde la contradicción se evidencia entre un acto actual y el silencio o pasividad anterior, dicha contradicción no debe dejar lugar a dudas... Debe tratarse de lo que la doctrina francesa ha llamado "silencio permeable", es decir, el silencio que deja filtrar la voluntad de quien lo guarda». Salvamos la impropiedad de hablar de declaraciones de voluntad en este contexto.

³⁵ CARRASQUER CLARÍ, M. L.: «La doctrina de los actos propios como límite formal a la declaración de fraude a la ley tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 267, 2013, págs. 33 y ss.

³⁶ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «La vinculación de la Administración Tributaria a los actos propios en su función de comprobación», *Quincena Fiscal*, núm. 7/2014, págs. 109 y ss.

³⁷ *Op. cit.*, pág. 39.

«la decisión o más bien las decisiones precedentes que condicionan el actuar de la Administración tributaria se identifican con la resolución de dos procedimientos de inspección anteriores, es decir, se producen en el ámbito de relaciones tributarias distintas, si bien con la particularidad de que se refieren al mismo concepto impositivo y obligado tributario. El hecho es que un mismo contribuyente es tratado por la Administración de un modo diferente a como lo hizo en una situación semejante anterior. En este caso, el trato desigual no está justificado y aunque la vinculación al precedente no puede establecerse con fundamento en el principio de igualdad –que exige alteridad en la comparación–, sí puede justificarse en las exigencias de los principios de buena fe y seguridad jurídica (DÍEZ-PICAZO)».

Se pregunta seguidamente la autora si el cambio de criterio de la Administración, posible en el marco de la doctrina del precedente, está justificado, a lo que contesta que

«en el caso juzgado la posibilidad de una calificación contradictoria quedaba excluida por otras circunstancias derivadas de la configuración del fraude a la ley tributaria y su aplicación en el caso de los tributos periódicos. La consideración de los intereses financieros como no deducibles solo podía producirse como efecto de la declaración de fraude de ley de las operaciones de préstamo que los generaban, lo que no era posible por dos motivos: en primer lugar, porque dichas operaciones ya habían sido objeto de comprobación por la Inspección; en segundo lugar, porque en el momento en que la Administración pretende la recalificación, dichas operaciones correspondían a ejercicios prescritos, lo que obviamente también impedía cualquier actuación administrativa».

Entre sus conclusiones afirma lo siguiente sobre la posibilidad de apartarse del precedente:

«En primer lugar, hay que tener en cuenta las especialidades propias de la institución del fraude de ley tributaria en relación a los tributos periódicos. En estos casos, la declaración de fraude queda limitada al momento y periodo en que se realizaron las operaciones que generan las ventajas fiscales, con independencia de que estas se extiendan a ejercicios posteriores.

Del mismo modo, obvia decirlo, la Administración tributaria no puede cambiar de criterio, interpretación o calificación cuando la situación en cuestión ha adquirido firmeza, bien porque se han agotado las posibilidades de comprobación, bien porque se han consolidado por efecto de la prescripción».

La postura de CARRASQUER nos suscita las siguientes observaciones. En primer lugar, aun siendo cierto que las obligaciones tributarias correspondientes a ejerci-

cios distintos son distintas (el art. 63.1 LGT establece que «las deudas tributarias son autónomas»), ello no me parece decisivo para que la *sedes materiae* del caso planteado sea la teoría del precedente administrativo y no la doctrina de los actos propios, lo cual no significa que esta doctrina haya sido correctamente aplicada. Es decir, partiendo de la existencia de un problema de vinculación de la Administración a actuaciones anteriores suyas, parece más natural en el presente caso, en nuestra opinión, abordarlo desde el *venire contra factum* que desde la teoría del precedente. Primero, porque en el caso planteado, el punto de vista adecuado no es el de las obligaciones tributarias materiales, sino el procedimental, en el cual las comprobaciones del grupo de consolidación y las de las entidades que lo integran están estrechamente relacionadas y forman en cierto aspecto una unidad, si no formalmente sí en cuanto al fondo del asunto y a las cuestiones suscitadas. Segundo, porque es dudoso que la doctrina del precedente pueda aplicarse tomando como precedentes actos administrativos de trámite, como son las actas de inspección, y no resoluciones; más aún, actos negativos (en realidad, el silencio o inactividad de la Administración), que sería necesario construir como declaraciones tácitas sin las cuales no hay acto administrativo posible –aquí sí, a diferencia de cuando se trata de la doctrina de los propios actos.

