Derecho fundamental a una buena administración y control jurisdiccional de la actuación administrativa tributaria

Miguel Vidal Herrero-Vior

Derecho Constitucional Europeo

BOE

DERECHO FUNDAMENTAL A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN Y CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA

COLECCIÓN DE DERECHO CONSTITUCIONAL EUROPEO

Directora

Yolanda Gómez Sánchez

Catedrática de Derecho Constitucional de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, Catedrática Jean Monnet de la Unión Europea

Consejo Asesor

Eugeni Gay Montalvo, abogado

Elisa Pérez Vera, Catedrática de Derecho Internacional Privado de la UNED

Manuel Aragón Reyes, Catedrático de Derecho Constitucional de la Universidad Autónoma de Madrid

Doctora Tania Groppi, Catedrática de Derecho Público de la Universidad de Siena

Doctor Nuno Piçarra, professor of EU Justice and Home Affairs Law de la Nova Universidad de Lisboa

Enrique Arnaldo Alcubilla, Catedrático de Derecho Constitucional de la Universidad Rey Juan Carlos

Francisco Balaguer Callejón, Catedrático de Derecho Constitucional de la Universidad de Granada y Catedrático Jean Monnet, ad personam, de la UE

Teresa Freixes Sanjuán, Catedrática de Derecho Constitucional de la Universidad Autónoma de Barcelona y Catedrática Jean Monnet, ad personam, de la UE

José María Gil-Robles Gil-Delgado, Catedrático Jean Monnet, ad personam, de la UE y Presidente de la Fundación "Jean Monnet pour l`Europe

Miguel Recuerda Girela, profesor de Derecho Administrativo de la Universidad de Granada

Juan Damián Moreno, Catedrático de Derecho Procesal de la Universidad Autónoma de Madrid

Fernando Martín Díz, profesor de Derecho Procesal de la Universidad de Salamanca

María José Ciáurriz Labiano, Catedrática de Derecho Eclesiástico del Estado de la UNED

Carlos Fernández de Casadevante Romani, Catedrático de Derecho Internacional Público de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid 16.-

Miguel Ángel Collado Yurrita, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y Rector de la Universidad de Castilla-La Mancha

Diego Manuel Luzón Peña, Catedrático de Derecho Penal de la Universidad de Alcalá de Henares

Emilio Jiménez Aparicio, abogado.

José Suay Rincón, Catedrático de Derecho Administrativo y Magistrado de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo

Antonio Torres del Moral, Catedrático Emérito de Derecho Constitucional de la UNED

Andrés Betancor Rodríguez, Catedrático de Derecho Administrativo de CUNEF Universidad

Lorenzo Martín- Retortillo Baquer, Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad Complutense

DERECHO FUNDAMENTAL A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN Y CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA

MIGUEL VIDAL HERRERO-VIOR

COLECCIÓN DERECHO CONSTITUCIONAL EUROPEO 5

AGENCIA ESTATAL BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
MADRID, 2026

Primera edición: febrero de 2026.

En la página web de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, www.boe.es, apartado de *publicaciones,* se incluyen las instrucciones para envío de originales, normas para su presentación y modelo de solicitud de publicación en esta colección que el autor deberá cumplimentar.

La AEBOE no se solidariza con las opiniones sostenidas por los autores de los originales publicados.

© De los contenidos, el autor
© Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado



Esta obra está sujeta a licencia Creative Commons-Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional-CC BY-NC-ND 4.0

https://cpage.mpr.gob.es

NIPO: 144-26-008-7 (edición en papel)
144-26-009-2 (edición en línea, PDF)
144-26-010-5 (edición en línea, ePUB)
ISBN: 978-84-340-3117-3
Depósito legal: M-4607-2026

IMPRENTA NACIONAL DE LA AGENCIA ESTATAL
BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Avenida de Manoteras, 54. 28050 Madrid

A mi mujer, Viky, que siempre está a mi lado,
con su maravillosa sonrisa.

ÍNDICE

Páginas

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS 17

PRÓLOGO 21

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

1. **El derecho a una buena administración en el control jurisdiccional de la legalidad de la actuación administrativa** 25
2. **Significación y formulación como derecho fundamental** 26
3. **La buena administración como medio para corregir las disfunciones en la actuación de la administración tributaria** 28

CAPÍTULO 2. ANTECEDENTES, FORMACIÓN Y DEFINICIÓN DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN. CONTEXTO Y FACTORES QUE DETERMINAN EL AUMENTO DE PROTAGONISMO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. **Planteamiento** 33
2. **Algunas referencias filosóficas y literarias** 33

   2.1 La República o el Estado, Platón 34
   2.2 Utopía, Tomás Moro 38
   2.3 Don Quijote de la Mancha, Miguel de Cervantes 40

3. **Antecedentes y formación** 42

   3.1 Derecho de la Unión Europea 42
   3.2 Derecho español 72

Páginas

4. **Definición** 89

4.1 Definiciones e instrumentos de concreción de su significado ... 90
4.2 Diferencias con la buena gobernanza y el buen gobierno 105
4.3 Principio, derecho, deber y obligación 107
4.4 Definición de la buena administración 108

5. **Aumento del protagonismo de la buena administración en el ámbito tributario español** 109

5.1 Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018 109
5.2 Primeros pronunciamientos de los jueces 116
5.3 Papel de la reforma del recurso de casación de 2015 118

CAPÍTULO 3. CONTENIDO DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL DERECHO EUROPEO. MANIFESTACIONES EN EL DERECHO ESPAÑOL Y, ESPECÍFICAMENTE, EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1. **Planteamiento** 123
2. **Derecho de la Unión Europea. Obligatoriedad en el Derecho español** 123
3. **Derecho español** 129

3.1 Constitución 130
3.2 Derecho Administrativo común y Estatutos de Autonomía 144
3.3 Derecho Tributario. Derechos y garantías de los contribuyentes .. 158

CAPÍTULO 4. DERECHO A UN TRATO IMPARCIAL Y EQUITATIVO

1. **Planteamiento** 189
2. **Buena administración y derechos y garantías del contribuyente** 190
3. **Garantía de tramitación separada del procedimiento sancionador como manifestación del derecho a un trato imparcial** 194
4. **Deber de evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto** ... 210

4.1 Regularización de la obligación de retener 211
4.2 Regularización correlativa de gastos e ingresos 214
4.3 Regularización en caso de operaciones vinculadas 216
4.4 Impugnabilidad de valores catastrales 222
4.5 Devolución de pagos erróneos hechos por terceros 235
4.6 Variaciones patrimoniales por transmisiones derivadas de expropiación 236

5. **Deber de íntegra regularización** 238

5.1 Doctrina del Tribunal Supremo sobre el principio de íntegra regularización en relación con el principio de buena administración en

Páginas

casos de aplicación de la reducción en IRPF de los rendimientos por alquiler de vivienda 239
5.2 Aplicación del principio de integra regularización en relación con el principio de equidad y el derecho a una buena administración por los tribunales superiores de justicia 240

6. **Deber de actuar de buena fe** 251

6.1 Alegar ignorancia de lo que se debería conocer va en contra de la buena administración 252
6.2 Sujeción a los actos propios. *Venire contra factum proprium non valet* 257
6.3 Deber de no beneficiarse de sus propios errores. *Allegans turpitudinem propriam non auditur* 260
6.4 Derecho a no verse perjudicado por cambios de criterio inmotivados 266
6.5 Deber de informar de sus errores al contribuyente 267
6.6 Buena administración y práctica de sucesivas liquidaciones. La doctrina del «doble tiro» 268
6.7 Deber de anular actuaciones basadas en pruebas declaradas nulas 273
6.8 Recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo 274
6.9 Deber de anular liquidaciones contrarias al Derecho de la UE ... 276

CAPÍTULO 5. DERECHO A QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ACTÚE Y, ADEMÁS, LO HAGA EN UN PLAZO RAZONABLE

1. **Planteamiento** 287
2. **Derecho a que la Administración Tributaria actúe** 288

2.1 Deber de resolver los recursos y solicitudes antes de iniciar el apremio 288
2.2 Deber de dar respuesta motivada a las solicitudes de los ciudadanos 311
2.3 Deber de dar una respuesta razonable a la excusa presentada por el contribuyente antes de imponer sanciones 313
2.4 Deber de la Administración de tratar de evitar que las situaciones de acaecimiento de la prescripción sucedan en perjuicio del interesado 315
2.5 Derecho a la tramitación de las actuaciones de comprobación limitada en el plazo establecido como manifestación del derecho a una buena administración 316

Páginas

2.6 Derecho a que la Administración trate los asuntos en un plazo razonable como manifestación del derecho a una buena administración en el procedimiento sancionador en materia de contrabando 319
2.7 Obligación de resolver consultas formuladas antes de imponer una sanción en relación con el asunto al que se refiere la consulta 323
2.8 Obligación de la Administración de actuar de manera diligente y proactiva para subsanar notificaciones erróneamente practicadas 326
2.9 El derecho a una resolución administrativa en un plazo razonable en relación con el principio de seguridad jurídica 327

3. **Derecho a que la Administración Tributaria actúe en un plazo razonable. La dilación voluntaria de plazos va contra la buena administración** 328

3.1 No interrupción del cómputo de la prescripción, previa retroacción de actuaciones, por dilaciones voluntarias de la Administración 328
3.2 Dilaciones en el plazo de interposición de los recursos en vía económico-administrativa 344
3.3 Prohibición de escalonar injustificadamente procedimientos de inspección para evitar la prescripción 347
3.4 La suspensión por parte de la Administración Tributaria de un procedimiento no debe demorar su resultado más allá de un plazo razonable 349
3.5 El incumplimiento de los plazos por la Administración no debe perjudicar al contribuyente 350

CAPÍTULO 6. DERECHOS QUE CONCRETAMENTE INCLUYE LA BUENA ADMINISTRACIÓN Y DERECHOS ESPECÍFICAMENTE VINCULADOS A LA MISMA. EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA COMO ASPECTO IMPORTANTE DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN

1. **Planteamiento** 355
2. **Derecho a ser oído** 356

2.1 La emisión por parte de la Administración de una liquidación de reintegro de una ayuda requiere que se haya ofrecido al afectado el trámite de audiencia 357
2.2 Derecho a alegar y aportar pruebas 361
2.3 Deber de no hacer caso omiso de las alegaciones del contribuyente 362

3. **Derecho a acceder al expediente** 363

Páginas

4. **Deber de motivar las decisiones** 366

4.1 Doctrina general sobre el deber de motivación en relación con el derecho a una buena administración 367
4.2 Principales exigencias jurisprudenciales derivadas del deber de motivación 368

5. **Derecho a la reparación de los daños** 382
6. **Derecho a la tutela judicial y control jurisdiccional** 386

6.1 Deber de dejar constancia en el expediente administrativo de la fecha de las comunicaciones efectuadas entre órganos 388
6.2 Deber de dar cuenta al juez de las diligencias de registro domiciliario 389
6.3 La legislación nacional debe permitir el control de los órganos jurisdiccionales de la adecuación a la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria 389

CAPÍTULO 7. CONSIDERACIONES FINALES

1. **Planteamiento** 393
2. **Propuestas de mejora de la normativa tributaria derivadas del derecho a una buena administración** 393

2.1 En los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario 393
2.2 En materia de derechos y garantías de los contribuyentes. Consejo para la Defensa del Contribuyente 394
2.3 Previsión general en los procedimientos tributarios de una fase específica de práctica de la prueba 400
2.4 Derecho a una resolución en un plazo razonable en relación con la retroacción de actuaciones 401
2.5 Posibilidad de impugnación de la valoración catastral en vía de gestión del IBI y de la Plusvalía Municipal 402
2.6 El inicio del procedimiento sancionador tributario y la garantía de su tramitación separada 404
2.7 Aplicación de los «principios de buena regulación» al ámbito tributario 408
2.8 Una acción pública en casos de mala administración tributaria 409

3. **Esencia y utilidad del derecho a una buena administración** 411
4. **Conclusiones** 413

4.1 Una definición del derecho a una buena administración 413
4.2 Principio, derecho, deber y obligación. Una cláusula de cierre ... 415
4.3 Buen gobierno, buena gobernanza y buena administración 417

Páginas

4.4 Especial relevancia del derecho a una buena administración en el ámbito tributario 418
4.5 Contenido del derecho a una buena administración y exigencias jurisprudenciales para la Administración Tributaria 420
4.6 Cautelas para su correcta aplicación 422
4.7 Necesidad de adaptación de la legislación tributaria española a los postulados del derecho a una buena administración 423

BIBLIOGRAFÍA 425

JURISPRUDENCIA CITADA 435

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

AEVAL	*Agencia estatal de evaluación de las políticas públicas y de la calidad de los servicios*
Apdo.	*Apartado*
ATC	*Auto del Tribunal Constitucional*
BOE	*Boletín Oficial del Estado*
BOCL	*Boletín Oficial de Castilla León*
C	*Comunicaciones e informaciones*
CE	*Constitución española*
CEDH	*Convención europea de protección de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales*
CDC	*Consejo para la defensa del contribuyente*
CDFUE	*Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea*
CLAD	*Centro latinoamericano de Administración para el desarrollo*
DGT	*Dirección General de Tributos*
DO C	*Diario Oficial comunicaciones e informaciones*
DO L	*Diario Oficial legislación*
DOUE	*Diario Oficial de la Unión Europea*
EBEP	*Estatuto básico del empleado público*
FAT	*Foro de Administración Tributaria de la OCDE*
FJ	*Fundamento jurídico*
IBI	*Impuesto sobre Bienes Inmuebles*
IRPF	*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*
IS	*Impuesto sobre sociedades*
ISD	*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*
IVA	*Impuesto sobre el Valor Añadido*
IVTNU	*Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*
L	*Legislación*
LCI	*Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario*

LCSP	*Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014*
LDGC	*Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes*
LGT	*Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria*
LHL	*Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales*
LJCA	*Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa*
LOEPSF	*Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera*
LOPJ	*Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial*
LPAC	*Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*
LRJAP-PAC	*Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*
LRJSP	*Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del Sector Público*
LT	*Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno*
OCDE	*Organización para la cooperación y el desarrollo económicos*
ORT	*Oficina de relación con los tribunales*
RCI	*Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo*
RGAT	*Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*
RGRST	*Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario*
RGRVA	*Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa*
STC	*Sentencia del Tribunal Constitucional*
STG	*Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea*
STJUE	*Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*
STS	*Sentencia del Tribunal Supremo*
STSJ	*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia*
TC	*Tribunal Constitucional*
TCE	*Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea*
TEAC	*Tribunal Económico-Administrativo Central*
TEAF	*Tribunal Económico-Administrativo Foral*
TEAR	*Tribunal Económico-Administrativo Regional*

TEDH	*Tribunal Europeo de Derechos Humanos*
TFUE	*Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*
TGUE	*Tribunal General de la Unión Europea (antes Tribunal de Primera Instancia)*
TJUE	*Tribunal de Justicia de la Unión Europea (antes Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas)*
TS	*Tribunal Supremo*
TSJ	*Tribunal Superior de Justicia*
TUE	*Tratado de la Unión Europea*
UE	*Unión Europea*
VVAA	*Varios autores*

PRÓLOGO

Es para mí un motivo de especial orgullo y satisfacción poder aceptar la invitación del excelente doctor y abogado especialista en Derecho público Miguel Vidal Herrero-Vior para prologar esta monografía. Recoge en ella lo que fue su tesis doctoral, fruto de muchos años de trabajo intenso y sacrificio personal, y que he tenido la fortuna de dirigir en su última etapa de elaboración. Digo fortuna porque esta labor de dirección no sólo me ha permitido profundizar en un tema de gran interés práctico y doctrinal para cualquier administrativista y valorar las virtudes de este principio, sino también conocer a la persona que está detrás de ese trabajo y, lo que es más importante, descubrir sus ejemplares virtudes humanas demostradas con creces a la hora de completar esta última fase de su investigación.

Efectivamente, el novedoso principio de buena administración puede decirse, quizás sin exageración, que se ha convertido en el centro de uno de los debates o polémicas académicas más interesantes de los últimos tiempos. Ello es así, no sólo por la transcendencia práctica de su posible aplicación en el día a día del trabajo de los abogados y los tribunales, sino, especialmente, por la máxima relevancia y talla de los protagonistas que participan en ese debate y que nos aportan opiniones y perspectivas diversas y hasta antagónicas sobre este principio, opiniones que nos mueven a reflexionar sobre el problema que aborda con detalle la tesis de Miguel Vidal. Ciertamente, la buena administración se puede observar o como un medio para «suavizar el talante excesivamente autoritario de muchas de las normas» de nuestro ordenamiento (Tomás Ramón Fernández), o como un principio con el que se ha «ido demasiado lejos desencadenando interpretaciones de las normas vigentes cada vez más innovadoras que con desconocimiento deliberado de lo dispuesto por las mismas, terminan por orillar sin más su aplicación y observancia» (Germán Fernández Farreres). Todo ello pasando por subrayar su dimensión ética al afirmarse que «en cuanto que se dirige a garantizar que los Entes públicos en sus actuaciones defiendan, promuevan y protejan los derechos humanos, refleja igualmente la

perspectiva ética inherente a la existencia y funcionamiento de los organismos públicos» (Jaime Rodríguez-Arana).

