

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO

Director

LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN DERECHO TRIBUTARIO

Autores

JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID	DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO
JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN	CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ
SILVIA DíEZ SASTRE	ENRIQUE ORTIZ CALLE
HENDRIK HÜBNER	JOSÉ IGNACIO RUIZ TOLEDANO
MAURIZIO LOGOZZO	BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ

CIVITAS



THOMSON REUTERS

Primera edición, 2018



THOMSON REUTERS ANALYSIS AND RESEARCH

Incluye versión en digital

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters
Civitas es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2018 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Diego Marín-Barnuevo Fabo (dir.) y otros]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, S.A.U.

Camino de Galar, 15

31190 Cizur Menor (Navarra)

ISBN: 978-84-9197-795-7

DL NA 1726-2018

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, S.A.U.

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 – Pamplona

SUMARIO

ABREVIATURAS	19
PRESENTACIÓN	25
 CAPÍTULO 1	
LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO	31
SILVIA DÍEZ SASTRE	
I. Introducción	31
II. Caracterización de la doctrina de los actos propios	35
1. <i>Construcción en el Derecho privado</i>	35
1.1. Origen	35
1.2. Fundamento y requisitos	37
2. <i>Importación por el Derecho público</i>	39
2.1. Fundamento	41
2.2. Requisitos	43
A. Elemento objetivo: el acto	43
B. Elemento subjetivo: el acto propio	54
C. El acto contradictorio	54
D. Identidad de sujetos	57
2.3. Efectos	58
3. <i>Críticas</i>	61
III. Propuesta de reconstrucción sistemática	62
1. <i>Análisis crítico de la doctrina de los actos propios desde una perspectiva metodológica</i>	62
2. <i>La teoría de la autovinculación de la Administración como alternativa a la doctrina de los actos propios</i>	66
2.1. Principio de legalidad	67
2.2. Principio de igualdad en la aplicación de la Ley	69

2.3.	Principio de protección de la confianza	70
2.4.	Principio de interdicción de la arbitrariedad	73
IV.	El principio de buena fe procesal	74
V.	Bibliografía	77

CAPÍTULO 2

LAS ESPECIALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO Y SU PROYECCIÓN EN LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS

83

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO

I.	Introducción	83
II.	La singularidad de los procedimientos tributarios como procedimientos de masas	84
III.	La complejidad del derecho tributario y su relevancia en la gestión tributaria mediante autoliquidaciones	93
IV.	El objeto único de los procedimientos tributarios, frente al heterogéneo objeto de los procedimientos administrativos	98
V.	La finalización del procedimiento tributario mediante actos que establecen derechos y obligaciones, pero no causan estado	104
VI.	La reiteración de procedimientos referidos a unos mismos hechos, aunque distintas obligaciones tributarias	108
VII.	La interpretación divergente de conceptos unitarios	113
VIII.	La existencia de una vía de revisión específica en sede administrativa	116
IX.	Relevancia de las especialidades expuestas en la aplicación de la doctrina de los actos propios	119

CAPÍTULO 3

LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA: LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS

123

CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ

I.	Introducción	123
II.	Punto de partida	127
1.	<i>La interpretación de la norma tributaria por parte de la Administración</i>	127

2.	<i>Fundamento constitucional de las consultas tributarias</i>	130
2.1.	Derecho de petición	130
2.2.	Seguridad jurídica y confianza legítima	131
2.3.	Buena fe y protección de la confianza	133
2.4.	Interdicción de la arbitrariedad	135
2.5.	Eficacia de la Administración: jerarquía para unidad de criterio	137
III.	Naturaleza jurídica de las consultas	138
1.	<i>Potestad de interpretación</i>	142
2.	<i>Potestad reglamentaria</i>	143
3.	<i>Disposición jerárquica</i>	145
IV.	Carácter vinculante de las consultas y doctrina de los actos propios	147
1.	<i>Carácter vinculante</i>	147
1.1.	Condiciones de vigencia	147
1.2.	Consecuencia de su incumplimiento	151
2.	<i>Alcance subjetivo</i>	153
2.1.	Dentro de la Administración que emite la contestación: órganos de aplicación de los tributos	153
2.2.	Otras Administraciones	154
3.	<i>Cambio de criterio del órgano consultado</i>	156
3.1.	Requisitos	156
3.2.	Eficacia temporal	158
4.	<i>Cese de la vigencia del criterio por un procedimiento de revisión</i>	160
4.1.	Declaración de nulidad de pleno derecho	160
4.2.	Declaración de lesividad	160
4.3.	Recurso de alzada para unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina	161
V.	Reflexión final	164
VI.	Bibliografía	166

