

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086789

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de junio de 2022

Sala 2.^a

R.G. 4851/2019

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Actos reclamables. En aplicación de los tributos. Actos de repercusión o de retención tributaria. Actos de repercusión. *Exigencia para su admisión a trámite de la existencia de controversia entre el sujeto que efectúa la repercusión y sujeto repercutido.* La discrepancia se refiere a determinar si la autoimpugnación de facturas emitidas sin que exista controversias entre el sujeto repercutidor y el repercutido es un supuesto que pueda encuadrarse en los arts. 227.4 y 232 de la Ley 58/2003 (LGT).

En el caso de la reclamación económico-administrativa contra los actos de repercusión, están legitimados para interponerla, el sujeto pasivo para hacer efectiva el acto de repercusión obligatoria frente a una negativa del sujeto repercutido y el sujeto repercutido cuando considere indebidas las cuotas repercutidas que se le reclaman.

Como se observa, el procedimiento de reclamación económico-administrativa contra los actos de repercusión obliga a la existencia de controversias entre las partes: sujeto que efectúa la repercusión y sujeto repercutido. Esta exigencia se deduce también de los arts. 235 y 236 de la Ley 58/2003 (LGT), en cuanto diferencian claramente entre el reclamante y la persona recurrida, señalando que ambas deben estar identificadas en el escrito de interposición de la reclamación.

En el caso que nos ocupa no existe ninguna controversia entre el sujeto que repercute, la reclamante y el sujeto obligado a soportar la repercusión. La controversia surge en la relación jurídico-tributaria que se establece entre el sujeto pasivo del Impuesto y el sujeto activo que es el Estado y que se materializa en la obligación del sujeto a efectuar la repercusión del Impuesto y a presentar sus autoliquidaciones periódicamente. Por tanto, si con posterioridad a la presentación e ingreso de sus declaraciones-liquidaciones el sujeto pasivo considerase que había incurrido en algún error de derecho, el art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT) que regula el régimen de impugnación de sus autoliquidaciones por los sujetos pasivos, le permite impugnación de la misma. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 24, 35, 120, 227, 232, 235 y 236.

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), art. 85.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 28/08/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 21/06/2019 contra la resolución de fecha 24 de enero de 2019 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña por la que se desestima el recurso de anulación (REC 08-08492-2017-5) planteado por la reclamante.

Segundo.

Con fecha 18/09/2017 la interesada presentó ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña reclamación económico-administrativa contra la factura número ...90, de fecha 30 de agosto de 2017, emitida por ella misma al considerar que la cuota de Impuesto especial del carbón repercutida que figura en la misma es contraria a Derecho, alegando, en síntesis, que el poder calórico inferior del carbón (PCI) es la magnitud correcta para determinar la base imponible del impuesto, y no el poder calórico Superior (PCS).

Tercero.

Mediante resolución de fecha 19 de enero de 2018, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña inadmite la reclamación presentada al considerar que la autoimpugnación de facturas emitidas es un supuesto que no puede encuadrarse en los artículos 227.4 y 232 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, toda vez que los mismos se contemplan en relación a un conflicto interpartes en relación a la expedición, entrega o rectificación de factura que, en este caso, no se produce.

Cuarto.

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso, en fecha 28 de junio de 2019 recurso de anulación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (RG 08/08492/2017) que fue desestimado mediante resolución de fecha 24 de enero de 2019

Quinto.

En fecha 21 de junio de 2019, la reclamante interpuso el presente recurso de alzada, expresando su disconformidad con dicha resolución pues considera que si está legitimada para impugnar su propia factura. En defensa de su derecho señala la interesada que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ha admitido anteriormente a trámite reclamaciones económico-administrativas idénticas a la que ahora nos ocupa.

Respecto a la cuestión de fondo, la interesada alega, en síntesis, que el poder calórico inferior del carbón (PCI) es la magnitud correcta para determinar la base imponible del impuesto, y no el poder calórico Superior (PCS).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución de fecha 24 de enero de 2019 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña por la que se desestima el recurso de anulación (RG 08/08492/2017) planteado por la reclamante es ajustada a Derecho.

Tercero.

La discrepancia se refiere a determinar si la autoimpugnación de facturas emitidas sin que exista controversias entre el sujeto repercutidor y el repercutido es un supuesto que pueda encuadrarse en los artículos 227.4 y 232 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

El artículo 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que:

4. Serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:

- a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.*
- b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.*
- c) Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.*
- d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.*

Por otro lado, el artículo 232 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que:

1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

También debemos mencionar el artículo 24 y el artículo 35 del mismo texto legal, en cuanto señalan que:

Artículo 24. Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

1. Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios.
2. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente.