El autor de esta monografía se hace eco de estas polémicas doctrinales y de mucho más. Hace un detallado y documentado repaso a los antecedentes de la cuestión, su regulación tanto desde la perspectiva europea como española, su contenido, su aplicación jurisprudencial centrada especialmente en el ámbito tributario, su naturaleza jurídica y su conexión con otros principios como la buena fe, el enriquecimiento injusto, la confianza legítima o la seguridad jurídica. Pero su aportación no se detiene ahí. El lector va a encontrar en este libro interesantes y enriquecedoras reflexiones personales y valientes propuestas de mejora de la normativa tributaria afectada por la aplicación de este principio.

Para empezar, me gustaría destacar que Miguel Vidal nos aporta una definición de la buena administración como «el derecho fundamental de todas las personas a que las Administraciones Públicas traten sus asuntos de manera imparcial, equitativa y en un plazo razonable y, por el cual, las Administraciones tienen el deber de promover y facilitar a las personas el ejercicio de los derechos y garantías que las leyes les reconocen».

En segundo lugar, tras reconocer que estamos ante un concepto abstracto y difuso, aborda el espinoso tema de su naturaleza jurídica, como puede verse si se leen las recientes reflexiones de la profesora Ana Belén Gómez Díaz. Sin embargo, Miguel Vidal nos traslada una visión integradora de esta cuestión al contemplarlo como «un principio general, un modelo de conducta de la Administración Pública, y un conjunto de derechos, deberes y obligaciones, ya que tales conceptos, principio, derecho, modelo, deber y obligación, no son excluyentes sino facetas diferentes de una misma realidad». Personalmente, me inclino por el apunte que el mismo autor hace cuando nos dice que es, «en efecto, un principio general del derecho por ser una idea fundamental informadora del ordenamiento jurídico a la que acudir a falta de norma jurídica, tal y como vienen haciendo los jueces, tanto a nivel comunitario, como a nivel nacional».

Finalmente, examina su utilidad como medio de control de la legalidad de la actuación administrativa y corrector de las disfunciones de su actuación. Tema éste sin duda capital, pues, nos permite preguntarnos para qué sirve la buena administración desde el punto de vista práctico. Precisamente, la profesora Belén Porta Pego se planteó en su momento si hubiera cambiado la respuesta del Supremo en los casos que juzgó si hubiese prescindido en su reflexión del principio de la buena administración. El autor nos responde aclarando que la buena administración debe contemplarse como una cláusula de cierre del sistema. Es decir, la concibe «como una regla general capaz de dar una respuesta racional a cualquier conflicto… un último recurso al que

acudir cuando se han agotado los que prevé la norma, o cuando surgen dudas en el ejercicio de la potestad discrecional: ante varias alternativas, la Administración debe optar en todo caso por la más favorable para las personas porque así lo exige la buena administración». Y nos lanza una interesante advertencia desde la perspectiva práctica que él conoce bien: «En un ámbito como el tributario, de enorme complejidad normativa, muy influido por la limitación de garantías del contribuyente en beneficio de las potestades administrativas para así poder garantizar la recaudación, el principio de buena administración está sirviendo para que el contribuyente tenga más posibilidades en la defensa de sus derechos frente a la Administración la tributaria».

Como puede verse fácilmente por el contenido y resultado de su trabajo, Miguel Vidal ha logrado con creces el objetivo que se marcó al escoger este tema de investigación de contribuir a una mejor comprensión del significado de la buena administración. Por tanto, las virtudes académicas e investigadoras de su aportación son evidentes. Pero me van a permitir que concluya estas líneas abundando en la idea que señalé al principio, al subrayar que son aún mucho mayores las personales y humanas que ha demostrado al realizar este estudio. Su rigor, capacidad y disciplina de trabajo, su constancia, paciencia y esfuerzo frente a todo tipo de adversidades y, por encima de todo, su fe, son ejemplares. Sin duda, la mejor lección que he aprendido al conocer a Miguel Vidal y su vocación en todo lo que hace, es que si, en última instancia, queremos una Administración pública que actúe con buena administración, es imprescindible que detrás de ella exista una sociedad de personas que, al menos en su mayoría, como Miguel, crean y tengan fe en toda una serie de valores éticos, morales y jurídicos que nos permitan contar con empleados públicos que, de verdad, están al servicio de las personas. Ello implica ciudadanos que son capaces de entender, comprender y aplicar las normas jurídicas con la misma justicia y equidad como ellos querrían que se les aplicasen. Miremos por tanto con optimismo al futuro porque existen personas como el autor de este libro que, no sólo lucha cada día en su trabajo por los excelsos valores en que se sustenta la buena administración, sino que también tiene fe y cree en ellos practicándolos y aplicándolos en su propia vida personal. Solo me resta desde aquí reiterarle mi máximo agradecimiento por haber podido ser, en alguna medida, coprotagonista de su primera gran obra de investigación y, especialmente, por contar después de ella con su amistad.

Fernando González Botija
Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad Complutense de Madrid

CAPÍTULO 1

INTRODUCCIÓN

1. EL DERECHO A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA LEGALIDAD DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Este trabajo lleva por título *Derecho fundamental a una buena administración y control jurisdiccional de la actuación administrativa tributaria*. Trata de la aplicación que están haciendo los jueces del derecho a una buena administración proclamado en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea [1] en la resolución de las controversias que se suscitan con una Administración Pública específica, la Tributaria, en cumplimiento de la función que atribuye a los Tribunales nuestra Constitución en su artículo 106.1, de control de la legalidad de la actuación administrativa [2].

El objeto de este trabajo, es decir, analizar cómo está aplicándose por los Tribunales el principio de buena administración en las controversias que se producen con la Administración Tributaria, y qué consecuencias tiene, ha quedado bien expresado por Huelin Martínez de Velasco (2021), al afirmar que:

> Las Administraciones Públicas, incluida la Tributaria, deben actuar con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE), expresión esta segunda que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, alude a los

[1] Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, de 7 de diciembre de 2000. «DOUE» núm. 202, de 7 de junio de 2016.

[2] Constitución Española. BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978. Artículo 106: 1. Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican.

principios generales del Derecho, que, informando la interpretación del ordenamiento jurídico (como declara el artículo 1.4 del Título Preliminar de Código Civil), constituyen la atmósfera en la que se desarrolla la vida jurídica. Como bien afirma este autor, ese sometimiento a la Ley y al Derecho debe ser controlado por los tribunales de justicia (art. 106.1 CE), con el Tribunal Supremo a la cabeza (art. 123.1 CE) y tal es el papel que está llevando a cabo en los últimos tiempos la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, recorriendo la senda abierta por el recurso de casación instaurado mediante la Ley Orgánica 7/2015 [3], aplicando los principios generales del Derecho, que no son sólo máximas inmanentes al sistema jurídico, sino en muchos casos reglas de Derecho positivo incorporadas a leyes internas y a normas del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, algunas de ellas del más alto rango, normas que la Administración Tributaria está obligada a respetar, aplicar y dar efectividad, como viene afirmando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea desde su sentencia de 22 de junio de 1989, *Fratelli Constanzo*, reiterada con ocasión de una cuestión prejudicial de origen español en la sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander [4].

2. SIGNIFICACIÓN Y FORMULACIÓN COMO DERECHO FUNDAMENTAL

La buena administración es un derecho fundamental de nueva generación que está siendo muy utilizado por los tribunales. Pero siendo una figura tan interesante, su comprensión entraña gran complejidad por tratarse de un concepto genérico y difuso, al que va ligado un catálogo abierto de derechos concretos. Puede ir asociada la idea de buena administración tanto a cuestiones de ámbito público como de ámbito privado, de carácter económico (buena administración de una empresa), o jurídico privado (buena administración de una sociedad mercantil) o familiar (buena administración de un hogar). Por eso, la configuración de la buena administración como derecho autónomo tiene el riesgo de caer en el reduccionismo. Sin embargo, lo más interesante no es si la buena administración se está confundiendo con el buen gobierno, o con la buena política, o con la buena organización de un Estado, sino analizar qué consecuencias tiene la formulación de este derecho a la buena administración, es decir, a qué está dando lugar su entendimiento actual.

---

[3] Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. BOE núm. 174, de 22 de julio de 2015.

[4] Huelin Martínez de Velasco, J.: «La jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo y los principios generales del derecho». www.politicafiscal.es, 13 de mayo de 2021, https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/la-jurisprudencia-tributaria-del-tribunal-supremo-y-los-principios-generales-del-derecho

La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE), formula el derecho a la buena administración en su artículo 41, integrado dentro del título V, sobre «Ciudadanía». La Carta está redactada de forma que cada artículo tiene un título descriptivo del derecho a que se refiere, cuyo contenido es desarrollado en el texto. Así, en el caso del artículo 41, el título es «Derecho a una buena administración», que sería el derecho general, y el texto del artículo contiene manifestaciones concretas de ese derecho [5]. Como antes se apuntaba, no debe caerse en el error de considerar que solo es buena administración lo que después se indica en el texto del artículo, es decir, el derecho a un trato imparcial y equitativo, el derecho a ser oído, o el derecho a acceder al expediente administrativo, etc. En realidad, la buena administración abarca muchos más conceptos. En este sentido, el artículo 41 de la CDFUE no constituye un *númerus clausus*, tal y como lo demuestra la propia redacción del precepto, que no desglosa de manera exhaustiva los derechos concretos que comprende el derecho general [6]. El hecho de que la buena administración no sea un concepto cerrado se pone de manifiesto en que los propios jueces extraen de él manifestaciones que no están incluidas en el artículo 41 de la CDFUE. Un ejemplo de ello es la obligación, apuntada por nuestro Tribunal Supremo, de que la Administración trate de evitar las disfunciones que pueda ocasionar el cumplimiento de las leyes y del procedimiento [7]. Esta obligación de evitar las disfunciones no está específicamente recogida en el artículo 41 de la CDFUE, pero nuestro Tribunal Supremo la considera como una manifestación del derecho a la buena administración.

---

[5] CDFUE. Artículo 41. Derecho a una buena administración. 1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. 2. Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente; b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial; c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones. 3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. 4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.

[6] López Escudero, M.: *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo,* Manuel López Escudero, José Martín y Pérez de Nanclares, José Manuel Sobrino Heredia; dirigido por Araceli Mangas Martín. Coordinado por Luis N. González Alonso*,* Fundación BBVA, 1.ª ed., Bilbao, 2008, p. 671.

[7] STS (Contencioso), sec. 2, núm. 665/2017, de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016). Esta Sentencia recoge la afirmación del Alto Tribunal que después será reiterada en otras muchas Sentencias, de que «le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y tramites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente».

3. LA BUENA ADMINISTRACIÓN COMO MEDIO PARA CORREGIR LAS DISFUNCIONES EN LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La realidad es que, desde hace no muchos años, por influencia de la normativa y la jurisprudencia de la Unión Europea, en adelante, UE, se ha venido utilizando por nuestros Tribunales el principio de buena administración como un medio de corregir la actuación de la Administración Tributaria, dando lugar a una jurisprudencia cada vez más abundante. También se trata el principio de buena administración desde el punto de vista doctrinal, proliferando la publicación de artículos y la elaboración de trabajos de investigación. Destacan los trabajos que relacionan el principio de buena administración con el ejercicio de facultades discrecionales. Se afirma que, si bien la Administración puede estar legalmente habilitada para elegir una solución concreta entre varias legalmente posibles, no debe confundirse «legalmente indiferentes con indiferentes jurídicamente», que es una cosa muy distinta ya que «indiferente jurídicamente no hay nada a priori en un Estado material de Derecho que reconoce un orden de valores preexistente y se ordena a su efectiva realización» (Fernández Rodríguez T. R., 1993, p. 548) [8]. Dado que los artículos 9.3, 31.2 y 103.1 de la Constitución establecen pautas sobre el modo en que la Administración debe desarrollar su actividad de servicio a los intereses generales, resulta jurídicamente exigible que la Administración ejercite sus potestades discrecionales de conformidad con lo dispuesto en esos artículos en los que se reconoce implícitamente el principio de buena administración [9]. Sin duda, un mejor conocimiento de este principio contribuirá a su misión de orientar e informar los estándares de actuación de la Administración Tributaria y a mejorar las relaciones con los contribuyentes.

En la tradición de nuestro Derecho Administrativo, la buena administración está presente en las leyes de procedimiento administrativo común que han regido en nuestra nación desde muy antiguo. En cambio, en el Derecho

---

[8] Fernández Rodriguez, T. R., « (Fernández Rodríguez T. R., 1993), núm. 80, octubre-diciembre 1993, p. 548, citado por Ponce Solé, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad.* Ed. Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 106; citado a su vez por Marín-Barnuevo Fabo, D.: «El principio de buena administración en materia tributaria». *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 186, año 2020.

[9] Ponce Solé, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad.* Ed. Lex Nova, Valladolid, 2001, pp. 155-161, citado a su vez por Marín-Barnuevo Fabo, D., «El principio de buena administración en materia tributaria». *Revista española de Derecho Financiero,* núm. 186, 2020.

Tributario español se siguen aplicando técnicas e instituciones originadas en el siglo XIX que tienen mal encaje en el sistema democrático que rige en todos los Estados miembros de la UE. Tal y como explican los profesores García de Enterría y Martínez-Carande & Fernández Rodríguez, (2020):

> La difícil situación de la Hacienda a lo largo del siglo XIX ha sido el caldo de cultivo en el que han surgido no pocas técnicas jurídico-administrativas que, una vez generalizadas, contemplamos hoy con absoluta naturalidad y a veces, incluso, sin sombra alguna de inquietud. El privilegio de inembargabilidad, el polémico principio de *solve et repete,* la reclamación gubernativa previa a la vía judicial civil, la propia prohibición de interdictos e, incluso, la generalización misma del privilegio de decisión ejecutoria tienen, en efecto, mucho que ver en su origen con las dificultades financieras del Estado, en las que este ha encontrado siempre una justificación y una salida. [10]

El drama es que, en nuestro régimen actual, Democracia instaurada con la Constitución de 1978, las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes no se rigen, por regla general, por las normas de Derecho Administrativo común ni, por lo tanto, por las garantías que éste reconoce a las personas [11].

---

[10] García de Enterría Martínez-Carande, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso de Derecho Administrativo. Tomo II.* Edición 17.ª Civitas Thomson Reuters. 2020. p. 576.

[11] Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. BOE núm. 285, de 27 de noviembre de 1992. Disposición adicional quinta. Procedimientos administrativos en materia tributaria. *1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria. 2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma*. La actual ley de Procedimiento Administrativo, Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015. *Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia. 1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales. 2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa. b) Las actuaciones y procedimientos de gestión, inspección, liquidación, recaudación, impugnación y revisión en materia de Seguridad Social y Desempleo. c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería. d) Las actuaciones y procedimientos en materia de extranjería y asilo.*

El incremento de las necesidades recaudatorias como consecuencia de la crisis del Estado de Bienestar en general y de las últimas crisis económicas en particular, da lugar a actuaciones de la Administración Tributaria que, sin ser contrarias a la ley, implican situaciones de abuso sobre el contribuyente, que se ve en situación de inferioridad y con las posibilidades de defensa muy mermadas, aun formando parte de un orden civilizado.

> En este sentido se ha apuntado por Martínez Lago (2011) la existencia de un real desequilibrio de fuerzas de los administrados frente a la Administración, consecuencia de un ancestral y mal entendido afán de superioridad y dominio de la Administración Tributaria –la más superdotada en medios materiales y humanos entre las restantes Administraciones Públicas–, investida como las demás con la autotutela declarativa y potenciada con una autotutela de ejecución que propicia la existencia de agujeros grises y negros, tanto en el plano de la legalidad como de su aplicación práctica, posponiendo en ocasiones, con la disculpa del deber constitucional de contribuir, legítimos derechos individuales, como los de seguridad jurídica, legítima confianza y tutela efectiva de los jueces y tribunales, reconocidos constitucionalmente (arts. 9.3, 24 y 103 CE), así como los incluidos en el genérico derecho a una buena administración que sanciona la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (art. 41). [12].

El cumplimiento de la norma no garantiza la buena administración. Eso solo sería posible si la norma estuviera bien hecha. Pero no siempre es así, por lo que es imprescindible que exista el principio de buena administración. Es paradójico pero real el hecho de que la misma aplicación de la ley y del procedimiento, aun cuando se haga de forma fiel y rigurosa, produce en ocasiones el quebranto de derechos. Estas actuaciones legales, pero quebrantadoras de derechos, tal y como apuntábamos antes, se están denominando por nuestro Tribunal Supremo, «disfunciones».