CAPÍTULO 4

LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS A LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA	171
---	-----

I.	Planteamiento de la cuestión: «preclusividad» y actos propios	171
II.	Significado del procedimiento de comprobación limitada: falta de autonomía e inserción dentro del ejercicio de la potestad administrativa general de comprobación e investigación	173
III.	Extensión y límites de las actuaciones de la administración en el procedimiento de comprobación limitada	180
	1. <i>La documentación contable aportada por el obligado como objeto de comprobación: su injustificada exclusión de los «efectos preclusivos»</i>	180
	2. <i>Exclusión del requerimiento a terceros de información sobre movimientos financieros</i>	184
	3. <i>Límites referidos al lugar de las actuaciones</i>	185
IV.	Fases del procedimiento de comprobación limitada	186
	1. <i>Inicio y tramitación: alcance de las actuaciones y «efectos preclusivos»</i>	186
	2. <i>Terminación</i>	190
	2.1. <i>Caducidad</i>	190
	2.2. <i>Inicio de un procedimiento de inspección</i>	191
	2.3. <i>Resolución expresa: delimitación de los «efectos preclusivos»</i>	193
V.	Liquidaciones provisionales y doctrina de los actos propios	195
VI.	Conclusiones	215

CAPÍTULO 5

LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN	217
---	-----

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN

I.	La doctrina de los actos propios: concepto y características	217
	1. <i>Premisas terminológicas y conceptuales</i>	217
	2. <i>Requisitos para invocar el principio de confianza legítima</i>	225
II.	El procedimiento de inspección y la vinculación de la administración a sus actos previos	230
	1. <i>La ausencia de actuaciones de comprobación e investigación previas como expresivas de un determinado criterio administrativo</i>	232
	2. <i>Actos y actuaciones previas en procedimientos de aplicación de los tributos y sus efectos sobre un procedimiento de inspección</i>	235

2.1. Los procedimientos de gestión tributaria y el principio de preclusividad	235
2.2. La vinculación de la Administración en un procedimiento de inspección respecto de actos dictados en anteriores procedimientos de comprobación	238
3. <i>Actos y actuaciones previas en procedimientos de inspección y sus efectos sobre un ulterior procedimiento de inspección</i>	243
4. <i>Actos propios en un mismo procedimiento de inspección: los acuerdos modificando la propuesta de liquidación del acta u ordenando completar las actuaciones</i>	260
III. Bibliografía	264

CAPÍTULO 6

LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN EL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO	267
---	-----

BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ

I. Introducción: la «relativa» eficacia de la doctrina de vinculación a los actos propios frente a otros principios generales que rigen la actuación administrativa	267
II. La doctrina de los actos propios en el ámbito sancionador tributario: refuerzo del principio de culpabilidad	274
III. La vinculación a los actos propios como eximente de responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias: algunos supuestos	279
1. <i>La exención de responsabilidad por actuación conforme a criterios manifestados por la Administración Tributaria en publicaciones (art. 86 LGT) y comunicaciones escritas (art. 87 LGT)</i>	279
2. <i>La exención de responsabilidad por actuación conforme a contestaciones de consultas tributarias (art. 89.1 LGT)</i>	283
3. <i>La imposibilidad de sancionar cuando el obligado tributario aplica la valoración administrativa de bienes inmuebles (art. 90 LGT)</i>	286
4. <i>La imposibilidad de sancionar cuando se aplica un «acuerdo previo de valoración» (art. 91 LGT)</i>	289
5. <i>¿Son vinculantes a efectos sancionadores los certificados administrativos o tributarios?</i>	291
6. <i>La ausencia de vinculación de las actuaciones de «asistencia tributaria» a efectos de comprobación y regularización (art. 77 RGGI) aunque pueden desvirtuar la culpabilidad del obligado</i>	296

7.	<i>La sancionabilidad de los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma y de simulación cuando se contradicen con actos, actuaciones o criterios administrativos previos</i>	298
8.	<i>La ausencia de autorización del inspector jefe para iniciar el procedimiento sancionador ¿es vinculante?</i>	301
9.	<i>La ausencia de vinculación entre la propuesta de resolución del expediente sancionador y la resolución definitiva (arts. 211.1 LGT y 24.2 y 25 apartados 6 y 7 del RGPST)</i>	302
10.	<i>La absolución o sobreseimiento en vía penal no impide que la Administración tributaria ejerza su potestad sancionadora siempre que respete los hechos probados (art. 257.2.c) LGT)</i>	305