Artículo 35. Obligados tributarios.

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.
2. Entre otros, son obligados tributarios:
 - a) Los contribuyentes.
 - b) Los sustitutos del contribuyente.
 - c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
 - d) Los retenedores.
 - e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
 - f) Los obligados a repercutir.
 - g) Los obligados a soportar la repercusión.
 - h) Los obligados a soportar la retención.
 - i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
 - j) Los sucesores.
 - k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos

Finalmente, en relación con el procedimiento de reclamación económico-administrativa relativo a los actos de repercusión debemos mencionar los artículos 235 y 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en cuanto diferencian claramente entre el reclamante y la persona recurrida:

Artículo 235. Iniciación

1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

2. El procedimiento deberá iniciarse mediante escrito que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta, identificando al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone. Asimismo, el reclamante podrá acompañar las alegaciones en que base su derecho.

En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura y a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos

Artículo 236. Tramitación

1.)

2. En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura o a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el tribunal notificará la interposición

de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca, mediante escrito de mera personación, adjuntando todos los antecedentes que obren a su disposición o en registros públicos.

Por otro lado, en relación específicamente con el Impuesto sobre el carbón, señala el artículo 85 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante LIE) que:

1. Los sujetos pasivos deberán, en su caso, repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de carbón, y estos quedarán obligados a soportarlas.

En los suministros de carbón efectuados en los términos del artículo 84.2 de la ley, los sujetos pasivos que hayan repercutido el importe de las cuotas devengadas en función de un porcentaje provisional comunicado por los titulares de centrales de cogeneración de electricidad y energía térmica útil, deberán regularizar el importe de las cuotas repercutidas conforme al porcentaje definitivo de destino del carbón, una vez conocido, mediante el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

2. Cuando, con arreglo a la normativa vigente, la operación gravada deba documentarse en factura o documento equivalente, la repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en dicho documento separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella. Cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas, se hará mención de dicha circunstancia en el referido documento, con indicación del precepto de esta Ley en que se basa la aplicación de tal beneficio.

Cuarto.

Considera la reclamante que está legitimada para impugnar su propia factura. En defensa de su derecho señala la interesada:

"Pues bien, no cabe duda alguna que mi representada, como sujeto pasivo obligado a repercutir el Impuesto sobre el Carbón, y que se encuentra expresamente legitimado para instar la rectificación y devolución del mismo en virtud del artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, ostenta asimismo legitimación para instar la revisión de la legalidad de dicha repercusión, y no podría ser de otra manera, por cuanto no puede obviarse su interés legítimo en el acto de repercusión realizado y así lo han resuelto nuestros Tribunales, sirva como ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2007 (RJ 2007\3312).

Insiste mi representada que no puede confundirse quién se encuentra legitimado para impugnar el acto de repercusión, con quién se encuentra legitimado a instar la devolución de lo excesivamente ingresado (si fuera el caso). Y aun a pesar de ello, en ambos supuestos mi representada se encontraría legitimada. En efecto, la legitimación para instar la devolución se encuentra expresamente establecida en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005 y correspondería en primera instancia a quien repercutió, quien necesariamente habría de resarcir a quien soportó la repercusión de la cuota, sin perjuicio que también esté legitimado a solicitar su devolución, adicionalmente, quien soportó la repercusión de la misma.

En conclusión, en los casos de repercusión obligatoria de cuotas, la reclamación puede ser interpuesta por quien repercutió efectivamente las mismas como efectuó mi representada en la reclamación económico-administrativa número 08/08492/2017.

Es relevante, a estos efectos recordar la doctrina del Tribunal Supremo en relación con la impugnación en vía económico-administrativa de las controversias sobre la repercusión del impuesto en determinadas operaciones. Entre otras, cabe señalar la sentencia de 2 de marzo de 1998 (Nº de Recurso: 1135/1992) que señala al respecto:

SEXO. El Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1.999/1981, de 20 de Agosto, contempla y tiene presentes dos relaciones jurídico-tributarias distintas.