Una parte importante de este trabajo se dedica a estudiar la jurisprudencia relacionada con el principio de buena administración en el ámbito tributario. Del estudio de la actuación de los Jueces y Tribunales en su labor de control de la Administración Pública, y del estudio específico del control sobre la Administración Tributaria, se desprende que la aplicación del principio de buena administración corrige de hecho y de manera eficaz esas «disfunciones» que se producen en la actuación de la Administración Tributaria.

Merece la pena dedicarle atención a este principio, estudiándolo, ahondando en su significado y en sus implicaciones, difundiéndolo hasta que alcance,

[12] Martínez Lago, M. A., «La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria», Revista aragonesa de Administración Pública, núm. 38, 2011, pp. 14-15.

como mínimo, la importancia que ya tiene en el ámbito comunitario y sea incluido de manera específica dentro de los principios informadores del Derecho Financiero y Tributario español contribuyendo, junto con los demás principios ya reconocidos, a la corrección de aquellas actuaciones administrativas que, no siendo contrarias a la ley, producen de hecho situaciones de abuso en las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Aunque este trabajo trata principalmente sobre Derecho Tributario, ve la luz en la colección de derecho constitucional europeo de la Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado. Y es que la buena administración constituye una garantía del ciudadano en sus relaciones con las Instituciones Públicas. Esto unido al hecho de que la buena administración viene reconocida por la CDFUE, aconsejaba el encuadramiento de este trabajo en el ámbito del Derecho Constitucional europeo.

CAPÍTULO 2

ANTECEDENTES, FORMACIÓN Y DEFINICIÓN DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN. CONTEXTO Y FACTORES QUE DETERMINAN EL AUMENTO DE PROTAGONISMO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. PLANTEAMIENTO

Este capítulo se dedica a concretar el significado de la buena administración acudiendo a sus antecedentes y proceso de formación, aportando las diferentes definiciones encontradas, diferenciándolo de otros conceptos como el de buena gobernanza y buen gobierno, y delimitándolo como principio, derecho, deber y obligación. El objetivo es ofrecer unas bases sólidas que permitan comprender mejor el estudio que contienen los capítulos siguientes sobre el significado y aplicación de la buena administración en el ámbito tributario actual. También se destina un apartado al contexto en el que la buena administración empieza a adquirir relevancia en la jurisprudencia de ámbito tributario, las primeras sentencias encontradas y la influencia de la reforma del recurso de casación del año 2015.

2. ALGUNAS REFERENCIAS FILOSÓFICAS Y LITERARIAS

La buena administración contiene una idea general de como deberían actuar las Administraciones e Instituciones públicas en el ejercicio de sus funciones y en sus relaciones con los ciudadanos. Por ello pueden encontrarse referencias a la buena administración en multitud de obras filosóficas y literarias de todos los tiempos. En este trabajo hemos querido detenernos en tres obras

concretas del ámbito de la filosofía, la política y la literatura: *La República o el Estado* de Platón, la *Utopía* de Tomás Moro y *Don Quijote de la Mancha* de Miguel de Cervantes.

2.1 **La República o el Estado, Platón**

La *República o el Estado* de Platón [1] es uno de los libros clásicos de mayor importancia en lo que se refiere a teoría política del Estado. Es además un tratado filosófico y moral en el que, en forma de diálogos mantenidos por Sócrates con diferentes personajes, Platón va desgranando la idea de justicia y de organización de la comunidad. Independientemente de su defensa del régimen de comunidad de bienes y personas con exclusión del derecho a la propiedad privada, aporta interesantes ideas sobre la organización de la Comunidad y el Estado, sobre la formación de los ciudadanos, las diferentes formas de gobiernos, etc. Trata además importantes temas como el de la división de la sociedad según las funciones desarrolladas por cada grupo, y las virtudes que deben tener las personas y los Estados. Habla extensamente del bien, del mal, del conocimiento, del alma humana, y de Dios mismo.

A pesar de tratar temas tan importantes y de tanta trascendencia en la filosofía y en la política, no trata la buena administración como la entendemos en la actualidad. Porque, en definitiva, como se ha dicho ya, la buena administración es un concepto general, que significa muchas cosas, y en concreto, algunos aspectos del buen actuar de la autoridad en las relaciones con los ciudadanos.

En el tiempo en que Platón escribió *La República o el Estado*, el concepto de ciudadano no tenía el mismo concepto que hoy en día [2]. Por este motivo, no son muy numerosas las referencias a la buena administración tal y como la entendemos hoy en día. No obstante, algunas ideas interesantes pueden entresacarse de esta obra. Por ejemplo, existe una referencia a la buena administración en general como camino necesario para alcanzar la felicidad pública en el Libro Cuarto, en el dialogo de Sócrates con Adimanto al tratar de los guardadores, cuando Sócrates hace la siguiente afirmación*:*

[1] Platón nació en Atenas o Egina (Grecia) en el año 427 a. C. y falleció en Atenas (Grecia) en el año 347 a. C. Fue seguidor de Sócrates y maestro de Aristóteles.

[2] *La República o el Estado* fue publicado alrededor del año 370 a. C.

> Pero si los que están designados para guardar el Estado y las leyes solo son guardadores en el nombre, ya conoces que conducirán la república a la ruina, porque de ellos es de quien depende su buena administración y su felicidad. Por consiguiente, si queremos formar buenos guardadores, pongámoslos en la imposibilidad de dañar en lo más mínimo a la comunidad. El que sea de otro dictamen y quiera hacer de ellos labradores o alegres convidados a una fiesta pública, tendrá en cuenta todo lo que quiera menos la idea de un Estado. Por lo tanto, veamos si nuestro propósito, al establecer la clase de los guerreros, es proporcionar la mayor felicidad posible, o si es más bien el proveer la felicidad de todo el Estado, y de convencer y precisar a los guerreros y defensores de la patria, como a los demás ciudadanos, a que cumplan lo mejor posible la tarea que les está asignada; de suerte que, cuando el Estado se haya robustecido y esté bien administrado, todos participarán de la felicidad pública, unos más, otros menos, según la calidad de su empleo (Platón, 1941, p. 125) [3].

Platón hace depender la buena administración de la bondad de las personas a las que se encomienda el gobierno, «los guardadores», extraídos de la clase de los «guerreros» y para los que prevé un detallado sistema de formación. Y esto hasta el punto de que no sería necesaria la promulgación de leyes y reglamentos para que el Estado esté bien gobernado, tal y como se muestra en el siguiente diálogo entre Sócrates y Adimanto, en el que Sócrates se pregunta:

> Pero en nombre de los dioses, ¿emprenderemos el formar reglamentos sobre el contrato de compra y venta, los convenios sobre la mano de obra, los insultos, las violencias, los procesos y el establecimiento de los jueces, la imposición o supresión de los derechos por la entrada o salida de las mercancías por mar o tierra y, en una palabra, sobre todo lo relativo al tráfico, a la ciudad y al puerto? (Platón, 1941, p. 129) [4].
>
> Adimanto responde:
>
> No es necesario prescribir nada sobre eso a los hombres de bien; ellos encontrarán por sí mismos sin dificultad los reglamentos que sean precisos [5].
>
> Y Sócrates afirma:
>
> Si, mi querido amigo, si Dios les da el don de conservar en toda su pureza las leyes que nosotros hemos establecido al principio. Si no, pasarán su vida formando cada día nuevos reglamentos sobre todos estos artículos, los adicionarán haciendo correcciones sobre correcciones, imaginándose siempre que así conseguirán la perfección (Platón, 1941, p. 129) [6].

---

[3] Platón, *La República o el Estado*, Ed. Espasa Calpe, S.A., undécima edición, libro cuarto, p. 125, Madrid, 1941.

[4] *Ibidem*. p. 129.

[5] *Ibidem*.

[6] *Ibidem*.

Como puede apreciarse, el exceso de producción normativa no es exclusivo de nuestro tiempo, y ya era conocido en la época de Platón. A esto da respuesta Platón que, por boca de Sócrates hace la siguiente afirmación:

> Por lo tanto, no creo que, cualquiera que sea el Estado de que se trate, esté bien o mal gobernado, deba un legislador sabio entrar en ese pormenor de leyes y de reglamentos; en el uno, porque es inútil y nada se gana con esto; y en el otro, porque están al alcance de cualquiera o se deducen por sí mismos de las leyes ya establecidas (Platón, 1941, p. 130) [7].
>
> Más adelante, lo remarca:
>
> Si las leyes que hemos establecido son buenas, nuestro Estado debe ser perfecto (Platón, 1941, p. 131) [8].

Las leyes a las que se refiere son las que hacen al Estado prudente, fuerte, templado y justo. Porque es, en definitiva, la justicia, la virtud principal a que debe aspirar el Estado, entendida ésta, no sólo como la «equidad» a que se refiere la Carta de Derechos Fundamentales de Unión Europea en su artículo 41, sino como bien último al que deben atender todas las cosas.

Otra referencia, en este caso, a uno de los derechos integrados en la buena administración, como es el derecho a un trato imparcial, puede encontrase en la siguiente afirmación por boca de Sócrates (1941): «… el legislador no debe proponerse por objeto la felicidad de una determinada clase de ciudadanos con exclusión de las demás, sino la felicidad de todos…» (Libro VII, p. 210) [9]

Y, a continuación, puede tomarse la medida a la idea platónica de buen gobierno, cuando Sócrates explica a Glaucón los argumentos que deben darse a los filósofos para que se encarguen del gobierno del Estado:

> Les diremos: en otros Estados puede excusarse a los filósofos que evitan la molestia de los negocios públicos, porque deben su sabiduría solo a sí mismos, puesto que se han formado a pesar del gobierno y, por lo tanto, es justo que lo que solo se debe a sí mismo en su origen y en su desarrollo, no esté obligado a ninguna clase de reconocimiento para con nadie; pero vosotros no estáis en este caso; os hemos formado consultando el interés del Estado y el vuestro para que, como en la república de las abejas, seáis en esta nuestros jefes y nuestros reyes, y con esta intención os hemos dado una educación más perfecta que os hace más capaces que todos los demás para unir el estudio de la sabiduría al manejo de los negocios. Descended pues, cuanto sea necesario, a la estancia común; acostumbrad vuestros ojos a las tinieblas que allí reinan, y

[7] *Ibidem*. p. 130.
[8] *Ibidem*. p. 131.
[9] *Ibidem*. Libro VII. p. 210.

> cuando os hayáis familiarizado con ellas, juzgareis infinitamente mejor que los demás la naturaleza de las cosas que allí se ven; distinguiréis mejor que ellos los fantasmas de lo bello, de lo justo y del bien, porque habéis visto en otra parte la esencia de lo bello, de lo justo y de lo bueno. Y así, tanto para vuestra dicha como para la de la república, el gobierno de nuestro Estado será una realidad, y no un sueño, como en la mayor parte de los demás Estados, donde los jefes se baten por sombras vanas y se disputan con encarnizamiento la autoridad, que miran como un gran bien. Pero la verdad es que todo Estado en que los que deben mandar no muestran empeño por engrandecerse, necesariamente ha de ser bien gobernado y ha de reinar en él la concordia; mientras que donde quiera que se ansíe el mando, no puede menos de suceder todo lo contrario (Platón, 1941, libro VII, p. 211) [10].

En definitiva, el buen gobierno para Platón pasa por descender a las «tinieblas» de los problemas del ciudadano y ponerse en su lugar, evitando cualquier situación de abuso de poder en el ejercicio de la noble actividad de administrar. Administraciones con vocación de servicio, no de ejercicio del poder por el propio poder.

> Así es mi querido amigo. Si puedes encontrar para los que deben obtener el mando una condición que ellos prefieran al mando mismo, también podrás encontrar una república bien ordenada, porque en el Estado solo mandarán los que son verdaderamente ricos, no en oro, sino en sabiduría y en virtud, riquezas que constituyen la verdadera felicidad. Pero donde quiera que hombres pobres, hambrientos de bien, y que no tienen nada por sí mismos, aspiren al mando, creyendo encontrar en él la felicidad que buscan, el gobierno será siempre malo, se disputará y se usurpará la autoridad, y esta guerra doméstica e intestina arruinará al fin al Estado y a sus jefes (Platón, 1941, libro VII, p. 211) [11].
>
> El buen gobierno para Platón no era una quimera, sino un bien alcanzable, tal y como pone de manifiesto por boca de Sócrates:

Y bien, amigos míos, ¿me concederéis ahora que nuestro proyecto de Estado y de gobierno no es un simple deseo? La ejecución es difícil, sin duda, pero es posible; y solo lo es, como se ha dicho, cuando estén a la cabeza de los gobiernos uno o muchos verdaderos filósofos que, mirando con desprecio los honores que hoy con tanto ardor se solicitan, en la convicción de que no tienen ningún valor, no estimando sino el deber y los honores que son su recompensa, poniendo la justicia por encima de todo por su importancia y su necesidad,

[10] *Ibidem*. p. 211.
[11] *Ibidem*. p. 211.

sometidos en todo a sus leyes y esforzándose en hacerlas prevalecer, emprendan la reforma del Estado (Platón, 1941, libro VII, p. 230) [12].

Muchas más referencias a la buena administración pueden encontrase en *La República o el Estado*. Sirvan las recogidas aquí para disponer, al menos, de un reflejo de lo que ya en tiempos de Platón se entendía por buena administración y que, sin duda, ha tenido influencia en el diseño posterior de las formas de administración de los asuntos públicos.

2.2 **Utopía, Tomás Moro**

Tomás Moro [13] escribió su libro *Utopía* entre los años 1509 y 1518 en que aparece la edición definitiva [14]. En él expone su idea de lo que sería una comunidad humana ideal, en que los ciudadanos «utopianos» teniendo sus bienes en común, trabajan todos en beneficio de los demás, obteniendo paz, prosperidad y un alto grado de felicidad. Tomás Moro, en este libro, que no trata de forma específica la buena administración, sí que incluye algunas referencias a lo que podría denominarse la actividad de buen gobierno. Así se lo transmite Guillermo Budé a su amigo Tomás Lupset [15], al remitirle el libro de *Utopía* escrito por su amigo, Tomás Moro: «Nuestro tiempo y los tiempos venideros encontrarán en su historia un semillero de hermosas y útiles instituciones. De ella cada uno sacará costumbres y usos que podrá importar y adaptar a su propia ciudad» (Moro, 2000, p. 51) [16].

Moro, en su dialogo con Rafael Hitlodeo [17], hace afirmaciones que bien podrían aplicarse a la buena y a la mala administración. Así, Moro (2000) afirma que: «… es evidente que los Reyes son elegidos para provecho del pueblo

---

[12] *Ibidem*. p. 230.

[13] Tomás Moro nació en Londres el 6 de febrero de 1478. Estudió leyes, ejerció la abogacía y la judicatura, participó en el mundo empresarial de la época como miembro de honor de la corporación de los mercaderes de la seda. Realizó misiones diplomáticas en Flandes y en Calais. Fue miembro del Consejo privado del Rey. En 1523 ostentó el cargo de speaker de la Cámara de los Comunes y en 1529 fue nombrado Lord Canciller de Inglaterra. Se opuso al divorcio de Enrique VIII de su primera esposa, la reina Catalina, hija de los Reyes Católicos, y se negó a firmar el Acta de Supremacía por la cual Enrique VIII rompía con la cabeza de la Iglesia Católica en Roma, erigiéndose en cabeza de la nueva Iglesia Anglicana, por lo cual fue decapitado en la Torre de Londres el 6 de julio de 1535.

[14] Moro, T., *Utopía,* Introducción, traducción y notas de Pedro Rodríguez Santidrián, Alianza Editorial, Ciencia Política, 2000, pp. 17-18.

[15] Guillermo Budé (1467-1540) y Thomas Lupset (1490-1530) eran amigos y seguidores de Moro.

[16] Moro, T., *Utopía,* Introducción, traducción y notas de Pedro Rodríguez Santidrián, Alianza Editorial, Ciencia Política, 2000, p. 51.

[17] Rafael Hitlodeo es un personaje ficticio, que ha viajado a Utopía y que ha sido presentado a Tomás Moro por un amigo suyo, Pedro Gilles, como persona que podía interesarle conocer. Moro utiliza este personaje ficticio para narrar la vida y costumbres de Utopía.

y no del propio rey. Su denuedo e inteligencia han de poner el bienestar del pueblo al abrigo de toda injusticia» (p. 100) [18].

> Más adelante prosigue afirmando que «… si un rey se sabe acreedor al desprecio y el odio de los suyos, y no puede dominarlos sino por multas, confiscaciones o vejaciones, sometiéndolos a perpetua pobreza, más le valdría renunciar a su reino que conservarlo con esos procedimientos [19]. En efecto, vivir uno entre placeres y comodidades mientras los demás sufren y se lamentan a su alrededor no es ser gerente de un reino, sino guardián de una cárcel» (p. 101) [20].

También esto podría predicarse en el tiempo actual de algunas formas de actuar (no muchas, afortunadamente), de nuestra Administración.