Aparte de los anteriores aspectos formales, en la medida en que hay una cierta coincidencia entre las doctrinas del precedente y de los actos propios, puesto que en ambas se cuestiona la vinculación a una actuación anterior, CARRASQUER parece admitir que en el caso considerado existió esa eficacia vinculante, lo cual es también discutible, como veremos más adelante, aunque la autora estima que hubiera podido salvarse por la Administración si no hubiese estado impedida por los siguientes obstáculos: la existencia de una comprobación anterior, la prescripción de los ejercicios y la necesidad de que la comprobación del fraude se haga en el periodo en que se realizaron las operaciones que generan la ventaja fiscal. De los dos últimos, que suponen aceptar la posición de las sentencias comentadas, nos ocuparemos también más adelante; en cuanto a la existencia de una comprobación, solamente impediría la rectificación en la medida en que fuese definitiva y teniendo en cuenta además la posibilidad de una revisión de oficio de las liquidaciones resultantes, en su caso.

- B) El comentario de HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS a la sentencia del Tribunal Supremo se inicia con una referencia a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Respecto al segundo señala que es aplicable también a las Administraciones Públicas de acuerdo con el artículo 3.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y recuerda la doctrina jurisprudencial según la cual es aplicable en el ámbito de los actos discrecionales, pero no en el de los reglados. Menciona seguidamente como manifestaciones de este principio, del que afirma que no tiene ninguna peculiaridad en Derecho tributario, las consultas vinculantes y la doctrina de los actos propios. Observa que en este ámbito «cualquier acto administrativo puede servir de prece-

dente a estos efectos –expreso o tácito– pero siempre que suponga una verdadera manifestación de voluntad de la Administración Pública» y añade que «solo pueden vincular a la Administración aquellas manifestaciones de voluntad emitidas por el órgano competente a través del procedimiento legalmente establecido. Dicho de otro modo, solo podrán vincular a la Administración los actos resolutorios (no los actos de trámite ni los informes), que sean definitivos y que hayan sido emitidos por el órgano que tenga atribuida la competencia para obligar a la Administración (no por cualquier otro) y que haya sido emitida en el curso de un procedimiento administrativo (no de cualquier forma o de cualquier modo)».

Pasa luego HERRERO DE EGAÑA a examinar «la vinculación del acto propio en el ámbito de las actuaciones de comprobación» y se plantea en primer lugar la cuestión de «si la no comprobación puede generar en el administrado un estado de confianza en la corrección de los criterios aplicados en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias que ampare comportamientos futuros idénticos», a la que responde que «la no comprobación no significa más que eso: que no se ha comprobado y que por ello la Administración Pública no ha emitido ninguna opinión –ni positiva ni negativa– sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias».

En el supuesto contrario de que haya habido comprobación, afirma el autor citado que

«parece claro que las manifestaciones expresas o tácitas de la Administración cuestionando o admitiendo la declaración del obligado tributario, en todo o en parte, pueden constituir pronunciamientos generadores de confianza en un futuro actuar del obligado tributario. El silencio, en cambio, parece que debería equipararse a la no comprobación pues si nada se dice sobre un aspecto concreto de la tributación –aunque ya no sea revisable– no puede generar en el obligado tributario una confianza en que la Administración ha aceptado una determinada forma de cumplir sus obligaciones tributarias».

Parecería que este último –comprobación en la que se guarda silencio acerca de determinados aspectos de la tributación– es el supuesto contemplado por las sentencias comentadas.

Distingue después, sin embargo, HERRERO DE EGAÑA otros dos supuestos:

- Que a raíz de los criterios expuestos en una actuación de comprobación, el administrado cambie la forma de cumplimiento de sus obligaciones tributarias para adecuarse al criterio administrativo y, posteriormente, la Administración cambia de criterio, en cuyo caso «parece claro que ninguna consecuencia adversa debería derivarse para ese contribuyente».
- Que la Administración inicialmente compruebe y dé por buena una operación con proyección plurianual realizada por el obligado tributario antes de las actuaciones de comprobación.

Acerca de este segundo supuesto, que reúne otros elementos del caso de las sentencias comentadas, dice el autor citado lo siguiente:

«En este caso la realización de esa operación en la forma en que se hiciera –civil, mercantil y fiscal– no resultaría imputable a un acto previo de la Administración tributaria. Si esa operación resultara comprobada y fuera considerada conforme –de forma expresa o tácita por la Administración tributaria– y en un ejercicio posterior se considerara realizada en fraude de ley –actuación que debería ser posible por la no vinculación al precedente ni al *acto propio*– habría que determinar, como en el caso anterior, dónde está la confianza generada y dónde está el perjuicio derivado del cambio de criterio. Desde luego, la Administración no habría generado la operación –como ya se ha dicho– y con ese actuar inicial erróneo, lo único que habría inducido es a continuar temporalmente con una forma de tributación equivocada. Si con ello se hubiera generado algún perjuicio –distinto lógicamente a la diferencia de tributación– podría llegar a ser indemnizado pero lo que no podría legalmente admitirse es la perpetuación en el tiempo de la forma de tributación contraria a la ley por el solo hecho de que las primeras comprobaciones de la Administración fueron equivocadas. En estos casos debería seguirse el mismo criterio que ha aplicado el Tribunal Supremo para el caso de las bases imponibles negativas no comprobadas, esto es, el mantenimiento íntegro de las facultades de comprobación de la Administración tributaria sin perjuicio de la intangibilidad de las situaciones ya consolidadas por el tiempo».