La primera es la que se establece entre el sujeto pasivo, que en el I.V.A. es el empresario o profesional, en el caso de autos la empresa contratista o sea ..., S.A, y el sujeto activo que es el Estado, personificado y representado por la Administración General del Estado -Ministerio de Economía y Hacienda-. En esta relación jurídico-tributaria, destaca la obligación fundamental que pesa sobre el sujeto pasivo -empresa contratista- de presentar las declaraciones-liquidaciones e ingresar simultáneamente la cantidad resultante de restar del I.V.A. repercutido, el I.V.A. soportado, en los períodos temporales correspondientes. Si con posterioridad a la presentación e ingreso de dichas declaraciones-liquidaciones el sujeto pasivo del I.V.A. considerase que había incurrido en algún error de derecho, el artículo 121, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas referido, le permitía en la fecha de autos la impugnación del acto administrativo gestor de confirmación o modificación de su declaración liquidación que necesariamente tenía que instar en el plazo de seis meses, transcurridos previamente otros seis meses. La reclamación debía interponerse en el plazo de 15 días desde que la resolución expresa, en su caso, fuese notificada al sujeto pasivo o se confirmase la autoliquidación por silencio

administrativo. Este plazo de seis meses ha sido aumentado al de prescripción de cinco años, por el Real Decreto 1.163/1990, de 21 de Septiembre, de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

La otra relación jurídica, que es la que interesa al caso de autos, es la que se establece entre el sujeto pasivo - empresa contratista- y el sujeto repercutido, que se caracteriza por ser una relación entre particulares, pero de derecho público y de naturaleza tributaria, y que tiene por objeto llevar a cabo la repercusión del tributo (I.V.A.) a los otros sujetos pasivos y por último al consumidor final, como acontece en el caso de autos. El artículo 16 "Repercusión del impuesto" de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone claramente que: "1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 15 anterior (empresarios o profesionales), (...) deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley y sus normas reglamentarias, cualesquiera que fueren las estipulaciones existentes entre ellos.

La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante la factura o documento equivalente. A estos efectos, la cuota repercutida deberá consignarse separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado". No es aventurado prever que puedan surgir controversias entre el sujeto pasivo y el sujeto repercutido, y por ello el artículo 26, apartado 6 del Reglamento del I.V.A., aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de Octubre, se cuida de precisar que "las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa".

El caso de autos consiste en que el sujeto repercutido, la Diputación Provincial de Valladolid no estaba de acuerdo con la cuantía de la repercusión del I.V.A. que le hizo la empresa constructora ..., S.A, en la factura nº 527, de fecha 31 de Agosto de 1986, correspondiente a la Certificación nº1 de las obras de "Pavimentación en Medina del Campo", única admisible en este recurso de apelación, por razón de la cuantía.

Cuando el sujeto repercutido se niega a aceptar la repercusión que presenta el sujeto pasivo, esta controversia debe ser resuelta, en vía económico-administrativa, mediante la interposición de la necesaria reclamación que bien puede formular el sujeto pasivo, que es el supuesto previsto en el artículo 122.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, referido, cuando dice "tendente a hacer efectivos (...) los actos de repercusión" (mejor hubiera sido decir "actuaciones tributarias" de repercusión), o bien puede formular el sujeto repercutido, supuesto previsto en el mismo artículo y apartado, cuando dice: "tendientes (...) a impugnar actos de repercusión tributaria obligatoria". Pues bien, el artículo 122, apartado 3, dispone que la reclamación será interpuesta en el plazo de quince días contados desde que la repercusión (...) sea notificada fehacientemente al sujeto obligado a soportarla o éste manifieste expresamente que la conoce.

Obviamente, al ser una relación jurídica entre particulares, pues el acto de repercusión el I.V.A. por el sujeto pasivo no es un acto administrativo, sino una simple "actuación tributaria" entre éste y el sujeto repercutido, huelga toda referencia a las notificaciones administrativas reguladas en el artículo 124 de la Ley General Tributaria, pues nos hallamos sencillamente ante una comunicación entre particulares. En el caso de autos, el sujeto pasivo del I.V.A. que era la empresa contratista ... S.A. comunicó a la Diputación Provincial de Valladolid, la base imponible (11.735.474 pts), el tipo de gravamen (12%) y la cuota de I.V.A. (1.408.257 pts) que le repercutía cuando le entregó la factura nº 527, y conoció la negativa de la Diputación Provincial de Valladolid -sujeto repercutido (consumidor final)- cuando ésta expidió el correspondiente mandamiento de pago y le abonó la cantidad total de 12.322.248 pts, que se desglosaba en 11.002.007 pts de precio cierto del contrato, mas 1.320.241 pts de I.V.A., en tanto que la factura comprendía un total de 13.143.731 pts, desglosado en 11.735.474 pts de precio cierto, mas 1.408.257 pts de I.V.A. El pago se realizó el 16 de Octubre de 1986, y la reclamación económico-administrativa se interpuso el 3 de Febrero de 1987, superado con creces el plazo de 15 días, luego fue presentada extemporáneamente, es decir cuando la repercusión aceptada por la Diputación Provincia de Valladolid había devenido en firme y consentida, razón por la cual debe estimarse el recurso de apelación, pero solo respecto de esta actuación que es la única para la cual se ha declarado admisible dicho recurso. La Sala debe precisar que el "dies a quo" no es la fecha en que la repercusión sea notificada, como dice textualmente el artículo 122, apartado 3, citado, que sería la fecha en que la empresa ..., S.A, entregó la factura nº 527 a la Diputación Provincial de Valladolid, sino desde el momento en que surge la controversia, o sea desde la fecha en que la Diputación Provincial de Valladolid comunicó a la empresa su propia determinación de la cuota del I.V.A., que fue sin duda alguna el día en que pagó el correspondiente mandamiento de pago, que ha sido la fecha que la Sala ha tomado para su pronunciamiento de extemporaneidad.