El autor de *Utopía* (Moro, 2000) trata la obligación de actuar con celeridad, sin dilación en la gestión de los asuntos públicos, cuando Rafael Hitlodeo narra como:

> cada tres días, incluso, con más frecuencia si lo piden las circunstancias, los traniboros [21] presididos por el príncipe, se reúnen en consejo. Deliberan sobre los asuntos públicos y dirimen con rapidez los varios conflictos que pudieran surgir entre los particulares» (p. 123) [22].

Moro rechaza la abundancia de leyes y la excesiva complejidad de las mismas. Así, los utopianos:

> tienen muy pocas leyes, pero, para un pueblo tan bien organizado, son suficientes muy pocas. Lo que censuran precisamente en los demás pueblos es que no les basta la infinita cantidad de volúmenes de leyes y de intérpretes. Consideran inicuo obligar a hombres por leyes tan numerosas para que puedan leerlas o tan oscuras para que puedan entenderlas(p. 174) [23].

Cuanto se parece esto a la normativa tributaria actual. No está contemplado en el artículo 41 de la CDF, pero, sin duda, la buena administración debería incluir también la obligación de formular leyes y reglamentos sencillos y comprensibles.

---

[18] *Ibidem*. p. 100.
[19] *Ibidem*. p. 100.
[20] *Ibidem*. p. 101.
[21] *Traniboro*: magistrado protofilarca que preside un grupo de 3.000 familias en Utopía.
[22] *Ibidem*. p. 123.
[23] *Ibidem*. p. 174.

2.3 **Don Quijote de la Mancha, Miguel de Cervantes**

En el Quijote [24] pueden encontrarse referencias al buen gobierno, y a buena administración en muchas de sus páginas. Pero hay un lugar en esta obra en que don Quijote, de manera específica, ilustra a Sancho en los principios que deben regir su gobierno de la Ínsula de Barataria [25]. Advierte don Quijote a Sancho, lo primero de todo, de la complejidad de la tarea de administrar:

> Dispuesto, pues, el corazón a creer lo que te he dicho, está, ¡oh, hijo!, atento a este tu Catón, que quiere aconsejarte y ser norte y guía que te encamine y saque a seguro puerto deste mar proceloso donde vas a engolfarte, que los oficios y grandes cargos no son otra cosa sino un golfo profundo de confusiones (de Cervantes, 2004, 2.ª parte, cap. XLII, pp. 867-868) [26].

Y, a continuación, le expone un catálogo de consejos a modo de principios de gobierno. «Primeramente, ¡oh, hijo!, has de temer a Dios, porque en el temerle está la sabiduría y siendo sabio no podrás errar en nada» (de Cervantes, 2004). Y muestra don Quijote, a su manera, la importancia de tomar conciencia de uno mismo en el ejercicio del poder, y no ensoberbecerse y abusar de él:

> Lo segundo, has de poner los ojos en quién eres, procurando conocerte a ti mismo, que es el más difícil conocimiento que puede imaginarse. Del conocerte saldrá el no hincharte como la rana que quiso igualarse con el buey que, si esto haces, vendrá a ser feos pies de la rueda de tu locura la consideración de haber guardado puercos en tu tierra. (de Cervantes, 2004, 2.ª parte, cap. XLII, p. 868) [27].

Hay una referencia a los deberes de imparcialidad y equidad en las recomendaciones de actuar con clemencia «suavidad» y prudencia cuando afirma don Quijote que los gobernantes:

…deben acompañar la gravedad del cargo que ejercitan con una blanda suavidad que, guiada por la prudencia, los libre de la murmuración maliciosa,

---

[24] Miguel de Cervantes Saavedra nació en Alcalá de Henares el 29 de septiembre de 1547 y falleció en Madrid el 22 de abril de 1616.

[25] Cervantes, M., *Don Quijote de la Mancha,* Edición del IV Centenario, Real Academia Española, Asociación de Academias de la Lengua Española, segunda parte, capítulo XLII, Madrid, 2004.

[26] *Ibidem*. Capítulo XLII. pp. 867-868.

[27] *Ibidem*. p. 868.

de quien no hay estado que se escape [28]. Recomienda a Sancho huir de la arbitrariedad: Nunca te guíes por la ley del encaje, que suele tener mucha cabida con los ignorantes que presumen de agudos. (de Cervantes, 2004, 2.ª parte, cap. XLII, p. 869) [29].

> Y, de nuevo, la imparcialidad y la equidad en el siguiente consejo:
>
> Hallen en ti más compasión las lágrimas del pobre, pero no más justicia que las informaciones [30] del rico. Procura descubrir la verdad por entre las promesas y dádivas del rico como por entre los sollozos e importunidades del pobre. (de Cervantes, 2004, 2.ª parte, cap. XLII, p. 869) [31].
>
> Y de nuevo una clara referencia a la equidad:
>
> Cuando pudiere y debiere tener lugar la equidad, no cargues todo el rigor de la ley al delincuente, que no es mejor la fama del juez riguroso que la del compasivo. Si acaso doblares la vara de la justicia, no sea con el peso de la dádiva, sino con el de la misericordia. Cuando te sucediere juzgar algún pleito de algún tu enemigo, aparta las mientes de tu injuria y ponlas en la verdad del caso. No te ciegue la pasión propia en la causa ajena, que los yerros que en ella hicieres las más veces serán sin remedio, y si le tuvieren, será a costa de tu crédito, y aun de tu hacienda. Si alguna mujer hermosa viniere a pedirte justicia, quita los ojos de sus lágrimas y tus oídos de sus gemidos, y considera de espacio la sustancia de lo que pide, si no quieres que se anegue tu razón en su llanto y tu bondad en sus suspiros. (de Cervantes, 2004, 2.ª parte, cap. XLII, pp. 869-870) [32].

La obligación de motivar las resoluciones puede apreciarse en el siguiente consejo: «Al que has de castigar con obras no trates mal con palabras, pues le basta al desdichado la pena del suplicio, sin la añadidura de las malas razones». (de Cervantes, 2004, 2.ª parte, cap. XLII, p. 870) [33].

> Y vuelta a la imparcialidad y a la equidad:
>
> Al culpado que cayere debajo de tu jurisdicción considérale hombre miserable [34] sujeto a las condiciones de la depravada naturaleza nuestra, y en todo cuanto fuere de tu parte, sin hacer agravio a la contraria, muéstratele piadoso y clemente, porque, aunque los atributos de Dios todos son iguales, más resplandece y campea a nuestro ver el de la misericordia que el de la justicia. (de Cervantes, 2004, 2.ª parte, cap. XLII, pp. 870).

---

[28] *Ibidem*. p. 868.
[29] *Ibidem*. p. 869.
[30] «Alegaciones».
[31] *Ibidem*. p. 869.
[32] *Ibidem*. pp. 869-870.
[33] *Ibidem*. p. 870.
[34] «Digno de misericordia».

Y el premio de la buena administración: «Si estos preceptos y estas reglas sigues, Sancho, serán luengos tus días, tu fama será eterna, tus premios colmados, tu felicidad indecible…». (de Cervantes, 2004, 2.ª parte, cap. XLII, p. 870). [35]

Las referencias filosóficas y literarias expuestas en los párrafos anteriores son solo ejemplos traídos para centrar nuestra reflexión sobre el derecho a una buena administración, que es el objeto de este trabajo. Ponen de manifiesto la idea fundamental que subyace en la buena administración como figura jurídica, el derecho de los ciudadanos a que las Administraciones actúen con justicia e imparcialidad.

3. ANTECEDENTES Y FORMACIÓN

3.1 **Derecho de la Unión Europea**

La buena administración nace en el seno de Europa. Las diferentes manifestaciones de este derecho ya estaban contempladas en el ordenamiento jurídico de la mayoría de los países europeos, también, como después se verá, en el ordenamiento español. Este derecho es acogido en el proceso de formación del Derecho europeo, derivado a su vez del proceso de construcción política de la UE. Inicialmente no aparecía formulado de manera autónoma en los tratados constitutivos de la UE ni en sus modificaciones. Y los Tratados actuales tampoco lo contemplan de manera independiente, sino que contienen referencias a los derechos específicos que integran el derecho general. Se hace referencia a él por primera vez y de manera autónoma en la CDFUE [36]. Comprende un derecho genérico, que da título al artículo 41, derecho a una buena administración [37] y unos derechos específicos que ya existían en el Tratado de la Comunidad Europea o que resultan de la jurisprudencia, como son: 1) El derecho a un trato imparcial y equitativo y a que los asuntos se resuelvan en un plazo razonable. 2) El derecho a poder hacer alegaciones, a acceder al expediente y a que las resoluciones estén motivadas. 3) El derecho a la reparación de los daños sufridos por la actuación de las Administraciones. 4) El derecho a tratar con ellas en cualquiera de las lenguas oficiales.

---

[35] *Ibidem*. p. 870.

[36] La CDFUE fue proclamada en el Consejo Europeo de Niza el 7 de diciembre de 2000.

[37] *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,* DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016, artículo 41.

Pero hasta su formulación en la CDFUE, el derecho a una buena administración se va formando gracias a la actuación de tres instituciones de la UE: el Tribunal de Justicia, el Consejo de Europa y el Defensor del Pueblo [38].

3.1.1 Tribunal de Justicia de la Unión Europea

No existía inicialmente en la UE un catálogo escrito de derechos fundamentales, ni ningún instrumento jurídico para su garantía. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea [39], (en adelante TJUE), fue supliendo esta laguna mediante la proclamación de derechos fundamentales que no estaban incluidos en los Tratados, pero a los que acudía como principios generales del derecho resultantes de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros y del Convenio Europeo de Derechos Humanos [40]. Y esos derechos van convirtiéndose poco a poco en ley mediante su incorporación a los Tratados.

Esta evolución es la que ha seguido también el derecho a una buena administración. Al principio se alude a él como principio general del derecho y después va desarrollándose el principio hasta convertirse en derecho general y en derechos concretos. La primera vez que el Tribunal alude a la buena administración fue en la sentencia de 11 de febrero de 1955 (C-4/54) [41], en la que se trata la obligación de las instituciones de motivar sus decisiones. En esta sentencia, que analizaremos más adelante, el Tribunal se refiere a la buena administración como «principio», utilizando la expresión *rules of sound administration*, que traducido al español sería «principios de buena administración» [42].

---

[38] Tomás Mallén, B., *El derecho fundamental a una buena administración.* Instituto Nacional de Administración Pública, primera edición, Madrid, 2004, p. 82.

[39] El Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue creado con la denominación de Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, en el año 1952, con la entrada en vigor del Tratado de París (Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero), de 18 de abril de 1951. En 1957 se transforma en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. A la par que se va desarrollando el proceso de formación de la UE, va adquiriendo cada vez más importancia, ampliándose sus competencias con el Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997. Su denominación actual de Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) es adoptada en el año 2009, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de 13 de diciembre de 2007. La misión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es garantizar *el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación* de los Tratados.

[40] Viñuales Ferreiro, S., «La constitucionalización del derecho a una buena administración en la Unión Europea: ¿nuevas garantías para la protección de los derechos en el procedimiento administrativo?» *Revista de Derecho de la Unión Europea*, núm. 28, enero – junio 2015. pp. 324-325.

[41] *Ibidem*. p. 326, por referencia a Carrillo Donaire, J. A., *Buena Administración, ¿un principio, un mandato o un derecho subjetivo?* en Santamaria Pastor, L. A. (dir.), *Principios jurídicos del Derecho Administrativo*, La Ley, Madrid, 2010, pp. 1137-1165.

[42] STJUE de 11 de febrero de 1955 (C-4/54), apartado 6.

Es decir, no se trata la buena administración como un derecho sino como un principio general, estándar exigible en la actuación de las instituciones. Otro ejemplo de ello es la sentencia del Tribunal de Justicia, de 4 de febrero de 1987 (C-417/85), en la cual se censura que una institución, al adoptar una decisión, hubiera rechazado la aportación de unos documentos por parte del interesado. En esta sentencia el Tribunal afirma que, tanto el deber de diligencia, como el *principio de buena administración*, implican que, en la resolución sobre la situación de un funcionario, la autoridad debe tomar en consideración todos los elementos que puedan determinar su decisión [43]. De nuevo el Tribunal censura una actuación administrativa por ser contraria a un principio que debería regir toda su conducta, el de buena administración. Un ejemplo más de esta utilización del término «principio» en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia lo encontramos en la sentencia de 31 de marzo de 1992 (C-255-90 P), en la cual se habla siempre de la buena administración como principio, estándar de actuación ligado al deber de diligencia [44]. También se observa esta tendencia en las sentencias del Tribunal de Primera Instancia, actualmente denominado Tribunal General, (en adelante TGUE). Así, por ejemplo, en la sentencia de 18 de septiembre de 1995 (T-167-94) se alude a los *principios generales de buena administración* y a *obligaciones de buena administración* como estándar en la actuación de las instituciones [45]. También la sentencia de 9 de julio de 1999 (T-231/97,), en la cual se trata el *principio de buena administración* como criterio de actuación que engloba la obligación de las instituciones de permitir a los ciudadanos el ejercicio de su derecho a ser oídos, el deber de diligencia y el de ponderación de los intereses contrapuestos [46].

Con el tiempo va dejando de utilizarse el término «principio», para hablar en general de la «buena administración». Un ejemplo de ello lo vemos en la sentencia del TJUE de 6 de marzo de 2003 (C-41/00), donde además aparecen relacionados el derecho al acceso a los documentos y el derecho a una buena administración [47].

Además, la jurisprudencia fue desarrollando también el contenido del derecho, en sus diferentes manifestaciones o derechos concretos, es decir, el derecho a un trato imparcial y equitativo, el derecho a una resolución en plazo, el derecho a ser oído, el derecho de acceso al expediente, el derecho a que las resoluciones sean motivadas, el derecho a la reparación del daño sufrido y,

---

[43] STJUE de 4 de febrero de 1987 (C-417/85). Apartado 12.
[44] STJUE de 31 de marzo de 1992, asunto C-255-90. Apartado 20.
[45] STGUE de 18 de septiembre de 1995, (T-167-94). Apartados 53, 61, 67, 68, 78, 88 y 89.
[46] STGUE de 9 de julio de 1999 (T-231/97). Apartado 41.
[47] STJUE de 6 de marzo de 2003, (C-41/00). Apartados 40, 42 y 48.

el derecho a utilizar cualquier a de las lenguas oficiales reconocidas. En los párrafos siguientes de este apartado se procede a hacer un breve análisis de los pronunciamientos más destacados de los jueces comunitarios en la concreción del derecho a una buena administración hasta su conversión en Derecho positivo mediante su formulación en la CDFUE en el año 2000. Se estudian las sentencias anteriores a la formulación de la CDFUE por encontrarnos en fase de análisis de antecedentes, para tratar de apreciar la evolución desde un estándar de actuación hasta un derecho recogido por la Ley. Muchas de estas sentencias se citan expresamente en la Explicación al artículo 41, del Anexo documental de explicaciones sobre la CDFUE, que sirve de base para la interpretación de la Carta [48].

3.1.1.1 *Derecho a un trato imparcial y equitativo*

El artículo 41 de la CDFUE comienza proclamando en su apartado 1 el derecho de todas las personas a que sus asuntos sean tratados de manera imparcial y equitativa. Se trata de un derecho aplicable a toda persona, independientemente de su nacionalidad o residencia en alguno de los países de la UE, lo cual lo caracteriza como un verdadero derecho fundamental [49].

El origen de esta manifestación del derecho a la buena administración es puramente jurisprudencial. Entre los pronunciamientos más importantes para la concreción de este derecho está la sentencia del TJUE de 29 de septiembre de 1976 (C-105/75). El asunto trataba de dos funcionarios que aplicaron a un mismo puesto dentro de las instituciones comunitarias, en concreto, dentro del *Language Service* (Servicio de Traducción). El puesto se lo concedieron a uno de los aspirantes y el otro recurrió la decisión por entender que el nombramiento del aspirante designado se hizo en base a un proceso creado específicamente para nombrar a esa persona, lo cual supone una infracción por las autoridades del principio de trato igualitario, y una desviación de poder. El Tribunal alude a la buena administración (en este caso, el término utilizado en inglés es el de *proper administration*) en su manifestación *de derecho a un trato imparcial y sin abuso de poder*, al afirmar que el hecho de organizar una oposición a una plaza para designar a una persona concreta supone una conducta de abuso o

[48] Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales. OJ C 303, 14.12.2007, pp. 17-35.

[49] López Escudero, M., *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo,* Manuel López Escudero, José Martín y Pérez de Nanclares, José Manuel Sobrino Heredia; dirigido por Araceli Mangas Martín; coordinado por Luis N. González Alonso, Ed. Fundación BBVA, 1.ª ed., Bilbao, 2008, p. 668.

desviación de poder (*misuse of powers*) y la autoridad debía haber asegurado el trato equitativo de los aspirantes en el concurso, ofreciendo las mismas garantías que en un proceso abierto [50].

