

EL PRINCIPIO DE LOS ACTOS PROPIOS EN
MATERIA FISCAL

Un empresario individual transformó su negocio en Sociedad anónima, con la íntegra aportación a la misma de todo su activo y pasivo. Entre el activo figuró el fondo de comercio, constituido por la clientela, derechos de arrendamiento y traspaso de locales de las tiendas, almacén y fábricas, expresados en la escritura, y derechos de propiedad industrial.

Durante los tres primeros ejercicios, la Sociedad anónima figuró en sus cuentas, en concepto de amortización de dicha partida del activo (fondo de comercio, etc.), y con el consiguiente reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias, una suma en cada uno de ellos equivalente al cinco por ciento del valor de aportación.

La Hacienda comprobó y aprobó las declaraciones y balances de este empresario, sin oponer el menor reparo a esta partida de amortización; pero al comprobar la Inspección el balance del cuarto ejercicio social, rechazó la referida partida de amortización, por estimar que se refería a un fondo comercial que no había sufrido demérito alguno.

Adujo el contribuyente, entre otras consideraciones que no hacen al caso, que la Administración había realizado una serie de actos propios, reiterados en tres años sucesivos, consistentes en la aceptación expresa, sin observación ni reparo, y así en el concepto como en la cuantía, del criterio de la Empresa en orden a la depreciación y consiguiente amortización (precisamente del cinco por ciento de su valor) de ese elemento del activo (fondo comercial), puesto que había comprobado y aprobado los balances de todos y cada uno de esos tres años, sin discrepar de los resultados del mismo, no obstante aparecer bien expresa en la contabilidad y en la documentación presentada la efectividad de las amortizaciones; circunstancia por la cual no podía ahora la Administración, sin que hubieran cambiado las circunstancias económicas de la Empresa, mudar de criterio y rechazar lo que había venido aceptando sin discusión ni reparo.

La Administración de Rentas Públicas dictó acuerdo de conformidad con la Inspección, rechazando como gasto deducible dicha partida de

amortización; e interpuesta reclamación económico-administrativa por la Sociedad, fué desestimada en primera y segunda instancia.

La Resolución del Tribunal Central (que lleva fecha 27 de octubre de 1950) se limita a decir que aquel proceder de la Administración en años anteriores no puede suponer antecedente que obligue en lo futuro a seguir dicha norma.

Estimo que este criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central suscita una cuestión de interés, cual es la aplicación y observancia en Derecho fiscal del principio jurídico de los actos propios referido a los de la Administración.

En términos generales y con referencia a los actos de la Administración Pública, es ya tradicional la doctrina de que aquellos que son declaratorios de derechos no pueden ser revocados ni modificados por la Administración.

Así, la Sentencia de la Sala 4.^a del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 1933 declaró: «La Ley impone a la Administración el respeto a sus propios acuerdos cuando son declaratorios de derechos, y declara nulos los dictados en vía gubernativa contrarios a los que causan estado, es decir, a los que crean un estado de derecho inalterable, que sólo puede modificarse en su caso en la esfera contenciosa; y es dogma proclamado por la Jurisprudencia que la autoridad o corporación administrativa que haya declarado un derecho no puede revocar ni modificar el acuerdo en que tal declaración se contenga, ni aun declarado aquél lesivo por la Administración, mientras tal declaración de lesividad no sea confirmada por la Jurisdicción contencioso-administrativa.»

Con referencia especialmente al Derecho fiscal, dictó el Tribunal Supremo (Sala 3.^a) una importante Sentencia, que lleva fecha 18 de octubre de 1933, en la que consignó el siguiente razonamiento:

«Que el principio de derecho de que nadie puede volver sobre sus propios actos resultaría perturbador del orden jurídico si se aplicase con carácter general en materia fiscal, pues dada la variedad de disposiciones que regulan esta materia y las dificultades que ofrece su conocimiento al contribuyente, las equivocaciones en este orden son frecuentes, por lo que los buenos principios de Derecho aconseja que sean subsanadas con un espíritu de rectitud y de justicia que dejen garantizado el derecho de las dos partes sin perjuicio para ninguno, pues igual respeto merecen ante la Ley el contribuyente que la Administración, por lo que no es lícito a ésta retener un pago indebido cuando el contribuyente alega que ha procedido con error pagando dos veces por el mismo concepto contributivo.»