El artículo 122 mencionado contempló otra tercera situación que es la del sujeto repercutido que ha soportado la repercusión y que posteriormente considera que era improcedente en Derecho. Los apartados uno y tres de este artículo legitiman al sujeto repercutido para ejercer ante los Tribunales Económico-Administrativos la pretensión de reembolso también en el plazo de 15 días, pero este peculiar procedimiento es ajeno al caso de autos

Cabe destacar al respecto que el Tribunal Supremo clarifica los dos tipos de relaciones jurídico-tributarias que se producen en impuestos en los que, como en el IVA o el Impuesto sobre el carbón, se produce el deber de efectuar una actuación de repercusión tributaria:

a) La primera relación jurídico-tributaria es la que se establece entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto activo que es el Estado. Destaca en esta relación jurídico-tributaria, que el sujeto pasivo está obligado a presentar sus autoliquidaciones periódicamente.

Si con posterioridad a la presentación e ingreso de dichas declaraciones-liquidaciones el sujeto pasivo considerase que había incurrido en algún error de derecho, el artículo 120.3 del la LGT que regula el régimen de impugnación de sus autoliquidaciones por los sujetos pasivos, le permite impugnación del acto administrativo gestor de confirmación o modificación de su declaración-liquidación.

b) La segunda relación jurídica que se produce en estos casos, según continúa la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo, es la que se establece entre el sujeto pasivo y el sujeto repercutido, que se caracteriza por ser una relación entre particulares, pero de derecho público y de naturaleza tributaria, y que tiene por objeto llevar a cabo la repercusión del tributo al consumidor final.

En relación con esta segunda relación jurídica, como señala el Tribunal Supremo, "*no es aventurado*" que puedan surgir controversias, entre ellos, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la repercusión y por ello, tanto el sujeto obligado a efectuar la repercusión como aquel que tiene la obligación de soportarla están legitimados para plantear reclamación económico-administrativa en relación con las mismas.

En el mismo sentido, la Audiencia Nacional en su Sentencia de 1 de febrero de 2008, recurso nº 264/2006, en relación con la repercusión del IVA, señala que: "*el procedimiento establecido en el artículo 117 (RD 391/1996) no está limitado a las reclamaciones de oposición del sujeto repercutido que cuestiona las cuotas de IVA que se le reclaman, sino que es también el cauce para el conocimiento y resolución de las reclamaciones "tendientes a hacer efectivos ... actos de repercusión tributaria obligatoria"*".

En definitiva, en el caso de la reclamación económico-administrativa contra los actos de repercusión, están legitimado para interponerla, el sujeto pasivo para hacer efectiva el acto de repercusión obligatoria frente a una negativa del sujeto repercutido. También estaría legitimado para su interposición el sujeto repercutido cuando considere indebidas las cuotas repercutidas que se le reclaman.

Como se observa, el procedimiento de reclamación económico-administrativa contra los actos de repercusión obliga a la existencia de controversias entre las partes: sujeto que efectúa la repercusión y sujeto repercutido. Esta exigencia se deduce también de los artículos 235 y 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuanto diferencian claramente entre el reclamante y la persona recurrida, señalando que ambas deben estar identificadas en el escrito de interposición de la reclamación.

En el caso que nos ocupa no existe ninguna controversia entre el sujeto que repercute, la reclamante y el sujeto obligado a soportar la repercusión. La controversia surge en la relación jurídico-tributaria que se establece entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto activo que es el Estado y que se materializa en la obligación del sujeto a efectuar la repercusión del impuesto y a presentar sus autoliquidaciones periódicamente. Por tanto, si con posterioridad a la presentación e ingreso de sus declaraciones-liquidaciones el sujeto pasivo considerase que había incurrido en algún error de derecho, el artículo 120.3 del la LGT que regula el régimen de impugnación de sus autoliquidaciones por los sujetos pasivos, le permite impugnación de la misma.