CAPÍTULO 7

LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN

JOSÉ IGNACIO RUIZ TOLEDANO

I.	Introducción	307
II.	Procedimientos de revisión tributaria	311
III.	Perspectivas de análisis de la doctrina de los actos propios en los procedimientos de revisión tributaria	314
IV.	Análisis global de los procedimientos de revisión tributaria	317
	1. <i>Especialidades de la revisión tributaria</i>	317
	2. <i>Alegación por los obligados tributarios de la doctrina de los actos propios</i>	318
	2.1. <i>Obligados tributarios con menores conocimientos jurídicos</i>	319
	2.2. <i>Obligados tributarios con más conocimientos jurídicos</i>	322
	3. <i>La utilización de la doctrina de los actos propios en las resoluciones y sentencias de los órganos de revisión</i>	323
V.	Recurso de reposición	324
VI.	Reclamaciones económico-administrativas	328
	1. <i>La vía económico-administrativa</i>	328
	2. <i>Aplicación de la doctrina de los actos propios por los Tribunales Económico-Administrativos</i>	331
	3. <i>Aplicación de la doctrina de los actos propios a las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos</i>	334
VII.	Procedimientos especiales de revisión	336
	1. <i>Especialidad frente a la vía ordinaria de recurso</i>	336
	2. <i>Revisión de actos nulos de pleno derecho</i>	338

3.	<i>Declaración de lesividad de actos anulables</i>	339
4.	<i>Revocación</i>	340
5.	<i>Rectificación de errores</i>	341
6.	<i>Devolución de ingresos indebidos</i>	342
VIII.	La revisión tributaria en vía jurisdiccional	343
IX.	Bibliografía	346

CAPÍTULO 8

LA PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA EN EL DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA	351
JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID	

I.	Introducción	351
II.	Significado y alcance del principio de protección de confianza legítima	353
III.	Requisitos para la aplicación del principio de protección de la confianza legítima	355
1.	<i>Actuación de la Administración que genera en el obligado tributario la confianza de que actúa correctamente</i>	355
2.	<i>El abuso del Derecho como límite a la aplicación del principio de protección de la confianza legítima: la excepcional limitación de los efectos «ex tunc» de las sentencias del TJUE</i>	358
3.	<i>La buena fe y la diligencia exigida al contribuyente: posibilidad de invocación directa por los Estados</i>	361
IV.	Límites a la retroactividad de las normas de la unión europea	363
1.	<i>La confianza legítima como límite a la retroactividad de las normas</i>	363
2.	<i>Protección de la seguridad jurídica mediante el establecimiento de regímenes transitorios</i>	367
V.	La posibilidad de reiterar las actuaciones de comprobación	369

CAPÍTULO 9

PROPUESTA METODOLÓGICA PARA LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN DERECHO TRIBUTARIO	371
DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO	

I.	Introducción	372
II.	Bases para la aplicación de la doctrina de los actos propios en derecho privado y en derecho administrativo	373

1.	<i>Aplicación de la doctrina de los actos propios en derecho privado</i>	373
2.	<i>Aplicación de la doctrina de los actos propios en derecho administrativo</i>	375
2.1.	Fundamento jurídico de la aplicación de la doctrina de los actos propios al Derecho Administrativo	375
2.2.	Requisitos para la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito del Derecho Administrativo	376
2.3.	Efectos de la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito del Derecho Administrativo	377
III.	Aplicación de la doctrina de los actos propios en Derecho Tributario	378
1.	<i>Fundamento jurídico de la aplicación de la doctrina de los actos propios al Derecho Tributario</i>	379
1.1.	El fundamento genérico	379
1.2.	El fundamento específico: la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica de los obligados tributarios	380
1.3.	Fundamento específico: los principios del Derecho de la Unión Europea	384
1.4.	La ponderación entre los principios en conflicto: seguridad jurídica versus interés general y principio de legalidad	385
2.	<i>Requisitos para la aplicación de la doctrina de los actos propios en Derecho Tributario</i>	388
2.1.	La existencia de un primer acto que pueda vincular a la Administración	388
A.	En relación con la naturaleza o tipo del acto o actuación capaz de vincular	388
B.	En relación con el procedimiento en el que debe producirse el acto vinculante	392
C.	En relación con el contenido del acto y las restricciones del principio de legalidad	392
D.	En relación con la necesidad de que se trate de actos expresos, presuntos o tácitos	395
E.	En relación con los supuestos de inactividad administrativa	396
2.2.	La necesidad de que el primer acto y el segundo sean dictados por la misma Administración	399