No obstante esa declaración general contenida en la Sentencia que acabo de citar, en otra, también de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, de 28 de mayo de 1934, se hace aplicación del principio indicado.

Se trataba de una Compañía que había presentado oportunamente sus declaraciones para la liquidación de la Contribución de Utilidades. Tarifa 2.^a, correspondiente a varios años, y al girar las liquidaciones, la Inspección de Hacienda (textual) dejó fuera de ellas el importe de unos intereses de determinado año, por entender que había prescrito la acción administrativa para exigirlos; criterio con el que se conformó la Administración al no practicar por ello liquidación alguna por dicho ejercicio; no obstante lo cual, giró después liquidación sometiéndolo a tributo.

El Tribunal Supremo revocó el acuerdo, declarando que tal conducta de la Administración, al abstenerse de practicar liquidación, constituye de un modo evidente un acto mediante el cual la Administración reconoció un derecho a favor de tercero, eximiendo del pago de los intereses (sic) del año 1920 al recurrente; y siendo esto así, el acuerdo recurrido al pretender el cobro de tales intereses (debe querer decir «el cobro de la contribución correspondiente a tales intereses»), a pretexto de subsanar errores, rectificando liquidaciones oportunamente pagadas por los años 1921 y 1922, es indudable que contraría la «conducta administrativa» anterior, para lo que, según reiterada jurisprudencia, carece de poder, ya que no le es lícito volver por sí misma contra sus propios actos, en perjuicio de tercero».

Otra Sentencia de 29 de mayo de 1934 (Sala 3.^a) hizo asimismo aplicación de esa doctrina, declarando que es principio de derecho reiterado por constante jurisprudencia del Tribunal Supremo que nadie podrá ir contra la validez de sus propios actos; por lo que si un tercero, el Estado en el caso de autos, hubiese tenido conocimiento de la existencia de una Sociedad no inscrita y reconociese como válidos (textual) la eficacia de actos realizados por ella, no podría después alegar contra sus propios hechos aduciendo leyes o doctrinas a las que había renunciado; consideración por la cual la Hacienda no pudo después percibir tributación de la Sociedad Anónima demandante en aquel pleito por concepto distinto del de Utilidades.

Es también muy interesante para el estudio de este problema la Sentencia de 11 de mayo de 1933 (Sala 3.^a).

Se trataba en aquel pleito de dilucidar si estaban o no sujetas al Impuesto del Timbre de negociación las acciones emitidas por una Sociedad y adquiridas después por otra de los tenedores de aquéllas mediante entrega a dichos tenedores de acciones de la Sociedad adquirente, la cual conservaba en su Cartera las así adquiridas, repartiendo los dividendos correspondientes a las mismas.

La Sociedad demandante alegó la existencia de una resolución administrativa dictada en el año 1906 a instancia de la otra Compañía, por la que se declaró que las acciones de otras Empresas que tenía en carte-

ra —y entre ellas las de la Compañía recurrente— estaban exentas del Timbre de negociación; y que, por tanto, la exigencia del Impuesto respecto de tales acciones contravenía a lo ya resuelto, porque era volver, por parte de la Administración, sobre un acto y decisión suyos que reconocieron un derecho.

Llevada la cuestión a la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, éste razonó así su fallo:

La resolución de 1906 fué dictada exclusivamente para el caso que consultó la Sociedad (que no era la recurrente en el pleito) en relación con una obligación tributaria referente a ella respecto al ejercicio económico de que se trataba y cuando aun no se había dictado el Reglamento de 29 de abril de 1909 para la aplicación de la Ley de 1906; mientras que las liquidaciones reclamadas en el pleito lo eran no sólo por entidad diferente, sino por disposiciones o normas jurídicas que en aquella sazón no se habían dictado y que por su carácter e imperio son, a partir de su vigencia, de ineludible y obligado cumplimiento para la Administración y para los contribuyentes; sin que por aquella declaración que la primera hiciera en determinadas circunstancias, con motivo de una consulta, quedase obligada a mantener el mismo criterio en lo sucesivo, aunque la cuestión se plantease con referencia a ejercicios posteriores, bajo la vigencia de nuevos preceptos —aclaratorios y complementarios de la Ley— y en circunstancias de contabilidad que entonces pudieron no tenerse en cuenta; porque la Administración no puede, efectivamente, volver sobre sus propios actos, pero sí sobre sus propias definiciones, cuando se trata de actos nuevos o distintos.