Otra sentencia importante sobre el derecho a un trato imparcial y equitativo, que además es una de las citadas en la Explicación del artículo 41 contenida como anexo documental a la CDFUE y que sirve de base para la interpretación del precepto, es la sentencia de 21 de noviembre de 1991, C 269/90. Esta sentencia es relevante porque hace alusión a la mayoría de los derechos en que se manifiesta el derecho a una buena administración como son: (i) la obligación de las instituciones de actuar con imparcialidad, (ii) el derecho del interesado a ser oído; (iii) la obligación de las instituciones de motivar sus decisiones; (iv) el control jurisdiccional sobre la actuación de las instituciones; (v) el derecho al acceso al expediente. El TJUE engloba estos derechos dentro de la categoría de garantías que el derecho comunitario reconoce a favor del ciudadano en el marco del procedimiento administrativo, a las que otorga una importancia fundamental. Y, en lo que atañe al derecho a un trato imparcial, se alude a él en la obligación de las Instituciones de actuar con imparcialidad en el examen de todos los elementos relevantes de cada asunto [51].

Tras la promulgación de la CDFUE, la jurisprudencia irá concretando el significado del abuso o desviación de poder. Así, en la Sentencia del TGUE de 26 de febrero de 2002 (T-169/00) se fija este significado afirmándose que «el concepto de desviación de poder tiene un alcance preciso en Derecho comunitario y se aplica al supuesto en que una autoridad administrativa utiliza sus atribuciones con una finalidad distinta de aquella para la que le fueron conferidas» [52].

3.1.1.2 *Derecho a que los asuntos se traten dentro de un plazo razonable*

Este derecho está recogido también en el apartado 1 del artículo 41 de la CDFUE y el origen de su formulación también es jurisprudencial. Uno de los primeros pronunciamientos del Tribunal de Justicia sobre este derecho lo encontramos en su sentencia de 10 de mayo de 1960, (asuntos acumulados 3/58 a 18/58, 25/58 y 26/58,) y va referido, no específicamente a la obligación de actuar en el plazo preestablecido, sino a la de actuar con celeridad. En este

[50] STJUE de 29 de septiembre de 1976 (C-105/75). Apartados 10 a 17.
[51] STJUE de 21 de noviembre de 1991, (C 269/90). Apartado 14.
[52] STGUE de 26 de febrero de 2002 (T-169/00). Apartado 198.

caso se dirimía la anulación de determinadas disposiciones de la Alta Autoridad relativas a las tarifas y condiciones especiales aplicables al transporte por ferrocarril de combustibles y minerales en los Estados integrantes en aquel momento de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero. Uno de los motivos que alegaban los demandantes (entre ellos, el Gobierno Federal Alemán) en contra de tales disposiciones era que habían sido notificadas a la parte obligada, el día 14 de febrero de 1958 cuando la habilitación a la Alta Autoridad contenida en el Tratado había finalizado el día 9 de febrero. Las decisiones se habían adoptado en la tarde del día 9 de febrero, y su notificación había sido remitida el día 12, recibiéndolas el Gobierno Federal el día 14. El Tribunal aborda esta cuestión reconociendo que, efectivamente, la notificación se hizo una vez finalizado el plazo legal de habilitación, pero entendió que la fecha de la notificación (que considera como un aspecto formal) no debía afectar a la validez del ejercicio de los poderes conferidos por la norma (el Tratado en ese caso) dentro del plazo legal. En su pronunciamiento, el Tribunal reafirma la validez de las disposiciones adoptadas por la Alta Autoridad por haber sido adoptadas dentro del plazo legal, pero reconoce a la parte demandante que la notificación de tales decisiones debía haberse realizado a la mayor brevedad posible,«porque así lo exigen las reglas de la buena administración». Por lo tanto, aunque no se trata de la cuestión principal objeto de la sentencia, el Tribunal proclama una regla o estándar de buena administración, el de actuar en el plazo más breve posible [53].

Años después, en la sentencia del TJUE de 4 de febrero de 1970 (C-13/69), se trata el caso de un funcionario de la Comisión que es despedido tras un procedimiento disciplinario. El funcionario recurre el despido por considerar que la decisión fue adoptada fuera del plazo legal de un mes previsto para los procedimientos disciplinarios por la normativa comunitaria aplicable en ese momento, en concreto el párrafo tercero del artículo 7 del Anexo IX del Reglamento de Personal. En esta sentencia el Tribunal recurre a la buena administración de nuevo como regla de actuación. Afirma que el sentido del plazo legalmente previsto en ese caso era el de evitar la dilación en la adopción de una decisión, en interés tanto del propio funcionario como de la Autoridad, «por exigirlo así la buena administración» [54]. El Tribunal afirma que la conse-

[53] STJUE de 10 de mayo de 1960 (asuntos acumulados 3/58 a 18/58, 25/58 y 26/58). Fundamento de Derecho Uno: «Para entrar en vigor, tales decisiones debían ser comunicadas al Gobierno Federal y, de acuerdo con las reglas de buena administración, notificadas a la mayor brevedad posible».

[54] STJUE (Sala Primera) de 4 de febrero de 1970. (C-13/69). Apartado 4: «Mediante la fijación de este límite temporal el artículo establece una regla de buena administración que tiene el fin de evitar en interés, tanto de la Administración como de los funcionarios, el retraso injustificado de la Autoridad en adoptar la decisión de terminación del procedimiento disciplinario…».

cuencia del incumplimiento del plazo no es la nulidad de la medida adoptada por la Autoridad, pero sí que puede generar para la institución la obligación de compensar los daños que en su caso haya causado dicho incumplimiento [55].

Y ya en fecha cercana a la promulgación de la CDFUE, el TGUE vincula la obligación de resolver en plazo razonable al principio de eficacia en la actuación de las instituciones en su sentencia de 29 de junio de 2000 (T-7/99), al afirmar que la finalidad de los plazos para recurrir es garantizar la seguridad jurídica y evitar que, de forma indefinida, puedan ponerse en cuestión actos comunitarios que están surtiendo efectos jurídicos [56].

3.1.1.3 *Derecho a ser oído*

Este derecho está recogido en el apartado 2 del artículo 41 de la CDFUE, entre los derechos que, «en particular», tal y como se expresa en el artículo, forman parte del derecho a la buena administración. El derecho a ser oído o escuchado va unido a los casos en que se vaya a adoptar una medida que pueda ser desfavorable para el afectado.

Este derecho tiene un antecedente claro en la sentencia del TJUE de 4 de julio de 1963 (C32/62). En este caso se dirimía la legalidad del despido de un funcionario al que no se había permitido hacer alegaciones a dicha medida. El Tribunal reconoció que la causa del despido era lícita, pero reprochó que la Autoridad no hubiera permitido al funcionario realizar alegaciones. El Tribunal afirmó que el derecho a realizar alegaciones ante una medida disciplinaria estaba reconocido por los ordenamientos de todos los Estados miembros por tratarse de un principio de «sana justicia y buena administración». Por lo tanto, se vincula el derecho a alegar con la buena administración, dándole el carácter de regla de actuación [57].

---

[55] *Ibidem*. Apartado 7: «… si bien el incumplimiento del plazo no implica la nulidad de las medidas adoptadas después de su superación, dicho incumplimiento puede, para la Institución, constituir una omisión susceptible de hacerla responsable de los daños causados a los afectados».

[56] STGUE (Sala Cuarta ampliada) de 29 de junio de 2000 (T-7/99). Apartado 44: «…el objetivo de los plazos de recurso es garantizar la seguridad jurídica, evitando que puedan ponerse indefinidamente en cuestión unos actos comunitarios que surtan efectos jurídicos, así como en los imperativos de buena administración de Justicia y de economía procesal».

[57] STJUE de 4 de julio de 1963 (C-32/62). Fundamento de Derecho Uno: «De acuerdo con un principio de derecho administrativo generalmente aceptado y en vigor en los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, las Administraciones de estos Estados deben permitir a sus funcionarios la oportunidad de hacer alegaciones ante cualquier medida disciplinaria que les pueda afectar. Esta regla, que cumple con los requisitos de una sana justicia y una buena administración, debe ser cumplida por las instituciones comunitarias».

Aparece igualmente reflejado este derecho en la sentencia del TJUE de 13 de julio de 1966 (asuntos acumulados C-56/64 y 58/64). En esta sentencia, referida a derecho de la competencia, el Tribunal afirma que las empresas tienen derecho a que la Comisión examine debidamente sus solicitudes de aplicación del apartado 3 del artículo 85; que, para ello, la Comisión no puede limitarse a exigir de las empresas prueben que concurren los requisitos para conceder la exención, sino que, en aras de una buena administración, debe intervenir activamente con sus propios medios para determinar los hechos y circunstancias pertinentes [58]. Es decir, no basta con permitir pasivamente que las partes afectadas hagan sus alegaciones, sino que la Autoridad debe examinar de manera proactiva tales alegaciones junto con los hechos y circunstancias que concurren.

Otro hito jurisprudencial en la formación de este derecho específico a ser oído fue la sentencia del TJUE de 27 de octubre de 1977 (C-121/76). Una persona fue declarada no apta en el examen médico para acceder a un puesto determinado dentro de la Administración Comunitaria. Esta persona recurrió la decisión amparándose en que la Administración no le había dado la posibilidad de invitar a su propio médico a la Junta de médicos convocada para examinar su caso. Así, el Tribunal enlaza este incumplimiento con el derecho a ser oído antes de adoptarse una decisión desfavorable, derecho que deriva de un principio general y que implica una obligación de las instituciones [59].

Hace referencia a este derecho también la sentencia del TJUE de 8 de noviembre de 1983, (asuntos acumulados C-96-102, 104, 105, 108 y 110/82), en materia de competencia. En este asunto, el Tribunal consideró que la Comisión había infringido el principio de buena administración en su faceta de derecho a ser oído, al hacer caso omiso a un proyecto de acuerdo especial remitido por las empresas afectadas en el cual proponían medidas de adaptación de las prácticas imputadas como colusorias, a las reglas del Tratado [60].

Años después se dicta por el Tribunal la sentencia de 18 de octubre de 1989 (C 374/87). Se trata de una de las sentencias citadas en la Explicación relativa al artículo 41 contenida como anexo documental a la CDFUE y que

---

[58] STJUE de 13 de julio de 1966 (asuntos acumulados C-56/64 y 58/64). p. 433.

[59] STJUE de 27 de octubre de 1977. (C-121/76). Apartado 20: «Esta oportunidad no se le dio al demandante, por lo que la Comisión violó el principio general de que cuando cualquier órgano administrativo adopta una medida que pueda perjudicar gravemente los intereses de una persona, está obligada a ponerlo en condiciones de expresar su punto de vista».

[60] STJUE de 8 de noviembre de 1983 (asuntos acumulados C-96-102, 104, 105, 108 y 110/82). En concreto, el Tribunal declara en el Apartado 15 de la sentencia que «… es lamentable e incompatible con los requisitos de una buena administración que la Comisión no haya reaccionado al proyecto de «acuerdo especial» que le fue sometido precisamente con el fin de efectuar tal alineación.»

sirve de base para la interpretación del precepto. En esta sentencia el Tribunal hace hincapié en el principio de que solamente puede imponerse una multa si se ha ofrecido al afectado la posibilidad de manifestar su punto de vista [61].

Otra de las sentencias citadas en la Explicación al artículo 41 que trata el derecho a ser oído es la sentencia de 21 de noviembre de 1991, C 269/90, en la cual, el TJUE especifica que debe permitirse a la parte interesada, durante todo el procedimiento, manifestar su postura y su punto de vista sobre los hechos [62].

Igualmente se cita en la Explicación del artículo 41 la sentencia del TGUE de 6 de diciembre de 1994, T 450/93, que trata el derecho a ser oído al afirmar que el principio general de respeto del derecho de defensa exige que cualquier persona contra la que pueda adoptarse una decisión lesiva tenga la posibilidad de expresas de manera efectiva su punto de vista [63].

El TJUE trata sobre el derecho a ser oído como manifestación del derecho defensa en la sentencia de 24 de octubre de 1996, (C-32/95). En esta sentencia, el Tribunal se refiere al derecho de defensa como un principio fundamental del Derecho Comunitario que debe garantizarse, aun cuando no haya norma o regulación que lo sustente. Se pone así de manifiesto esa labor del Tribunal a que antes se aludía, de formular y concretar derechos fundamentales cuando en el ordenamiento comunitario carecían de regulación y protección específicas [64].

Y ya en tiempo muy cercano a la promulgación de la CDFUE, ve la luz la sentencia del TJUE de 21 de septiembre de 2000 (C-462/98), donde el Tribunal reitera el derecho a alegar como manifestación del derecho de defensa, entendido éste como principio fundamental Derecho Comunitario que debe garantizarse aun cuando no exista norma que lo regule [65].

---

[61] STJUE de 18 de octubre de 1989, (C-374/87). Apartado 26.

[62] STJUE de 21 de noviembre de 1991, (C 269/90). Apartado 23.

[63] STGUE de 6 de diciembre de 1994, (T 450/93). Apartado 42.

[64] STJUE de 24 de octubre de 1996 (C-32/95). Apartado 21: «Procede recordar que el respeto del derecho de defensa en todo procedimiento incoado contra una persona y que pueda terminar en un acto que le sea lesivo constituye un principio fundamental del Derecho comunitario y debe garantizarse aun cuando no exista ninguna normativa reguladora del procedimiento de que se trate (véanse, especialmente, las sentencias de 29 de junio de 1994, ***, C-135/92, Rec. p. I-2885, apartado 39 y de 12 de febrero de 1992, ***, asuntos acumulados C-48/90 y C-66/90, Rec. p. I-565, apartado 44). Este principio exige que se permita a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses expresar eficazmente su punto de vista».

[65] STJUE de 21 de septiembre de 2000 (C 462/98). Apartado 36: «… el respeto de los derechos de defensa en todo procedimiento incoado contra una persona y que pueda terminar en un acto que le sea lesivo constituye un principio fundamental del Derecho comunitario que debe garantizarse aun cuando no exista ninguna normativa reguladora del procedimiento de que se trate. Este principio, tal como se desprende del apartado 21 de la sentencia Comisión/Lisrestal y otros, antes citada, exige que se permita a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses expresar de manera adecuada su punto de vista».

3.1.1.4 *Derecho de acceso al expediente*

Está integrado en el apartado 2 del artículo 41 CDFUE, dentro de los derechos que, en particular, forman parte del derecho a la buena administración. Y está también reconocido en la modalidad de derecho de acceso a los documentos en el artículo 42 de la CDFUE.

No se trata de un derecho que pueda ejercerse de manera ilimitada, sino que va referido al expediente que concierna al afectado, y en su ejercicio deben respetarse siempre los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial.

En la concreción de este derecho en la jurisprudencia anterior a la promulgación de la CDFUE está la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de noviembre de 1991, C 269/90, que hace referencia a muchas de las manifestaciones en que se concreta el derecho a una buena administración. En concreto, en cuanto al derecho al acceso al expediente, se alude a él en esta sentencia al afirmar el Tribunal la exigencia de permitir a la parte interesada manifestar su punto de vista sobre los documentos en los que se haya basado la Institución para adoptar la decisión, con lo que está afirmando implícitamente el derecho del interesado de acceder a esos documentos en los que se ha basado la Institución [66].

También es reseñable en la sentencia del TJUE de 30 de abril de 1996, asunto C-58/94. En este asunto, el Reino de los Países Bajos solicita la anulación de una serie de disposiciones del Consejo en materia de acceso a sus documentos. Pues bien, a raíz de esta controversia, el Tribunal deja claro el carácter de derecho fundamental de este derecho específico, reconocido en el derecho interno de la mayoría de los países miembros de la UE y en el propio Tratado de la UE como como derecho vinculado al carácter democrático de las instituciones [67].

---

[66] STJUE de 21 de noviembre de 1991 (C 269/90). Apartado 25.

[67] STJUE de 30 de abril de 1996 (C-58/94). Apartados 34 a 36.: «…, la normativa interna de la mayoría de los Estados miembros consagra actualmente de manera general, con carácter de principio constitucional o legislativo, el derecho de acceso del público a los documentos que obran en poder de las autoridades públicas. A ello se añade que, en el ámbito comunitario, la importancia de dicho derecho ha sido corroborada en repetidas ocasiones, y especialmente en la Declaración relativa al derecho de acceso a la información, que figura en anexo (núm. 7) al Acta final del Tratado de la Unión Europea, que vincula este derecho al carácter democrático de las instituciones. …. el Consejo Europeo ha instado varias veces al Consejo y a la Comisión a poner en práctica este derecho. Precisamente para atenerse a esta evolución, que pone de manifiesto una afirmación progresiva del derecho de acceso de los particulares a los documentos que obran en poder de las autoridades públicas, el Consejo estimó necesario modificar las normas de su organización interna, basadas hasta entonces en el principio del secreto. Debe admitirse que, mientras que el legislador comunitario no haya adoptado una normativa general sobre el derecho de acceso del público a los documentos que obran en poder de las instituciones comunitarias, éstas deben adoptar las medidas que tengan por objeto la tramitación de tales solicitudes en virtud de su facultad de organización interna, que las habilita para adoptar medidas apropiadas con vistas a garantizar su funcionamiento interno en interés de una buena administración».