El supuesto hipotético descrito coincide sustancialmente con el de las sentencias comentadas, aunque habría que puntualizar que en este la actuación inicial de la Administración no fue en rigor errónea, sino que no entró en la cuestión del fraude a la ley, ni al obrar así indujo en ningún sentido al contribuyente, sino que dejó inalterada la deuda tributaria declarada por este. Sin embargo, en los aspectos fundamentales la opinión del autor, si no hemos entendido mal, es que la conformidad inicial no genera un acto propio que vincule a la Administración, la cual es libre de calificar las operaciones como fraude de ley, ya que de lo contrario se perpetuaría una tributación ilegal. No es fácil de entender, en cambio, qué perjuicio indemnizable puede causarse al contribuyente con esta actuación destinada a cumplir la legalidad.

En vista de las anteriores afirmaciones tampoco se entiende el comentario que hace HERRERO DE EGAÑA refiriéndose concretamente a la Sentencia de 4 de noviembre de 2013 en el último y breve apartado de su artículo (hasta llegar ahí se mantiene en un plano hipotético), que parece claramente contradictorio con ellas:

«Resulta indudable que la seguridad jurídica padece cuando la Administración tributaria ha comprobado la actuación del obligado tributario, la ha considerado correcta y, con posterioridad, al comprobar los efectos de

esa operación en otros ejercicios tributarios, revisa la operación inicial y pretende calificarla como fraudulenta. Es cierto que en estos casos la seguridad jurídica padece –y padece mucho– pero el debate no es ese o, mejor dicho, no es solamente ese. El debate es si, sobre esa seguridad jurídica, debe primar la legalidad. Y ese debate lo ha resuelto la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dando primacía al *principio de legalidad* sobre la vinculación al *acto propio*».

En efecto, si se ha afirmado que no hay acto propio de la Administración en un supuesto hipotético que entendemos que coincide sustancialmente con el de la sentencia, no puede haber lesión de la confianza ni, por tanto, de la seguridad jurídica, si las operaciones enjuiciadas se califican como fraude a la ley. La seguridad jurídica solamente padecería si efectivamente la Administración hubiese vulnerado una confianza creada con su comportamiento originario y esta vulneración se hubiera aceptado por los tribunales. No es esto lo que los tribunales han resuelto, sino, muy al contrario, primar radicalmente la seguridad jurídica, haciendo para ello, como trataremos de demostrar a continuación, una aplicación hiper-garantista de la doctrina de los propios actos.

Por eso la última frase del párrafo transcrito se debe sin duda a un error obstativo, pues la realidad es justamente la inversa: el Tribunal Supremo, al igual que antes la Audiencia Nacional ha dado absoluta primacía al *venire contra factum* frente a la legalidad, si por esta se entiende la aplicación estricta de las normas tributarias, incluida la de sanción del fraude a la ley. Por lo demás, no hay ningún conflicto entre la legalidad y la seguridad jurídica, como sostiene el autor; antes al contrario, la legalidad es el medio esencial de tutela de la seguridad. Es la aplicación de una doctrina de creación judicial y límites tan indeterminados como la de los actos propios la que puede poner en peligro la seguridad jurídica. De aquí las frecuentes exhortaciones de los autores a la prudencia y contención en su utilización.

4.3.2. Nuestra posición

A nuestro juicio, la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo no han aplicado correctamente la doctrina de los actos propios en el caso decidido por las sentencias objeto de este comentario. La razón fundamental de esta opinión es que, a nuestro entender, el hecho de no haber calificado como fraude de ley en las inspecciones iniciales realizadas a EBROMYL, SA y AMYLUM IBÉRICA, SA las operaciones que generaron los gastos financieros cuya deducción se discute no era motivo suficiente para crear en la primera la confianza legítima en que esa calificación no se produciría cuando fue objeto de una nueva inspección en calidad de dominante del grupo de consolidación. No atribuimos, en cambio, una importancia decisiva a la incorrección técnica en que incurren ambas sentencias cuando confunden el acto propio con una manifestación tácita de voluntad, que ciertamente no ha existido en este caso.

El principio o regla jurídica que se expresa con el brocardo *venire contra factum proprium non valet*, en cuanto derivado del principio general de la buena fe, lo que exige es, como afirma DIEZ-PICAZO³⁸, el comportamiento coherente de los sujetos, lo cual «significa que, cuando una persona, dentro de una relación jurídica, ha suscitado en otra con su conducta una confianza fundada, conforme a la buena fe, en una determinada conducta futura, según el sentido objetivamente deducido de la conducta anterior, no debe defraudar la confianza suscitada y es inadmisibles toda actuación incompatible con ella». Con vistas a la aplicación de la doctrina de los actos propios en el caso de las sentencias comentadas, la pregunta precedente es, pues, si la conducta de la Administración era objetivamente adecuada, de acuerdo con la buena fe, para suscitar la confianza de la entidad contribuyente en que las operaciones objeto de comprobación no serían calificadas en el futuro como fraudulentas. A nuestro parecer, la respuesta a este interrogante debe ser negativa por las razones que indicamos a continuación.