Y reitera en otro Considerando: «Los actos y resoluciones recurridos al presente se limitan a la aplicación de las disposiciones pertinentes indicadas, con referencia a hechos nacidos y causados bajo su imperio; y al proceder así, no puede sostenerse que la Administración vuelve sobre sus propios actos, porque se trata de otros distintos y de aplicación de preceptos aclaratorios que han precisado exactamente el alcance de la Ley, dentro de su propio sentido, y que antes no existían».

Por último: será útil para el examen del problema recordar también aquí la Sentencia (de la Sala 4.^a) de 28 de febrero de 1935, conforme a la cual «los actos propios que pueden invocarse como fuentes de obligaciones, son, según ha declarado el Tribunal Supremo en su constante jurisprudencia, aquellos que, como expresión del consentimiento, se realizan con el fin de crear, modificar o extinguir algún derecho».

A la vista de la jurisprudencia que queda registrada, pudieran concretarse algunas normas sobre la aplicación del principio de los «actos propios» con respecto a los de la Administración en materia fiscal.

Mas, ante todo, debo decir que, a mi juicio, no cabe entender en su literal significación la afirmación —me atrevo a decir que demasiado

amplia— contenida en la Sentencia de 18 de octubre de 1933, de que el principio de Derecho de que nadie puede volver sobre sus propios actos no puede aplicarse «con carácter general» en materia fiscal.

El alcance de una declaración de tal importancia ha de limitarse poniéndolo en relación con el caso especial y concreto contemplado en dicho fallo, de cuyos fundamentos se infiere que se trataba de una duplicación de pago, y que a la pretensión del contribuyente parece que oponía la Administración el referido principio de Derecho.

La conclusión del fallo de 1933 es correcta, porque, como dice otro considerando de la misma Sentencia, el interesado había satisfecho aquella suma en la creencia equivocada de que correspondía a una obligación exigible, cuando en realidad ésta era inexistente; y como el error vicia el consentimiento, carece de validez jurídica el acto ejecutado por error, por lo que no es procedente atribuirle el significado y efectos de «acto propio». Así lo había ya declarado el Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) en su Sentencia de 1 de marzo de 1904.

Hecha esta observación, estimo que pueden establecerse las siguientes reglas:

1.ª El principio de que nadie puede volver sobre sus propios actos es aplicable en materia fiscal, y vincula así a la Administración pública como al contribuyente, siempre que concurren los requisitos generales que caracterizan tales «actos propios» y su validez jurídica.

2.ª En su consecuencia, cuando el acto anterior que se opone como «propio» para enervar la eficacia de otro posterior fué cometido por error, es jurídicamente inoperante a los efectos de la aplicación de este principio.

3.ª No son «actos propios» las declaraciones hechas por la Administración con ocasión de las consultas que le hicieren los contribuyentes (Concuerta esta regla con el art. 14 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922.)

4.ª La Administración no puede volver sobre sus propios actos, pero sí sobre sus propias definiciones, cuando se trate de actos nuevos o distintos.

5.ª La aplicación del principio a los actos administrativo - fiscales requiere que éstos se refieran a un mismo contribuyente o interesado, que se hayan dictado bajo la vigencia de los mismos preceptos y que lo hayan sido en iguales circunstancias.

6.ª La «conducta administrativa» ejercitada en la aplicación concreta e individualizada de los preceptos tributarios y traducida en actos o acuerdos, vincula y obliga a la Hacienda.

José María ROVIRA BURGADA

Letrado Mayor del Consejo de Estado.