Se trata este derecho también en la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Primera) de 19 de julio de 1999, asunto T-14/98. Refleja como el derecho de acceso a los documentos admite ponderación en aras de otros intereses a proteger como, por ejemplo, la carga de trabajo que ello pueda implicar en relación con el interés de acceso del público [68].

Debe mencionarse además la sentencia del TGUE de 13 de diciembre de 2001 (asuntos acumulados T-45/98 y T-47/98). Se trata de un asunto en materia de competencia. El Tribunal trata en esta sentencia muchas cuestiones, entre ellas el derecho de acceso al expediente, y la obligación de motivación. En lo relativo al derecho al acceso al expediente, aclara que no se trata de un derecho incondicional e ilimitado de las partes a acceder al expediente administrativo. Aclara los casos en que ese derecho está limitado, como, por ejemplo, en relación con los documentos internos de la Comisión, que no se ponen en conocimiento de las partes demandadas en un procedimiento jurisdiccional, salvo que lo exijan las circunstancias excepcionales del caso [69]. Aclara el Tribunal la finalidad del derecho de acceso al expediente, principalmente, permitir a los afectados por una sanción o una multa de la Comisión por una infracción, conocer las pruebas para poder pronunciarse adecuadamente sobre las conclusiones a que haya llegado la Comisión [70].

---

[68] STGUE de 19 de julio de 1999 (T-14/98). Apartado 86: «..., en casos particulares en los que la extensión del documento o la de los pasajes que deban censurarse le supongan un trabajo administrativo inadecuado, el principio de proporcionalidad permite al Consejo ponderar, por una parte, el interés del acceso del público a dichas partes fragmentarias y, por otra, la carga de trabajo que de ello se derivaría. De este modo, en casos especiales, el Consejo podría salvaguardar el interés de una buena administración».

[69] STGUE de 13 de diciembre de 2001 (asuntos acumulados T-45/98 y T-47/98). Apartados 33 y 34: «… el objeto del artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia consiste en permitir al juez comunitario ejercer su control de legalidad de la Decisión impugnada respetando el derecho de defensa, y no en asegurar un acceso incondicional e ilimitado de todas las partes al expediente administrativo (auto Vigas II, apartado 32). En particular, según jurisprudencia reiterada, los documentos internos de la Comisión no se ponen en conocimiento de las partes demandantes durante el procedimiento jurisdiccional, a no ser que así lo exijan las circunstancias excepcionales del caso, sobre la base de indicios serios que les corresponde aportar (auto del Tribunal de Justicia de 18 de junio de 1986, BAT y Reynolds/Comisión, asuntos acumulados 142/84 y 156/84, Rec. p. 1899, apartado 11; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de27 de octubre de 1994, Deere/ Comisión, T-35/92, Rec. p. II-957, apartado 31, y auto Vigas II, apartados 35 y 36)».

[70] *Ibidem*. Apartados 45 y 46: «En el marco de la aplicación de las normas del Tratado CE relativas a la competencia, resulta de una jurisprudencia reiterada que el acceso al expediente tiene fundamentalmente por objeto permitir a los destinatarios de un pliego de cargos tomar conocimiento de las pruebas que figuran en el expediente de la Comisión, a fin de que, basándose en tales documentos, puedan pronunciarse adecuadamente sobre las conclusiones a las que la Comisión haya llegado en su pliego de cargos (sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de abril de 1995, BPB Industries y British Gypsum/Comisión, C-310/93 P, Rec. p. I-865, apartado 21; sentencias Baustahlgewebe/Comisión, antes citada, apartado 89, y de 8 de julio de 1999, Hercules Chemicals/Comisión, antes citada, apartado 75). 46 Resulta de lo anterior que la Comisión está obligada a dar acceso a las destinatarias del pliego de cargos a todos los documentos inculpatorios y exculpatorios que haya recogido durante su investigación, con excepción de los documentos que tengan carácter confidencial, como los documentos internos de la Comisión (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 1

3.1.1.5 *Obligación de motivar las decisiones*

El derecho a que las decisiones y resoluciones de la Administración estén motivadas. Es el último de los derechos relacionados en el apartado 2 del artículo 41 de la CDFUE y que, en particular están incluidos dentro del derecho a una buena administración. Este derecho tal y como aparece formulado en el artículo 41 de la CDFUE fue tomado del artículo 296 del TFUE, y existía ya en el Tratado originario de la Unión Europea, que lo recogía en su artículo 15 [71]. Y ya desde el inicio aparece en la jurisprudencia ligado a la buena administración. La sentencia del Tribunal de Justicia, a que se aludía al inicio de este apartado, de 11 de febrero de 1955 (C-4/54), trata la buena administración en relación con la obligación de las instituciones de motivar sus resoluciones, lo que implica además explicar las razones de las decisiones adoptadas con expresa referencia a las informaciones y opiniones que hubiera recabado al efecto. Es decir, la obligación de motivar las decisiones implica además la de recabar informaciones y opiniones antes de adoptarlas, y ponerlo de manifiesto para posibilitar así el control por parte de los afectados por esas decisiones [72].

Otro hito importante en el desarrollo jurisprudencial de este derecho se encuentra en la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de octubre de 1987 (C-222/86). Un sindicato de futbol francés se querelló contra un entrenador belga que estaba ejerciendo la profesión de entrenador sin tener un título habilitado en Francia. La querella afectaba también a los directivos de la entidad deportiva que lo contrató. El entrenador había solicitado la convalidación de su título en Francia y dicha solicitud había sido rechazada por la Administración francesa dando como único motivo un dictamen desfavorable de una comisión especial, que tampoco estaba motivado, sin que la

---

de abril de 1993, BPB Industries y British Gypsum/Comisión, T-65/89, Rec. p. II-389, apartado 29, confirmada por la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de abril de 1995, BPB Industries y British Gypsum/Comisión, antes citada, apartado 25; véanse también las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 17 de diciembre de 1991, Hercules Chemicals/Comisión, antes citada, apartado 54, y de 28 de abril de 1999, Endemol/Comisión, T-221/95, Rec. p. II-1299, apartado 66). Estas consideraciones son igualmente válidas en el marco de la aplicación de las normas del Tratado CECA sobre competencia».

[71] Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) o Tratado de París, firmado el 18 de abril de 1951. Artículo 15: «Les décisions, recommandations et avis de la Haute Autorité sont motivés et visent les avis obligatoirement recueillis. Les décisions et recommandations, lorsqu'elles ont un caractère individuel, obligent l'intéressé par l'effet do la notification qui lui en est faite. Dans les autres cas, elles sont applicables par le seul effet de leur publication. Les modalités d'exécution du présent article seront déterminées par la Haute Autorité».

[72] STJUE de 11 de febrero de 1955 (C-4/54). Apartado 6: «De acuerdo con el artículo 15 del tratado, la Alta Autoridad está obligada a «explicar las razones» en las que se basan sus decisiones y a «referirse» a las opiniones que se hayan obtenido a tal efecto. De aquí se sigue que la Alta Autoridad debe manifestar las razones por las cuales ha decidido promulgar las normas en cuestión, y está obligada a hacer referencia al hecho de que se han obtenido para su promulgación, las opiniones a que se refiere el Tratado».

legislación previera ninguna posibilidad de recurrir la decisión. El Tribunal Francés se planteó si dicho régimen legal podía ser contrario a la libre circulación de trabajadores prevista en la normativa comunitaria. En este caso, el Tribunal remarcó la obligación de la Autoridad que adopta la decisión, de motivarla de manera que permita al sujeto afectado la posibilidad de recurrir y que los Tribunales tengan elementos para poder determinar si dicha decisión era ajustada a derecho [73].

Asimismo, hace referencia a la obligación de motivación la importante sentencia de 21 de noviembre de 1991, C 269/90, expresamente citada en la Explicación al artículo 41 de la CDFUE. Afirma el TJUE que la motivación es el medio de que el Tribunal de Justicia pueda comprobar la correcta actuación de las Instituciones y ejercer el debido control jurisdiccional. Añade el TJUE que la motivación debe ser clara y reflejar de forma inequívoca el razonamiento en el que se ha basado la autoridad que ha dictado el acto impugnado de manera que el interesado pueda conocer las justificaciones de la medida adoptada para así poder ver si se están respetando sus derechos [74].

---

[73] STJUE de 15 de octubre de 1987 (C-222/86). Apartados 14 a 17: «14. Dado que el libre acceso al empleo constituye un derecho fundamental atribuido por el Tratado individualmente a cualquier trabajador de la Comunidad, la existencia de una vía de recurso de carácter jurisdiccional contra cualquier decisión de una autoridad nacional que impida el ejercicio de este derecho es esencial para garantizar al particular la protección efectiva de su derecho. Tal como el Tribunal admitió en su sentencia de 15 de mayo de 1986 (Johnston, 222/84, Rec. 1986, pp. 1615 ss., especialmente p. 1663), esta exigencia constituye un principio general de Derecho comunitario que se deriva de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y que se ve sancionada en los artículos 6 y 13 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos. 15 La eficacia del control jurisdiccional, que debe poder abarcar la legalidad de los motivos de la decisión impugnada, implica, de manera general, que el Juez al que se recurre pueda exigir de la autoridad competente la comunicación de estos motivos. Pero cuando se trata más especialmente, como en el caso de autos, de garantizar la protección efectiva de un derecho fundamental atribuido por el Tratado a los trabajadores de la Comunidad, conviene asimismo que estos últimos puedan defender este derecho en las mejores condiciones posibles y se les reconozca la facultad de decidir, con pleno conocimiento de causa, si es útil para ellos recurrir al órgano jurisdiccional. Se deduce que, en semejante hipótesis, la autoridad nacional competente tiene la obligación de darles a conocer los motivos en los que se basa su negativa, bien en la misma decisión, o bien en una comunicación posterior efectuada a petición de los interesados. 16 Sin embargo, habida cuenta de su finalidad, estas exigencias del Derecho comunitario, es decir, la existencia de recurso jurisdiccional y la obligación de motivación, sólo se refieren a las decisiones definitivas que deniegan la convalidación y no a los dictámenes u otros actos que se produzcan en la fase de preparación y de instrucción. 17 Por consiguiente, procede responder a la cuestión formulada por el Tribunal de grande instance de Lille que, cuando en un Estado miembro el acceso a una profesión asalariada está supeditado a la posesión de un diploma nacional o extranjero convalidado, el principio de la libre circulación de los trabajadores establecido por el artículo 48 del Tratado exige que la decisión por la que se niega a un trabajador nacional de otro Estado miembro la convalidación del diploma expedido por el Estado miembro del que es nacional sea susceptible de un recurso de carácter jurisdiccional que le permita verificar su legalidad en relación con el Derecho comunitario y que el interesado pueda tener conocimiento de los motivos en que se basa la decisión».

[74] STJUE de 21 de noviembre de 1991 (C 269/90). Apartados 14 y 26.

Otro ejemplo es la sentencia del TJUE de 1 de abril de 1993 (asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91). En este caso se trata la obligación de motivación referida a la adopción de un acto comunitario con carácter retroactivo [75]. El Tribunal reitera el fundamento de la obligación de motivación: que el interesado tenga la posibilidad de defender sus derechos y que los Tribunales puedan ejercer su función de control jurisdiccional de los actos de las instituciones [76].

Apenas un año después el TGUE se refiere a este derecho en la sentencia de 6 de diciembre de 1994 (T 450/93), citada en la Explicación relativa al artículo 41 contenida como anexo documental a la CDFUE y que sirve de base para la interpretación del precepto. En ella se afirma que el principio general de respeto del derecho de defensa exige que cualquier persona contra la que pueda adoptarse una decisión lesiva tenga la posibilidad de expresas de manera efectiva su punto de vista [77].

Un ejemplo más, anterior a la CDFUE, aunque ya cercano a su promulgación puede verse en la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 16 de noviembre de 2000, (C-279/98 P, Cascades SA). En ella el Tribunal recalca la finalidad de la obligación de motivación en que los tribunales puedan ejercer su función de control jurisdiccional y los interesados apreciar si el acto está bien fundado o si ha habido vicios en su adopción [78].

3.1.1.6 *Derecho a ser indemnizado en caso de sufrir un daño derivado de la actuación de las instituciones*

El derecho a la reparación de los daños sufridos por una mala actuación de las instituciones o sus agentes formulado en el apartado 3 del artículo 41 de la CDFUE ya estaba contenido, desde el inicio, en los Tratados de la UE y actualmente lo recoge el artículo 340 del Tratado de Funcionamiento de la UE.

Uno de los primeros antecedentes jurisprudenciales de este derecho aparece en la sentencia del TJUE de 13 de julio de 1961 (asuntos acumulados

---

[75] STJUE de 1 de abril de 1993 (asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91). Apartado 10.

[76] *Ibidem*. Apartado 11: «… la motivación exigida por el artículo 190 del Tratado CEE tiene por objeto que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada con el fin de defender sus derechos y que el Tribunal de Justicia pueda ejercer su control».

[77] STGUE de 6 de diciembre de 1994 (T 450/93). Apartado 42.

[78] STJUE de 16 de noviembre de 2000 (C-279/98). Apartado 17: «Según reiterada jurisprudencia, la obligación de motivar una Decisión individual tiene la finalidad de permitir al Juez comunitario el ejercicio de su control sobre la legalidad de ésta y de proporcionar al interesado una indicación suficiente sobre si la Decisión está bien fundada, o si acaso está afectada por algún vicio que permita impugnar su validez…».

C-14, 16, 17, 20, 24, 26 y 27/60 y 1/61) [79], en el que se dirime una reclamación de indemnización de daños derivados de errores incurridos por la Autoridad en la implementación del esquema de compensación de precios y volúmenes de ventas de hierro y acero. En esta sentencia el Tribunal interpreta el artículo 40 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero relativo a la obligación de reparación del daño causado por las instituciones y sus agentes. El artículo 40 preveía la posibilidad de que el Tribunal de justicia reconociera el derecho a una indemnización a cargo de la Comunidad en los casos de daños ocasionados por ésta en la ejecución del Tratado, a consecuencia de fallos en la prestación del servicio (el termino en francés es *faute de service* que puede traducirse como «comportamiento lesivo») [80]. En esta sentencia el Tribunal aclara que la aplicación del artículo 40 del Tratado requería: (i) la existencia de un daño real efectivo, y no los «inconvenientes normales» (*normal disadvantages* dice la sentencia), derivados de la aplicación normal del sistema de compensación en el cual, las ventajas eran mucho mayores que los perjuicios, para toda la Comunidad; (ii) una acción u omisión ilícita; en caso de errores en la actuación, debe acreditarse que tales errores hubieran podido evitarse con una «buena administración». El Tribunal recurre aquí al concepto general de «buena administración» como estándar de actuación a seguir por las instituciones.

También contribuye al desarrollo de este derecho la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de diciembre de 1971(C-5/71). En este caso se pide la compensación de un daño generado por la aplicación del Reglamento (CEE) núm. 769/68 del Consejo, de 18 de junio de 1968, por el que se establecían las medidas necesarias para compensar la diferencia entre los precios nacionales del azúcar y los precios vigentes a partir del 1 de julio de 1968. En concreto, se reclamaba al Consejo la pérdida de ingresos sufrida en relación con el antiguo precio alemán del azúcar en bruto, como consecuencia de haberse promulgado

[79] TJUE de 13 de julio de 1961 (asuntos acumulados C-14, 16, 17, 20, 24, 26 y 27/60 y 1/61).

[80] Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) o Tratado de París, firmado el 18 de abril de 1951. El artículo 40 de este Tratado venía a decir que, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 1 de su artículo 3, el Tribunal tenía competencia para reconocer, a solicitud de la parte perjudicada, el derecho a una indemnización pecuniaria a cargo de la Comunidad, en caso de daños causados en la ejecución del propio Tratado, como consecuencia de una mala actuación de ésta y que también era competente para reconocer el derecho a una indemnización a cargo de un funcionario de la Comunidad, en caso de daños culpables ocasionados por un mal ejercicio de sus funciones. También preveía este artículo que, si la parte perjudicada no hubiera podido obtener dicha indemnización del funcionario, el Tribunal podía imponer a la Comunidad la obligación de pagarle una indemnización justa. Y, por último, establecía que todos los demás litigios que surgieran entre la Comunidad y terceros, además de la aplicación de las cláusulas del Tratado y sus reglamentos de desarrollo, se plantearan ante los tribunales nacionales. También disponible en Internet:
https://eurlex.europa.eu/legalcontent/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:11951K/TXT&from=ES

ese Reglamento. En esta Sentencia el Tribunal vuelve a dar criterio sobre los requisitos que deben concurrir para que exista responsabilidad extracontractual, a saber: (i) el carácter ilícito del acto u omisión que han causado el daño; (ii) que, en el caso de que el acto que ha generado el daño sea un acto normativo, dicha norma infrinja otra de rango superior que proteja a los particulares [81].