La primera es que en las inspecciones iniciales la Administración no realizó ningún comportamiento activo en relación con la declaración del fraude a la ley, sino que guardó silencio sobre esta cuestión; silencio al que, según la doctrina citada más atrás, no es posible atribuir el significado de acto propio, fuera del supuesto, que aquí no concurre, del retraso desleal en el ejercicio de un derecho. Tampoco tenía la Inspección el deber de pronunciarse en dichas primeras comprobaciones sobre la existencia o no de fraude a la ley; podía, por el contrario, decidir libremente el alcance de la inspección, a lo que la autorizaba el artículo 11 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, entonces aplicable, en términos parecidos a los del actual artículo 148 LGT. En uso de esta facultad la Administración se limitó en las inspecciones iniciales a comprobar la corrección de la deducción de los intereses sin poner en cuestión la licitud de las operaciones que los habían generado, cosa que hizo en la posterior inspección del grupo al incoar respecto de ellas el expediente de declaración del fraude de ley. El reconocimiento de la procedencia de la deducción que resultaba de tales comprobaciones tenía como presupuesto la licitud, entonces no cuestionada, de los préstamos generadores de los intereses. Por eso tiene sentido el argumento del TEAC de que la concurrencia del fraude a la ley no se planteó en las inspecciones iniciales puesto que no se incoó el expediente de fraude de ley, que era la vía procedimental necesaria para ello; argumento que suscita, como vimos, la áspera crítica de la Audiencia Nacional.

El alcance parcial de las actuaciones inspectoras es, a su vez, lo que determinó el carácter de previa del acta de comprobado y conforme levantada a EBROMYL, SA, objeto de un amplio debate ante la Audiencia Nacional, que, como indicamos, niega dicho carácter, para lo cual restringe hasta extremos insostenibles la facultad de la Inspección de determinar el alcance de sus actuaciones en los términos antes recordados. Sin embargo, este debate es en realidad irrelevante, pues si el acta tuviese carácter definitivo esto significaría que la Inspección no podría comprobar de nuevo la deducibilidad de los intereses en los ejercicios a los que afecta –cosa que, por otro

³⁸ *Op. cit.* (nota 5), pág. 142.

lado, no ha intentado la Administración, lo cual, a su vez, motiva el reproche de incoherencia por parte de la Audiencia Nacional—pero no altera el hecho de que la Administración no se pronunció sobre tal deducibilidad y, por tanto, no realizó un acto propio sobre esta cuestión.

Tampoco puede atribuirse el valor de acto propio a la devolución de ingresos indebidos concedida a EBROMYL, SA, no ya porque ese acto tenga carácter provisional o porque procediese de un órgano administrativo distinto de la Inspección, como aduce el TEAC y rebata con dureza la Audiencia Nacional, sino porque la devolución de ingresos indebidos es un acto meramente ejecutivo de una resolución previa, que, por tanto no contiene declaración alguna sobre el fundamento de la devolución. En este caso la resolución era el acuerdo de rectificación de la autoliquidación, pero este era una consecuencia directa del acta en la que se periodificaron los gastos de cancelación anticipada del préstamo, que, como venimos sosteniendo, no se pronuncia sobre la existencia o no del fraude a la ley. Por lo demás, no nos parece tan evidente como sostiene la Audiencia Nacional que la periodificación de los costes de cancelación anticipada de los créditos suponga el reconocimiento de la procedencia de la deducción de los gastos financieros de los que, por lo demás, tales costes son solo un componente. La Audiencia Nacional califica de «alambicada» la distinción entre periodificación y deducción; sin embargo, la corrección de la imputación temporal del coste significa únicamente esto y no además un pronunciamiento tácito sobre la deducibilidad del gasto; al menos no sobre la calificación de las operaciones como fraude de ley.

El acto propio no surge tampoco del hecho, aceptado por la Audiencia Nacional, de que con ocasión de las primeras inspecciones la Administración dispusiera de todos los datos en los que hubiera podido apoyar la declaración de fraude de ley. Ello solo podría suceder si este conocimiento originase el deber de plantear en ese momento del procedimiento la posible existencia de esta anomalía de las operaciones. Esto es lo que viene a afirmar la Audiencia Nacional cuando reprocha a la Inspección que excluyera inicialmente de su consideración la cuestión del fraude de ley. Como antes señalamos, en nuestra opinión la Administración podría, incluso teniendo a la vista las operaciones más tarde calificadas como fraude de ley, excluir esta cuestión de la inspección. Y aquí es donde el argumento de la no incoación del expediente especial adquiere su sentido. Lo que no sería aceptable es que habiéndose planteado y controvertido en las comprobaciones iniciales la cuestión de la existencia del fraude de ley, esta no hubiese sido objeto de decisión administrativa.