En consecuencia, cabe confirmar la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña por la que desestimaba el recurso de anulación interpuesto por la reclamante en los siguientes términos:

En el presente supuesto el recurso de anulación se sustenta en la letra a) del artículo 241.bis), es decir la declaración incorrecta de inadmisibilidad. Sin embargo, revisada la resolución este Tribunal debe confirmar dicha inadmisibilidad puesto que la impugnación del acto de repercusión, como señalaba la resolución dictada, únicamente se contempla como actuación entre particulares cuando la misma es formulada por la parte receptora de la misma. Como ya se señalaba la discrepancia con el importe repercutido e ingresado es un supuesto de impugnación de autoliquidación. En consecuencia procede confirmar el acuerdo impugnado.

Quinto.

Finalmente, alega la reclamante la vulneración de la doctrina de los actos propios. Entiende, a estos efectos, "*....el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña había admitido a trámite reclamaciones económico-administrativas idénticas a las que ahora nos ocupa.*"

El Tribunal Constitucional en su sentencia de 21 de abril de 1988 (n.º 930/1986) establece el alcance de la doctrina de los actos propios, íntimamente relacionada con los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe que menciona la reclamante. Así, señala:

La llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de "*venire contra factum proprium*", surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad, generalmente de carácter tácito, al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de

adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundamentalmente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos subjetivos. Quiere ello decir que aunque tal doctrina puede ser aplicable a las relaciones jurídicas regidas por el Derecho Administrativo y por el Derecho Público en general, como ha venido reconociendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sólo puede serlo con las necesarias matizaciones, que no la desvíen de los principios rectores que constituyen su fundamento último, que son la protección de la confianza y la protección de la buena fe.

En palabras del Tribunal Constitucional, la doctrina de los actos propios significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 22 de febrero de 2016 (rec. 4948/2013) expone los requisitos esenciales que requiere la confianza legítima:

Conviene tener en cuenta que confianza legítima requiere, en definitiva, de la concurrencia de tres requisitos esenciales. A saber, que se base en signos innegables y externos (1); que las esperanzas generadas en el administrado han de ser legítimas (2); y que la conducta final de la Administración resulte contradictoria con los actos anteriores, sea sorprendente e incoherente (3). (...)

Recordemos que, respecto de la confianza legítima, venimos declarando de modo reiterado, por todas, Sentencia de 22 de diciembre de 2010 (recurso contencioso administrativo nº 257 / 2009), que «el principio de la buena fe protege la confianza legítima que fundamentalmente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que el principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "venire contra factum proprium".»

En el mismo sentido, el Alto Tribunal también se ha pronunciado en casación relación con el principio de confianza legítima (rec. 2800/2017 de 13 de junio de 2018) haciendo depender la eficacia de dicho principio en actos o signos externos de la misma Administración:

"La CUESTIÓN QUE REVISTE INTERÉS CASACIONAL es la siguiente:

"Determinar si el principio de protección de la confianza legítima y el que impide ir contra los propios actos imposibilitan a una Administración, que no ha exigido a los contribuyentes un tributo en relación con una determinada clase de operaciones por considerar que no estaba sujeta a exacción, reclamarles el pago del mismo, por cambiar de criterio, en relación con periodos tributarios en los que aún no ha prescrito su derecho a hacerlo".

(...)

Es imposible responder a esta cuestión de forma absoluta, general o universalmente aplicable a todas las situaciones de aquella naturaleza. La eficacia del principio de protección de la confianza legítima dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponible), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios.

(...)".

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional en relación con el alcance del principio de confianza legítima y la doctrina de los actos propios, no observa este Tribunal la pretendida vulneración que el reclamante plantea, debiendo desestimarse asimismo esta alegación.

En consecuencia, cabe confirmar la resolución dictada por el tribunal regional por la que desestimaba el recurso de anulación interpuesto por la reclamante en los siguientes términos:

Por último indicar que la existencia de alguna otra reclamación en la cual pudiera no haberse declarado la inadmisión, siendo procedente, no constituye un supuesto de acto propio toda vez que como la jurisprudencia ha

señalado reiteradamente habría de tratarse de una voluntad clara, de indudable significación unívoca en determinado sentido, carente de todo vicio, libre y exenta de error."

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.