Otro hito en la evolución jurisprudencia de este derecho puede verse en la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de junio de 1976 (asuntos acumulados 56, 57, 58, 59 y 60/74). En esta sentencia se afirma por el Tribunal que no es requisito necesario que el daño este previamente determinado para que pueda reclamarse su reparación si se trata de daños inminentes y previsibles con suficiente certeza ya que el recurso al Juez puede ser necesario para evitar que el daño sea mayor. El Tribunal recurre para fundamentar su argumento a las leyes de los Estados miembros, en las cuales se admiten las acciones de responsabilidad en caso de daños futuros [82]. Y reitera, para los casos en que el acto generador de daño sea una norma, que dicha norma infrinja otra de rango superior que proteja a los particulares [83].

También contribuye a la configuración del derecho a la reparación del daño como parte del derecho a la buena administración la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de septiembre de 1982 (C-106/81). En este asunto se reclamaba una indemnización por daños derivados de la aplicación de la normativa comunitaria de ordenación común de mercados en el sector de las carnes de ovino y caprino. Se cuestionaba una decisión de política económica expresada en actos normativos adoptados por las instituciones de la Comunidad. El Tribunal afirma de nuevo en esta sentencia que la responsabilidad de la

---

[81] STJUE de 2 de diciembre de 1971 (C-5/71). Apartado 11: «1) … la responsabilidad extracontractual de la Comunidad requiere como mínimo el carácter ilícito del acto supuestamente generador del perjuicio; y 2) … tratándose de un acto normativo que implica decisiones de política económica, dicha responsabilidad de la Comunidad por el perjuicio que hayan sufrido los particulares a causa de dicho acto sólo puede exigirse en caso de infracción suficientemente caracterizada de una norma superior de Derecho que proteja a los particulares».

[82] STJUE de 2 de junio de 1976, asuntos acumulados 56/74, 57/74, 58/74, 59/74 y 60/74. Apartado 6: El Derecho Comunitario «no impide someter un asunto al Tribunal de Justicia con objeto de que declare la responsabilidad de la Comunidad por daños inminentes y previsibles con suficiente certeza, ni siquiera en el caso de que el perjuicio no pueda cuantificarse aún con precisión; … puede resultar necesario, para prevenir daños más considerables, recurrir al Juez desde el momento en que exista certeza sobre la causa del perjuicio; … en las normas vigentes en los sistemas jurídicos de los Estados miembros, la mayoría de los cuales, si no todos, admiten las acciones de responsabilidad fundadas en un daño futuro, pero que va a producirse con suficiente certeza».

[83] *Ibidem*. Apartado 13: «… por tratarse de una actividad normativa que implica opciones de política económica, sólo puede generarse la responsabilidad de la Comunidad por el perjuicio que sufran los particulares por efecto de dicha actividad, habida cuenta del párrafo segundo del artículo 215 del Tratado, cuando se trate de una infracción suficientemente caracterizada de una norma superior de Derecho que proteja a los particulares».

Comunidad por tales actos normativos sólo nace si se produce una violación de una norma jurídica superior que proteja a los particulares [84]. Y añade un criterio más para los casos en que la norma deja un amplio margen de actuación a las instituciones y es que se haya incurrido en un abuso o desviación de poder, «extralimitación de funciones», dice el Tribunal [85].

El Tribunal sigue desarrollando el deber de las instituciones de indemnizar el daño causado, en su sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de septiembre de 1982, caso C 26/81. En este caso, una empresa reclama una indemnización como consecuencia de la aplicación de una normativa comunitaria sobre la comercialización de aceite y grasas. En este asunto el Tribunal recuerda el significado del artículo 215 del Tratado de la CEE vigente en aquel momento, en concreto, que han de concurrir todos los requisitos para que nazca la responsabilidad extracontractual y la obligación de reparar el daño causado por la conducta antijurídica de las instituciones, en particular, que exista un daño real y que exista relación de causalidad entre la conducta antijurídica y el daño ocasionado [86].

Interesa mencionar también la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de septiembre de 1987 (C-81/86). En este caso, el demandante reclamaba una indemnización por no haber podido realizar exportaciones de tubos y conducciones de acero a Estados Unidos como consecuencia de la aplicación de un Acuerdo celebrado en enero de 1985 entre la Comunidad y Estados Unidos sobre los intercambios de tubos y conducciones de acero. Las instituciones comunitarias alegaban que la reclamación no podía ser admitida por el Tribunal de Justicia porque la demandante podía haber impugnado la denegación de concesión de licencias de exportación ante los órganos jurisdiccionales nacionales [87].

---

[84] STJUE de 15 de septiembre de 1982 (C-106/81). Apartado 12.

[85] *Ibidem*. Apartado 13: «… en un contexto de normas comunitarias caracterizado por el ejercicio de una amplia facultad discrecional indispensable para la puesta en práctica de una Política Agrícola Común, la Comisión no podría incurrir en responsabilidad más que de manera excepcional en los casos en los que la institución se hubiera extralimitado, de forma manifiesta y grave, en el ejercicio de sus facultades».

[86] STJUE de 29 de septiembre de 1982, caso 26/81. Apartado 16.

[87] STJUE de 29 de septiembre de 1987 (C-81/86). Apartado 9: «… la acción indemnizatoria, de acuerdo con el artículo 178 y el párrafo 2 del artículo 215 del Tratado, está instituida como una vía autónoma, que tiene su función especial dentro del marco del sistema de vías de recurso, y está subordinada a determinados requisitos en función de su objeto. Si bien es exacto que la acción indemnizatoria debe valorarse con referencia al conjunto del sistema de protección judicial de los particulares y que, por lo tanto, su admisibilidad se encuentra subordinada, en casos determinados, al agotamiento de las vías de recurso internas que permiten obtener la nulidad de una decisión de la autoridad nacional, para que ello ocurra es sin embargo necesario que estas vías de recurso nacionales garanticen eficazmente la protección de los particulares interesados y que puedan conducir a la reparación del daño alegado».

Debe hacerse referencia además a la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de junio de 2000 (C-237/98). En este caso, una Compañía residente en la UE solicitaba una indemnización por haber sufrido un daño a causa de la adopción del Reglamento (CEE) n° 2340/90 del Consejo, de 8 de agosto de 1990, por el que se bloqueaban los intercambios comerciales con Irak y Kuwait. El procedimiento se siguió ante el Tribunal de Primera Instancia que emitió una sentencia desestimando el derecho a la indemnización solicitada, con lo que la Compañía demandante recurrió ante el Tribunal de Justicia. El Tribunal admite la posibilidad de responsabilidad por daños derivados no solamente de actos ilícitos sino también de actos lícitos [88] si bien, en tal caso, además de los requisitos normales, el perjuicio ha de ser «anormal» y «especial». De esta forma el Tribunal concluye que la responsabilidad extracontractual de la Comunidad sólo surge a consecuencia de un acto «lícito», si se cumplen tres requisitos: la realidad del perjuicio sufrido, la relación de causalidad entre el perjuicio y el acto que se reprocha a las instituciones y el carácter anormal y especial de dicho perjuicio [89].

Por último, la sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de julio de 2000 (C-352/98), recuerda que la responsabilidad por daños de la Comunidad se rige por los principios generales comunes a los ordenamientos de los Estados miembros [90]. Y ello porque los requisitos para que se produzca la responsabilidad de un Estado por los daños causados a los particulares por la violación del Derecho comunitario no deben ser diferentes de los que rigen la responsabilidad de la Comunidad en circunstancias comparables [91]. Recuerda los tres requisitos para que nazca el derecho a indemnización: que la norma violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas [92]. Explica que debe entenderse por violación «suficientemente carac-

[88] *Ibidem*. Apartado 18: «…, para que se genere la responsabilidad extracontractual de la Comunidad por un acto lícito o ilícito es preciso probar, en cualquier caso, la realidad del daño supuestamente sufrido y la existencia de una relación de causalidad entre el perjuicio y dicho acto».

[89] *Ibidem*. Apartado 19: «… en el supuesto de admitirse en el Derecho comunitario el principio de responsabilidad de la Comunidad por un acto licito, tal responsabilidad requeriría, en todo caso, la existencia de un perjuicio "anormal" y "especial"».

[90] STJUE de 4 de julio de 2000 (C-352/98). Apartado 39: «… el artículo 215, párrafo segundo, del Tratado establece que, en materia de responsabilidad extracontractual, la Comunidad deberá reparar los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros».

[91] *Ibidem*. Apartado 41: «En efecto, la protección de los derechos que los particulares deducen del Derecho comunitario no puede variar en función de la naturaleza nacional o comunitaria de la autoridad que origina el daño».

[92] *Ibidem*. Apartado 42.

terizada»: la inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a su facultad de apreciación [93]. En caso de que el Estado miembro o la institución en cuestión tengan un margen de apreciación muy reducido, o incluso carezcan de margen, la mera infracción del Derecho comunitario puede bastar para que se produzca una violación suficientemente caracterizada [94]. El carácter general o particular del acto de una institución no constituye un criterio determinante para fijar los límites de la facultad de apreciación de que dispone la institución de que se trate [95].

3.1.1.7 *Derecho a usar alguna de las lenguas oficiales*

El derecho a la utilización de las lenguas oficiales está recogido en el apartado 4 del artículo 41 de la CDFUE. Se trata de un derecho típico de la UE dada la diversidad de lenguas oficiales de sus Estados miembros. La UE tiene actualmente 24 lenguas oficiales, las de sus Estados miembros. Las normas se publican en todas esas lenguas, a salvo del irlandés, por falta de recursos en este último caso. El multilingüismo es uno de los principios sobre los que se fundó la UE por lo que estaba ya contemplado en los Tratados constitutivos. Actualmente lo recogen los artículos 20 y 25 del TFUE. Este derecho se fundamenta en la consideración de la diversidad cultural y lingüística como un elemento de riqueza de la unión. Pero, al mismo tiempo que constituye un elemento de riqueza, puede perjudicar a la seguridad jurídica e implica también un incremento del esfuerzo por lograr un adecuado entendimiento mutuo lo que implica también un mayor coste en intérpretes, traductores, redactores, etc. Estos riesgos para la seguridad jurídica, se han ido mitigando gracias al desarrollo y concreción del derecho por vía jurisprudencial.

Uno de los elementos desarrollados por la jurisprudencia comunitaria ha sido el de la necesidad de interpretación conjunta de las diferentes traducciones de cada norma. A este aspecto se refiere la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de noviembre de 1969 (C – 29/69). En esta sentencia el Tribunal declaró la necesidad de que cuando una norma vaya dirigida a todos los Estados miembros, dicha norma se aplique y se interprete de manera uniforme, lo

---

[93] *Ibidem*. Apartado 43: «El criterio decisivo para considerar que una violación del Derecho comunitario está suficientemente caracterizada es el de la inobservancia manifiesta y grave, por parte, tanto de un Estado miembro, como de una institución comunitaria, de los límites impuestos a su facultad de apreciación».

[94] *Ibidem*. Apartado 44.

[95] *Ibidem*. Apartado 46.

que implica a su vez que su interpretación no se haga solamente en base a una versión de la norma, sino que, dado que la norma se va a promulgar en todas las lenguas oficiales, dicha interpretación ha de cubrir todas las versiones en las diferentes lenguas en su conjunto, en base a la voluntad real del legislador y de la finalidad perseguida por la norma, con prevalencia de la interpretación menos rígida. En este asunto se estaba cuestionando una Decisión de la Comisión que condicionaba el suministro de mantequilla a precio reducido a beneficiarios de programas de asistencia social a que se comunicara a los vendedores el nombre de los beneficiarios. Se trataba de asegurar con esta medida que el producto no fuera comercializado con fines distintos de los previstos. Uno de los problemas era la propia interpretación de la Decisión ya que, en unas traducciones se decía que los beneficiarios, para la adquisición de la mantequilla, debían de presentar un «bono que mencione su nombre» y en otras versiones solo se hablaba de un «bono individualizado». Esto daba lugar a que pudieran aplicarse medios de control diferentes al de la «designación nominativa del beneficiario», que era el que estaba previsto en el articulado de la Decisión que se impugnaba. De ahí la necesidad de que las normas no se interpretaran solo en base a una de las versiones, sino en base a todas las traducciones en su conjunto, y siempre teniendo en cuenta la voluntad y los objetivos perseguidos por el legislador[96]. Y, en caso de que haya diferentes interpretaciones, deberá prevalecer la menos rígida siempre que se respeten los objetivos perseguidos por el legislador[97]. Así, en este caso, el Tribunal dictaminó finalmente que cada uno de los Estados miembros podía elegir entre los diversos modos de individualización para asegurar que el producto en cuestión (la mantequilla a bajo precio) se destinara a los beneficiarios de los programas de asistencia social y no a otros fines[98].

Otro de los elementos desarrollados en relación con este derecho es el de no dar preferencia a ninguna de los textos involucrados, es decir, no dar prevalencia a unas lenguas sobre otras en la interpretación de las normas. Puede

[96] STJUE de 12 de noviembre de 1969 (C – 29/69). Apartado 3: «…, cuando se dirige una sola Decisión a todos los Estados miembros, la necesidad de una aplicación y, por consiguiente, de una interpretación uniformes implica que dicha norma no sea considerada aisladamente en una de sus versiones, sino que exige que se interprete tanto en función de la voluntad real de su autor como de la finalidad perseguida por el mismo, a la luz especialmente de las versiones adoptadas en todas las lenguas».

[97] *Ibidem*. Apartado 4: «…, debe prevalecer la interpretación menos rígida si es suficiente para garantizar los objetivos que se propone dicha Decisión».

[98] *Ibidem*. Apartado 6: «…, por lo tanto, cada uno de los Estado miembros puede elegir entre los diversos métodos de individualización;» y Pronunciamiento 1): «El segundo guion del artículo 4 de la Decisión 69/71/CEE, de 12 de febrero de 1969, que fue rectificado mediante la Decisión 69/244/CEE, debe interpretarse en el sentido de que sólo impone la individualización de los beneficiarios de las medidas dispuestas en la misma, pero sin imponer o prohibir su identificación nominativa a efectos de control».

verse en la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 1977 (C-80-76). En este asunto, la discusión estaba en la versión francesa e inglesa del artículo 6 del Reglamento 1134/68, relativo a las ayudas a la leche desnatada transformada en caseína. El problema de interpretación venia por determinar la referencia sobre la que calcular el importe de las ayudas pues no estaba claro si debía ser: A) el tipo de cambio entre la libra irlandesa y la unidad de cuenta aplicable a la fecha de fabricación o la fecha de comercialización de la caseína. La determinación de una u otra alternativa suponía la percepción de una ayuda mayor o menor por parte de la empresa productora de caseína que había interpuesto la demanda. Y, según se diera prevalencia a la versión inglesa, o la versión en las demás lenguas, prevalecía la opción de la comercialización o de la fabricación. En este punto, se afirma por el Tribunal que la eliminación de las discrepancias lingüísticas por vía de interpretación puede, en algunos casos, ser contraria a la seguridad jurídica porque los diferentes textos pueden requerir una interpretación que difiera del significado habitual de las palabras. Por eso, afirma el Tribunal que la interpretación debe hacerse sin dar preferencia a ninguno de las lenguas involucradas [99]. Para hacer su interpretación el Tribunal acude a las demás normas que regulan la ayuda, de las cuales se deriva que la fabricación de caseína no da lugar de por sí al derecho a percibir ninguna ayuda. De hecho, no se preveía la presentación de la solicitud de la ayuda antes de la comercialización de la caseína, ni podía determinarse el importe de la misma hasta conocerse las cantidades efectivamente comercializadas. Por ello, el Tribunal concluye que la comercialización era realmente el hecho que daba derecho al productor a la percepción de la ayuda.

Hay muchas más sentencias que desarrollan el derecho a la utilización de las diversas lenguas oficiales. Nos detendremos para concluir los antecedentes del desarrollo jurisprudencial de este derecho en una sentencia de fecha ya más próxima a la promulgación de la CDFUE, en concreto, la sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de octubre de 1996 (C-72/95). Esta sentencia es importante porque recopila la mayor parte de la jurisprudencia anterior sobre este derecho. El asunto consistió en lo siguiente. Se había aprobado un Plan urbanístico por parte del Ayuntamiento de Sliedrecht, que perjudicaba a una empresa porque le privaba de acceso a una vía navegable. La empresa impugnó el Plan argumentando que las obras que contemplaba eran, a su parecer, «obras de canalización» y, por lo tanto, conforme a la Directiva, requerían la previa elaboración de un estudio de impacto medioambiental que no se había

[99] STJUE de 3 de marzo de 1977. Asunto 80-76. Apartado 11: «… es preferible explorar las posibilidades de resolver los puntos en cuestión sin dar preferencia a ningún texto involucrado».

realizado. La Administración neerlandesa alegaba en contra que no se trataba de obras de canalización sino de «obras en un dique», para las cuales la Directiva no preveía la elaboración de estudio de impacto medioambiental. El problema radicaba en que la versión inglesa de la Directiva difería de la versión neerlandesa en cuanto a los términos «obras de canalización» y «obras en un dique». El Tribunal resolvió la controversia recordando que la interpretación de una norma de Derecho comunitario requiere la comparación de las diferentes versiones lingüísticas y, en caso de discrepancia, hay que acudir a la finalidad de la norma [100]. En base a ello el Tribunal concluyó que las obras en diques debían comprenderse dentro de la categoría de obras de canalización y, por lo tanto, requerían estudio de impacto medioambiental, dando la razón a la empresa perjudicada.