En vista de las anteriores consideraciones, resulta irrelevante la cuestión del significado que para la calificación del carácter fraudulento de las operaciones tenía el conocimiento de los contratos de fabricación y ventas suscritos por TATE & LYLE SPAIN, SA y del acogimiento de EBROMYL, SA al régimen de tributación consolidada; al igual que es irrelevante la cuestión de si la circunstancia de que tales hechos fuesen posteriores a los ejercicios objeto de las inspecciones iniciales contradice, como alega el TEAC, la afirmación de que la Administración disponía al llevarlas a cabo de toda la información necesaria para la apreciación del fraude a la ley. La Audiencia Nacional no niega directamente este significado, aunque sostiene que la Administración «exacerba» su importancia, sino que afirma, como ya se ha señalado, que la apreciación poste-

rior del fraude de ley hubiera debido llevar a la Administración a regularizar los ejercicios objeto de dichas inspecciones, cosa que esta no hizo, seguramente por estimarlos prescritos. A nuestro juicio, sin embargo, no cabe negar totalmente la importancia que tienen los referidos datos para completar el esquema elusivo y, por tanto, poner ante los ojos de la Administración el posible carácter fraudulento de las operaciones ya comprobadas.

El reproche de la exclusión del fraude de ley de la comprobación está relacionado con la falta de explicación que advierte el Tribunal del hecho de que unos contratos que inicialmente se consideraron «lícitos y adecuados para desplegar sus efectos propios, incluso en el ámbito tributario», se reputaron luego «fraudulentos e ineficaces a los efectos fiscales cuando acaecen actos posteriores a su celebración que constituirían el núcleo de lo que habría que observar para determinar si concurre o no el fraude de ley que ahora nos ocupa». Pero esta afirmación es precisamente lo que pretende quien diseña un esquema de fraude de ley: que las operaciones aparezcan a primera vista y contempladas aisladamente como perfectamente lícitas y productoras de sus efectos propios, especialmente en el plano del Derecho privado. Y esto es lo que reconoció la Administración en las primeras inspecciones. Es perfectamente normal y comprensible que el carácter ilícitamente elusivo de las operaciones se advierta solo tras un examen más detenido desde esta perspectiva.

A las consideraciones expuestas, que creemos que demuestran que no existió en los procedimientos de inspección analizados una conducta de la Administración en la que pueda fundarse la aplicación de la doctrina de los actos propios, es posible añadir una última observación. La doctrina del *venire contra factum proprium* tiene la finalidad de proteger la buena fe de la persona que ha confiado en la conducta del sujeto que luego formula frente a ella una pretensión contraria a su significado objetivo. Cabe entonces cuestionar la existencia de esta necesaria buena fe en el grupo multinacional que diseñó desde el principio unas complejas operaciones destinadas a reducir las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades español. La negación de la buena fe de la entidad contribuyente excluye de raíz la aplicación de la doctrina considerada. Entonces en lo único en que podía confiar legítimamente dicha entidad es en la observancia por parte de la Administración de las normas reguladoras del procedimiento de inspección. En consecuencia, es esta observancia la única cuestión que los tribunales debieron plantearse. Entre dichas normas están las que establecen los límites temporales de la actuación administrativa, lo que nos lleva a examinar la segunda de las infracciones que las sentencias comentadas estiman que ha cometido la Administración.

4.4. LA CALIFICACIÓN COMO FRAUDE DE LEY DE OPERACIONES REALIZADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES

Como expusimos más atrás, la entidad demandante había alegado que la calificación de las operaciones y la deducibilidad de los gastos financieros derivados de ellas habían quedado definitivamente fijadas en virtud de las comprobaciones realizadas respecto a ejercicios anteriores

al cerrado el 31 de marzo de 2000, los cuales se encontraban prescritos cuando se inició la inspección de EBROMYL, SA como dominante de un grupo de consolidación por una comunicación notificada el 25 de septiembre de 2005. Sin embargo, la Audiencia Nacional no responde en realidad a esta alegación, sino implícitamente a otra distinta: ¿puede la Administración declarar fraudulenta (en fraude de ley) una operación realizada en un ejercicio anterior al considerado y en el cual produce efectos? Nótese que la Audiencia Nacional no introduce en la hipótesis problemática el elemento de que el ejercicio anterior se encuentre prescrito.

La cuestión de la posibilidad de comprobación de ejercicios prescritos es un problema clásico, que se ha planteado típicamente en relación con la deducción de bases imponibles negativas. El legislador ha tratado de resolver esta cuestión específica introduciendo por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, un nuevo apartado 5 en el artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, del siguiente tenor: «El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron». Este precepto fue modificado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de «acompañamiento» a los Presupuestos de 2002, que estableció la siguiente redacción: «El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron». Esta redacción pasó al vigente Texto Refundido de la LIS (art. 25.5).