2.3.	La posibilidad de que la primera y la segunda actuación se produzcan en el marco de una relación jurídica distinta	401
2.4.	La necesidad de que el primer acto y el segundo tengan el mismo destinatario	404
2.5.	La necesidad de que la segunda actuación sea contradictoria con la primera y dañe la buena fe de su destinatario	405
3.	<i>Efectos de la aplicación de la doctrina de los actos propios en Derecho Tributario</i>	406
IV.	La doctrina de los actos propios en relación con las consultas vinculantes y las notas informativas	408
V.	La doctrina de los actos propios en el procedimiento de verificación de datos	412
VI.	La doctrina de los actos propios en el procedimiento de comprobación limitada	413
VII.	La doctrina de los actos propios en el procedimiento de inspección	415
VIII.	La doctrina de los actos propios en el procedimiento sancionador	417
IX.	La doctrina de los actos propios en los procedimientos de revisión	418
X.	La doctrina de los actos propios en la jurisprudencia de la Unión Europea	420

CAPÍTULO 10

LOS PRINCIPIOS DE BUENA FE Y CONFIANZA LEGÍTIMA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ITALIANO	423
--	-----

MAURIZIO LOGOZZO

I.	Los principios de cooperación y buena fe en la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria	423
II.	La protección de la confianza legítima: el cambio de postura interpretativa por parte de la Administración tributaria	426
III.	La confianza en actos o comportamientos de la Administración erróneos o que induzcan a error. La «tolerancia» de la Administración	429
IV.	La información «no oficial» procedente de la Administración tributaria	433
V.	El artículo 10 del Estatuto de los derechos del contribuyente, entre una interpretación literal y una interpretación basada	

	en el principio de buena fe: el problema de la exigibilidad del tributo	434
VI.	Evolución y posterior posicionamiento de la jurisprudencia tributaria	438
VII.	Confianza legítima y su afinidad con el mecanismo de interpelación ordinaria	444
VIII.	El problema de la compatibilidad del principio de confianza legítima del ordenamiento interno con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	446
IX.	Los actos de asesoramiento jurídico de carácter individual con eficacia vinculante para la Administración tributaria: las distintas formas de interpelación	450
X.	La interpelación «ordinaria» y la interpelación de «calificación» en el Estatuto de los derechos del contribuyente	453

CAPÍTULO 11

	LAS ACTAS DE LA INSPECCIÓN EN ALEMANIA	457
	HENDRIK HÜBNER Y CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ	
I.	Introducción	457
II.	La regulación del §202 de la ordenanza tributaria	459
	1. <i>La génesis y el desarrollo de la normativa</i>	459
	2. <i>El acta de la inspección (§202 ap.1 f.1 y f.2 AO)</i>	461
	2.1. Concepto y naturaleza jurídica	461
	2.2. Funciones del acta de la inspección	463
	A. Funciones con efectos «ad extra»	463
	B. Funciones con efectos «ad intra»	465
	2.3. Contenido del acta de inspección	466
	A. Contenido obligatorio	466
	B. Contenido posible	468
	C. Contenido prohibido	468
	D. Forma del acta	469
	2.4. Efectos jurídicos	470
	2.5. Defectos de las actas y sus consecuencias	471
	2.6. Caducidad	473
	2.7. Responsabilidad del inspector de Hacienda por la veracidad del acta de inspección	473
	2.8. El acta parcial de inspección	474
	3. <i>La notificación del acta de inspección (§202 ap.2 primera parte AO)</i>	474

4.	<i>La oportunidad de realizar alegaciones (§202 ap.2 segunda parte AO)</i>	478
5.	<i>La comunicación del §202 ap.1 f.3 AO</i>	480
III.	Anexo: preceptos reglamentarios relativos al acta de inspección	482
1.	<i>§12 Reglamento general de la inspección de los tributos 2000</i>	483
2.	<i>Decreto de aplicación de la ordenanza tributaria en lo referente al §202 AO</i>	483
IV.	Bibliografía	484

Thomson Reuters ProView. Guía de uso