Por otra parte, la Ley General Tributaria contiene algunas normas sobre esta cuestión de alcance más general: en primer lugar, el artículo 106.5, que dispone lo siguiente: «En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales». En segundo lugar, el artículo 70.3, cuyo texto es el que sigue: «La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente».

Con anterioridad a los preceptos transcritos había prevalecido una doctrina jurisprudencial relativa a la compensación de bases imponibles negativas que otorgaba absoluta primacía al principio de seguridad jurídica y establecía, por tanto, que la prescripción fijaba de manera intangible la situación jurídica establecida en el ejercicio prescrito, incluso respecto a ejercicios posteriores no prescritos en los que el contribuyente hacía efectivo el correspondiente crédito fiscal. Incluso después de la promulgación de las nuevas normas, la Audiencia Nacional había sostenido una interpretación sumamente restrictiva de las mismas; por ejemplo, en las Sentencias de 24 de mayo de 2012 (rec. 249/2009) y 18 de julio de 2013 [rec. 288/2010 (NFJ052006)], a las que remite la de 24 de octubre de 2013 [rec. 410/2010 (NFJ052837)].

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha corregido esta interpretación restrictiva en varias sentencias recientes. Así, en la de 6 de noviembre de 2013 [rec. 4319/2011 (NFJ052890)] la Sección Segunda de la Sala Tercera declara expresamente inaplicable la jurisprudencia elaborada sobre la base de la legislación anterior al artículo 23.5 de la Ley 43/1995 y afirma que «mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no solo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su "procedencia", es decir, de su corrección», y añade que «[d]emostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio "no prescrito", con las consignadas en el "prescrito" si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia».

En la de 14 de noviembre de 2013 [rec. 4303/2011 (NFJ052840)], FD 6.º *in fine*, declara la misma Sala y Sección que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por la Ley 24/2001,

«impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "mediante" la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea al ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos.

De esta forma, la carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación.

Y es que no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS, en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico».

Por consiguiente, según la nueva doctrina jurisprudencial, la Administración puede oponerse a la compensación en el ejercicio objeto de comprobación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos no solo por razones formales, como la falta de concordancia de las pérdidas declaradas en estos con las que se pretenden compensar, sino por motivos materiales que afectan a la corrección de dichas bases, es decir, a su conformidad con las normas que regulan su

cómputo, si bien recae sobre ella la carga de la prueba correspondiente. La consecuencia que se deduce de ello es que la Administración podrá efectuar las comprobaciones necesarias sobre la base de las pruebas existentes, si bien por efecto de la prescripción no podrá obtener nuevas pruebas relativas al ejercicio prescrito, salvo aquellos documentos que el contribuyente está obligado a conservar, ni desde luego, alterar la deuda tributaria correspondiente a dicho ejercicio prescrito.

La posterior Sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013 [rec. 2883/2012 (NFJ053091)] introduce en la doctrina anterior una importante restricción, que tiene especial interés por la relación que existe entre ella y la posición de las sentencias que estamos comentando. En su fundamento de Derecho segundo, *in fine*, la sentencia citada enuncia acertadamente la cuestión planteada en los siguientes términos: «La incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance».

En el siguiente fundamento de Derecho afirma que la respuesta ha sido dada por las Sentencias de 6 y 14 de noviembre de 2013, antes citadas, y después de reproducir los párrafos de la primera de ellas relativos a la distribución de la carga de la prueba entre el contribuyente y la Administración, adelanta su conclusión: «a la luz de esta doctrina y al igual que en las dos sentencias anteriores que acabamos de citar, se ha de concluir que en el caso debatido la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto». Se funda para llegar a ella en las consideraciones siguientes: la sociedad que pretendía la compensación de las pérdidas había llevado a cabo un conjunto de operaciones societarias destinadas a reducir la tributación por las plusvalías generadas, proceso, explica el Tribunal Supremo, «que abarcó dos periodos impositivos, el inspeccionado, 2000/2001, y el anterior, en el que se generaron las bases impositivas negativas a fin de compensar las plusvalías que se pondrían de manifiesto con la posterior transmisión de los títulos». Afirma a continuación la Sala que

«no hubiera sido posible llegar a un completo conocimiento de los acontecimientos con la sola comprobación de la información fiscalmente relevante de la sociedad directamente inspeccionada, ni del solo examen de su contabilidad, que por otro lado no fue cuestionada por la Inspección. En definitiva, lo que llevó a cabo la Administración fue una recalificación fiscal de un conjunto o entramado negocial ocurrido en el periodo impositivo 1999/2000, ya prescrito, cuyos efectos y alcance tributario se proyectaron directamente en el posterior 2000/2001, mediante el arrastre y compensación de las bases impositivas negativas generadas en el anterior. A esa conclusión difícilmente podría haberse llegado con el solo examen de la contabilidad y la documentación obrante en la entidad inspeccionada. Para comprender el alcance de la operación resultaba necesario conocer y valorar la actuación contable y fiscal llevada a cabo por [otra entidad íntegramente participada utilizada en el esquema elusivo]».

Recuerda la Sala que el TEAC reconoció la corrección formal de la dotación a la provisión por depreciación de la participación transmitida determinante de la base imponible negativa, y

añade que «[n]o bastaba, a la luz de la doctrina sentada en las sentencias citadas, con razonar, como hace el Tribunal Económico-Administrativo Central, que [la entidad contribuyente] no ha demostrado ante la Inspección que su filial ... contabilizó de forma correcta la dotación, pues, por lo dicho, al tratarse de un ejercicio prescrito y acreditada, prima facie, la realidad y la procedencia de las bases negativas, correspondía a la propia Inspección la carga de acreditar lo contrario».

Llega la Sala a la siguiente conclusión:

«En suma, como las operaciones descritas, aisladamente consideradas, eran válidas y ajustadas a derecho, si bien, apreciadas en su conjunto, buscaban y provocaban una menor tributación de manera artificiosa, se trataba de un supuesto de conflicto en la calificación de la norma o de fraude de ley, para cuya constatación resultaba necesario investigar sobre la forma en que se contabilizaron las operaciones y se realizaron los ajustes extracontables por las diferentes sociedades del grupo, y más en concreto por JHE, en un ejercicio para el que había prescrito ya el derecho de la Administración a hacerlo.

En esta tesitura, no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito. Aún más, en realidad la Inspección ha hecho extemporáneamente algo que ni siquiera podría haber efectuado en ese tiempo útil, pues la declaración de fraude de ley requería un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pudiera efectuar, tal y como ocurre en este caso, de forma tácita».

Es decir que, si no hemos entendido mal la posición del Tribunal Supremo, para que la Administración levantara la carga de la prueba de la improcedencia de la compensación de las bases imponibles negativas tendría que haber demostrado que estas habían sido originadas por operaciones societarias realizadas en fraude a la ley, calificación que, en realidad, la Administración no utilizó como fundamento de su resolución, de ahí que el Tribunal Supremo hable de «declaración tácita». Dicho de otra manera: solo se podía llegar al resultado al que llegó la Administración a través de la calificación de las operaciones societarias como fraudulentas. Pero dicha demostración exigía actuaciones de comprobación que no podía llevar a cabo respecto de ejercicios prescritos.

Además, añade –y esto es especialmente importante–, aunque esta prescripción no se hubiera producido, la Administración no hubiera podido calificar tales operaciones como fraude de ley, porque ello hubiera requerido la incoación del expediente especial encaminado a su declaración. No queda claro si la Sala argumenta simplemente que la Administración no incoó este expediente –cosa que, insistimos, no hizo porque no consideró esta posibilidad–, en cuyo caso la objeción es meramente formal, o si afirma además que no hubiera podido hacerlo aunque lo hubiese pretendido. Si es esto último, la Sala no explica qué impide que se pueda incoar el expediente de declaración de fraude de ley cuando aún no ha prescrito la potestad liquidatoria de

la Administración, pero cabe entender que tal impedimento se deriva de la tesis que se explicita en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012, que estamos comentando, y se confirma por el Tribunal Supremo: la declaración de fraude de ley solo se puede producir respecto del ejercicio en el que se realizaron los negocios jurídicos en cuestión. Obsérvese que en el caso resuelto por estas dos sentencias sí se incoó el expediente especial de declaración de fraude con relación al ejercicio objeto de la comprobación, posterior al de las operaciones cuestionadas.

Se trata pues de dos cuestiones distintas: (1) si la facultad de comprobación de datos o elementos tributarios de ejercicios prescritos reconocida por la nueva jurisprudencia expuesta más atrás alcanza a la calificación como fraude de ley de las operaciones que los originaron; y (2) si es posible hacer dicha calificación cuando las operaciones se realizaron en un ejercicio anterior al que es objeto de comprobación con independencia de que este se encuentre o no prescrito. Ambas cuestiones están relacionadas con la naturaleza del fraude de ley, si bien la primera atañe también a los efectos de la prescripción. La respuesta a ninguna de ellas se ve influida por el hecho puramente accidental o formal de que la declaración del fraude de ley requiera un procedimiento especial; es decir, si ambas se contestan afirmativamente será necesario (y posible) incoar este procedimiento en el ejercicio en que los efectos de la declaración de fraude se pretendan hacer valer por la Administración.

Pues bien, en cuanto a la primera de dichas cuestiones, si, de acuerdo con la nueva doctrina jurisprudencial, es posible la comprobación de la corrección de las operaciones realizadas en ejercicios prescritos que originaron los créditos fiscales que se hacen valer en ejercicios posteriores, y, por tanto, cabe examinar si tales negocios jurídicos eran contrarios a la ley o simulados, no se ve por qué debería quedar fuera de esta comprobación su posible carácter fraudulento. El fraude a la ley tributaria es, en definitiva, una forma de infracción del ordenamiento jurídico que impide que el negocio afectado por ella produzca efectos fiscales.

La misma consideración vale también para la segunda de las cuestiones enunciadas. En efecto, no se alcanza a descubrir la razón en virtud de la cual la declaración de fraude deba estar necesariamente asociada a «periodos o ejercicios concretos y determinados –tratándose de tributos permanentes– que precisamente han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal», como sostiene la Audiencia Nacional en la Sentencia de 24 de julio de 2012 que estamos comentando.

Es muy relevante, sin embargo, la objeción de la Audiencia Nacional de que si se admite la declaración de fraude de ley en ejercicios posteriores esta posibilidad se mantendría abierta durante todo el tiempo, que puede ser muy dilatado, en que las operaciones originarias siguiesen produciendo efectos, prescindiendo del tiempo transcurrido desde su realización. Pero la solución para este problema no consiste, en nuestra opinión, en exigir de manera rígida que la declaración de fraude se realice necesariamente en relación con el ejercicio en que tuvieron lugar las operaciones sino en moderar el uso de la facultad administrativa de comprobación. Ciertamente no es posible dejar de tener en cuenta el tiempo transcurrido entre la realización de las operaciones (mejor: la primera comprobación de las mismas, en la que no se suscita la cuestión del fraude de ley) y la

pretensión de declararlas fraudulentas; y a estos efectos es necesario tener presente el principio de la buena fe, aunque no necesariamente a través de la doctrina del *venire contra factum proprium*. En efecto, no sería conforme con la buena fe que la Administración pretendiese calificar de fraudulentas (en fraude a la ley) operaciones cuyos efectos fiscales había venido aceptado a lo largo de varios ejercicios anteriores. Se daría aquí una situación parecida a la del «retraso desleal» en el ejercicio de un derecho.

La determinación de cuándo la declaración del fraude a la ley ha dejado de ser admisible queda encomendada inevitablemente al arbitrio judicial. En el caso resuelto por las sentencias examinadas es dudoso que se hubiera producido una vulneración del principio de la buena fe si se considera que la declaración de fraude de ley se verifica con relación a los ejercicios 2000/2001 a 2003/2004, inmediatamente siguientes a los que habían sido objeto de las comprobaciones iniciales.

5. CONCLUSIÓN

Las sentencias que hemos comentado abordan los problemas que plantea la revisión de situaciones jurídicas creadas por actuaciones administrativas desde dos perspectivas distintas, no siempre separadas adecuadamente. Una es la doctrina de los actos propios; la otra es la de las facultades de comprobación de ejercicios prescritos.

Por lo que se refiere a la primera, aunque no cabe excluir de manera absoluta la aplicación del *venire contra factum* en el ámbito tributario, las posibilidades que existen para ello son sumamente reducidas, teniendo en cuenta el carácter fuertemente reglado que tiene la actividad administrativa en ese campo. Por eso las cuestiones de vinculación de la Administración a comportamientos anteriores tienen generalmente su cauce adecuado de solución en el marco de la doctrina del procedimiento administrativo mejor que en una regla como la de los actos propios que no tiene su espacio natural en este sector del Derecho y que, en cualquier caso, debe utilizarse con suma contención por los tribunales. En nuestra opinión, que esperamos haya quedado suficientemente apoyada en la exposición que antecede, esto no se ha cumplido en las sentencias comentadas, que adoptan una postura de excesiva garantía de la seguridad jurídica en detrimento de otros valores como la legalidad o la tutela del interés de la Hacienda Pública. Es más, el exceso en la aplicación de la doctrina de los actos propios a que da lugar la actitud extremadamente garantista de los tribunales, es en sí mismo paradójicamente una fuente de inseguridad jurídica.

En relación con la segunda de las cuestiones, la posición de las sentencias comentadas se separa en buena medida de la reciente doctrina jurisprudencial sobre la comprobación de ejercicios prescritos, las cuales frente a una interpretación estricta de los efectos de la prescripción de la acción liquidadora de la Administración amplían notablemente el ámbito de dicha comprobación, con fundamento en el principio de legalidad. Dichas sentencias establecen restricciones a la aludida doctrina en supuestos en los que de la comprobación de las operaciones realizadas en

ejercicios anteriores, estén o no prescritos, resulta su declaración como fraude a la ley. Tales restricciones no se justifican por la naturaleza de esta figura, que constituye una infracción del ordenamiento jurídico no esencialmente diferente de otras, como la vulneración directa de las normas aplicables, que se someten a la comprobación posterior. Conviene recordar aquí, sin embargo, las limitaciones que se derivan para la Administración del principio de la buena fe.