3.1.2 Consejo de Europa

El Consejo de Europa [101] fue configurado con la doble faceta de defensa de los derechos humanos y fomento de la unión entre los países europeos. La primera faceta se plasma en la redacción en 1950 del *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, (Convención Europea de Derechos Humanos), que recogía en un instrumento jurídico de cumplimiento obligatorio los derechos reconocidos por la Declaración Universal de Derechos Humanos adoptada dos años antes por resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 10 de diciembre de 1948. La segunda faceta, de fomento de la unión de los países europeos se plasma

[100] *Ibidem*. Apartado 28: «Es preciso señalar que, según resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la interpretación de una disposición de Derecho comunitario requiere una comparación de sus versiones lingüísticas (véase la sentencia Cilfit y otros, antes citada, apartado 18). Además, la necesidad de una interpretación uniforme de dichas versiones exige que, en caso de discrepancia entre las mismas, la disposición de que se trate sea interpretada en función del sistema general y de la finalidad de la normativa de la que forma parte (sentencia de 7 de diciembre de 1995, Rockfon, C-449/93, Rec. p. 1-4291, apartado 28)».

[101] El Consejo de Europa es una organización internacional fundada tras la Segunda Guerra Mundial, mediante la firma del Tratado de Londres, el 5 de mayo de 1949, por países europeos con unos «valores espirituales y morales» comunes. Fue creado con la finalidad de lograr una unión cada vez más estrecha y una acción conjunta en materia económica, social, cultural científica, jurídica y administrativa, y la salvaguarda de los derechos humanos y las libertades fundamentales. Los países fundadores fueron Bélgica, Dinamarca, Francia, Holanda, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Noruega, Reino Unido y Suecia. Con el tiempo fueron adhiriéndose más Estados, hasta albergar actualmente 47 países europeos, de los cuales, 27 son Estados miembros de la UE. España se adhirió en el año 1977. Mediante la creación del Consejo de Europa se inició el proceso de construcción de la UE, siendo continuado y reforzado dicho proceso mediante la creación de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) en 1950 y la Comunidad Económica Europea (CEE) en 1957.

en que las recomendaciones del Consejo de Europa, sin ser derecho positivo, representan opciones técnicas respaldadas por el consenso de los Estados miembros de la UE ya que se adoptan por unanimidad de los votos emitidos y mayoría de los Estados. Además, tienen cierta coactividad debido a que el Comité de Ministros puede invitar a los Estados miembros a informarle sobre cómo se han aplicado tales recomendaciones en sus sistemas jurídicos [102].

Entre los antecedentes normativos del derecho a la buena administración, tal y como está configurado actualmente en la CDFUE, deben tenerse en cuenta, principalmente, una Resolución y una Recomendación del Comité de Ministros del Consejo de Europa. La Resolución es la (77) 31, adoptada en la 275 reunión de delegados el 28 de septiembre de 1977, y trataba sobre protección del individuo frente a los actos de la Administración. La Recomendación es la R (80) 2, adoptada el 11 de marzo de 1980 durante la 316 reunión de los Delegados de los Ministros y trata sobre el ejercicio de las potestades discrecionales de la administración [103].

3.1.2.1 *Resolución (77) 31, de 28 de septiembre de 1977, sobre protección del individuo frente a los actos de la Administración*

En los considerandos de esta Resolución se parte de la existencia de un amplio acuerdo de los Estados miembros en cuanto a los objetivos que deben perseguir las normas sobre procedimiento administrativo y la adopción de actos administrativos, en concreto el objetivo de garantizar la equidad en las relaciones entre el individuo y la Administración. Por ello, recogía como recomendaciones a los Gobiernos de los Estados miembros, basar sus leyes, sus procedimientos administrativos y la adopción de actos administrativos en una serie de principios, que se recogen en el Anexo a dicha Resolución [104]. Al inicio del Anexo se

---

[102] Consejo de Europa. *Recomendaciones y resoluciones del Comité de Ministros del Consejo de Europa en materia jurídica,* Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1992, nota preliminar.

[103] Viñuales Ferreiro, S., «El artículo 41 de la carta de los derechos fundamentales de la unión europea: una visión crítica», *Estudios de Deusto. Revista de la Universidad de Deusto,* vol. 63, núm. 1, pp. 427, 2015, citando a Ponce Solé, J., *EU Law, Global Law and de Right to Good Administration*, en Chiti, E., Giorgo Mattarella, B. (Editors), Global Administrative Law and EU Administrative Law. Relationships, legal Issues and Comparison, Springer, London, p. 138, New York, 2011. También Rodríguez-Arana, J., «La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa. Misión Jurídica», *Revista de Derecho y Ciencias Sociales*. Colaboradores Externos Internacionales, núm. 6, enero-diciembre, Bogotá, D. C. (Colombia), 2013, p. 39.

[104] Consejo de Europa. *Recomendaciones y resoluciones del Comité de Ministros del Consejo de Europa en materia jurídica,* Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1992, pp. 233 a 235.

puntualiza la aplicación de esos principios a los «actos administrativos», circunscribiendo el concepto de acto administrativo a aquellos actos de la autoridad pública que, en el desarrollo de un procedimiento administrativo, puedan afectar a los derechos, libertades e intereses del individuo [105]. Es interesante también la idea que se expresa a continuación, en cuanto al deber de tener en cuenta en la aplicación de los principios que enumera el Anexo las exigencias de una «administración correcta y eficaz», así como los intereses de terceros y los intereses públicos. Y, en caso de que en la aplicación de los principios pueda haber conflicto, se resolverá en favor del máximo respeto a la equidad.

Los principios que en concreto enumera el Anexo son: (i) el derecho a ser oído, (ii) el acceso a los elementos de información; (iii) el derecho a la asistencia y representación en el procedimiento; (iv) el derecho a que los actos administrativos sean motivados (en este apartado se habla incluso del derecho a recibir la motivación «en un plazo razonable»); y (v) la indicación de los medios de recurso e impugnación de los actos. Por lo tanto, vemos que se aproxima mucho a la configuración actual del derecho a la buena administración contenida en el artículo 41 de la CDFUE.

3.1.2.2 *Recomendación R (80) 2, de 11 de marzo de 1980, sobre el ejercicio de potestades discrecionales de la Administración*

En los considerandos de esta Recomendación se afirma la conveniencia de que los Estados miembros adopten principios comunes encaminados a lograr una mayor protección de los derechos, libertades e intereses de los individuos en sus relaciones con las Administraciones Públicas para prevenir el ejercicio arbitrario o abusivo del poder discrecional, sin obstaculizar la consecución de los objetivos para los cuales dicho poder ha sido conferido. A continuación, se hace una remisión a la Resolución (77) 31, de 28 de septiembre de 1977, la cual se propone completar, recomendando a los Gobiernos de los Estados miembros la aplicación de una serie de principios de protección de los derechos, libertades e intereses de las personas en relación con los actos administrativos dictados en el ejercicio de una potestad discrecional.

La Recomendación adopta la definición de acto administrativo que recogía la Resolución (77) 31: cualquier medida o decisión de carácter individual, adoptada en el ejercicio del poder público, y que pueda tener efectos sobre los derechos, libertades o intereses de las personas físicas o jurídicas. Intro-

[105] *Ibidem*. p. 234.

duce a continuación una definición de potestad discrecional: la que confiere a una autoridad administrativa cierta flexibilidad de criterio en lo referente a la decisión que deba adoptarse pudiendo elegir entre varias soluciones jurídicamente fundamentadas la que considere más adecuada. Al igual que la Resolución (77) 31 afirma la conveniencia de tener en cuenta en la aplicación de los principios que enumera el Anexo a la Recomendación las exigencias de una «administración correcta y eficaz». Y, a continuación, en vez de apelar a la consecución de la mayor equidad, apela al mayor respeto posible a la propia Recomendación.

En el Anexo se detallan los principios que debe seguir la Administración en el ejercicio de una potestad discrecional: 1.º no perseguir más objetivos que los propios de esa potestad; 2.º actuación objetiva e imparcial; 3.º respeto del principio de igualdad ante la Ley y ausencia de cualquier clase de discriminación; 4.º mantenimiento de un justo equilibrio entre el objetivo perseguido y los perjuicios que puedan generarse para los derechos, libertades e intereses afectados; 5.º adopción de una decisión en un plazo razonable (de nuevo vemos la expresión «plazo razonable»); 6.º actuación consecuente y regular en base a las circunstancias de cada caso.

En cuanto al procedimiento administrativo, la Recomendación indica que, a parte de los principios propios de un procedimiento administrativo equitativo contenidos en la Resolución (77) 31, aplicables a los actos administrativos en general, los actos administrativos adoptados específicamente en ejercicio de una potestad discrecional deben regirse por los siguientes principios: 1.º el ejercicio de un potestad discrecional debe estar regulado por directrices concretas, que han de ser públicas o comunicarse al interesado afectado que lo solicite; 2.º si la Administración se tiene que apartar de las directrices, la persona afectada debe ser informada, en un plazo razonable, de los motivos (se aprecian aquí la obligación y el derecho a que los actos estén motivados); 3.º la legalidad de los actos administrativos adoptados en ejercicio de potestades discrecionales debe controlarse por una jurisdicción o un órgano independiente, sin que esto excluya un previo control por la propia autoridad administrativa (vía administrativa previa); 4.º control de la abstención de la Administración (silencio) de la adopción de una decisión en el ejercicio de una facultad discrecional; 5.º en el ejercicio de este control se podrá recabar la información que sea necesaria para su ejercicio.

En conclusión, la Resolución (77) 31 y la Recomendación R (80) 2 están recogiendo los principios que veinte años después van a quedar plasmados en el artículo 41 de la CDFUE. En estas dos disposiciones se hacen indicaciones a los Estados miembros para que ajusten sus legislaciones a unos principios

comunes. En la CDFUE esos principios se convierten en Ley, al menos en el ámbito de las instituciones Comunitarias, si bien también con influencia en las leyes de los Estados miembros. la Resolución (77) 31 se centra en la equidad como principio que debe fundamentar la actuación de la Administración en sus relaciones con el individuo, y la Recomendación R (80) 2 se centra en la regulación y sometimiento a control de la legalidad del ejercicio de las potestades discrecionales. Y, en ambos casos, debiendo de seguirse las exigencias derivadas de una «administración correcta y eficaz». Se trata por tanto de un antecedente muy claro del principio de buena administración en su configuración actual.

3.1.3 Defensor del Pueblo Europeo

Mallén Tomás, (2004), en su trabajo *El derecho fundamental a una buena administración* explica la contribución esencial del Defensor del Pueblo europeo en la formación del concepto de buena administración hasta convertirse en derecho fundamental de la UE. (pp. 70-82) [106].

Para entender la influencia decisiva del Defensor del Pueblo europeo en la formación del concepto de buena administración como derecho debe partirse de la propia configuración de la institución del Defensor del Pueblo. En 1979 el Parlamento Europeo adoptó por primera vez una resolución por la que solicitaba el nombramiento de un Defensor del Pueblo. En la década de los 80 se volvió a abordar este asunto en el seno de la Comisión Adonnino. La figura fue creada formalmente en el Tratado de Maastricht de la Unión Europea, en el año 1992. Mediante Decisión del Parlamento Europeo de 12 de julio de 1995, se designó formalmente al Defensor del Pueblo como el Defensor del Pueblo de la Unión Europea [107]. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) fija en su artículo 228 la función del Defensor del Pueblo en: «recibir las reclamaciones de cualquier ciudadano de la Unión, relativas a casos de mala administración en la acción de las instituciones, órganos u organismos de la Unión». (TFUE, 2016, art. 228) [108]. Por lo tanto, el Defensor del

[106] Tomás Mallén, B., *El derecho fundamental a una buena administración,* Ed. Instituto Nacional de Administración Pública, primera edición, Madrid, 2004, pp. 70 a 82.

[107] Decisión del Parlamento Europeo de 12 de julio de 1995, DO L 225 de 1995, p. 17.

[108] Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. DOUE C 202/150, 7 de junio de 2016. El artículo 228 establece que: «1. El Parlamento Europeo elegirá a un Defensor del Pueblo Europeo, que estará facultado para recibir las reclamaciones de cualquier ciudadano de la Unión o de cualquier persona física o jurídica que resida o tenga su domicilio social en un Estado miembro, relativas a casos de mala administración en la acción de las instituciones, órganos u organismos de la

Pueblo Europeo se crea, principalmente, para «tratar casos específicos de mala administración» (Defensor del pueblo europeo, 1996, p. 5) [109] en la acción de las instituciones u órganos comunitarios, con exclusión del TJUE y del TGUE en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales. Opera por propia iniciativa o a solicitud de los ciudadanos por vía de reclamación o queja. Realiza investigaciones y trata de resolver los problemas, por vía de: (i) información a la institución u Organismo responsable o, (ii) solución amistosa, o, (iii) dirigiendo una recomendación expresa a la institución u Organismo responsable o, (iv) presentando un Informe especial al Parlamento Europeo. El Defensor del Pueblo presenta todos los años un Informe anual plasmando sus actividades desarrolladas durante el año anterior [110].

En la lectura de los Informes anuales del Defensor del Pueblo Europeo desde su creación en 1995 hasta el año 2000 en que se promulga la CDFUE, puede apreciarse como, a la par que se van perfilando la función y atribuciones del Defensor del Pueblo como institución, se va formando el concepto de buena administración como derecho, hasta su reconocimiento como derecho fundamental en la CDFUE.

Así, ya en el primer Informe Anual, el de 1995, se hace una primera aproximación al concepto de «mala administración». En el Informe se afirma expresamente que la normativa de aquel momento (el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y el Estatuto del Defensor del Pueblo) no definía lo que

---

Unión, con exclusión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales. Instruirá estas reclamaciones e informará al respecto. En el desempeño de su misión, el Defensor del Pueblo llevará a cabo las investigaciones que considere justificadas, bien por iniciativa propia, bien sobre la base de las reclamaciones recibidas directamente o a través de un miembro del Parlamento Europeo, salvo que los hechos alegados sean o hayan sido objeto de un procedimiento jurisdiccional. Cuando el Defensor del Pueblo haya comprobado un caso de mala administración, lo pondrá en conocimiento de la institución, órgano u organismo interesado, que dispondrá de un plazo de tres meses para exponer su posición al Defensor del Pueblo. Éste remitirá a continuación un informe al Parlamento Europeo y a la institución, órgano u organismo interesado. La persona de quien emane la reclamación será informada del resultado de estas investigaciones. El Defensor del Pueblo presentará cada año al Parlamento Europeo un informe sobre el resultado de sus investigaciones. 2. El Defensor del Pueblo será elegido después de cada elección del Parlamento Europeo para toda la legislatura. Su mandato será renovable. A petición del Parlamento Europeo, el Tribunal de Justicia podrá destituir al Defensor del Pueblo si éste dejare de cumplir las condiciones necesarias para el ejercicio de sus funciones o hubiere cometido una falta grave. 3. El Defensor del Pueblo ejercerá sus funciones con total independencia. En el ejercicio de tales funciones no solicitará ni admitirá instrucciones de ningún gobierno, institución, órgano u organismo. Durante su mandato, el Defensor del Pueblo no podrá desempeñar ninguna otra actividad profesional, sea o no retribuida. 4. El Parlamento Europeo fijará, mediante reglamentos adoptados por propia iniciativa, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, el Estatuto y las condiciones generales de ejercicio de las funciones del Defensor del Pueblo, previo dictamen de la Comisión y con la aprobación del Consejo».

[109] Defensor del Pueblo Europeo, Informe Anual 1995, Estrasburgo el 22 de abril de 1996, p. 5.

[110] Web oficial de la Unión Europea. https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-ombudsman_es#%C2%BFqu%C3%A9-hace-el-defensor-del-pueblo

debía considerarse por «mala administración», pero consideraba evidente que su significado era el incumplimiento por parte de las instituciones y Órganos de la legislación comunitaria y los principios generales fijados por la jurisprudencia, relacionando ya el concepto de mala administración y la categoría de derecho fundamental. Y, se procede a enumerar ejemplos de prácticas de mala administración: las irregularidades y omisiones administrativas, las situaciones de abuso de poder, los favoritismos y discriminaciones, los retrasos, la negativa a dar información [111]. Es decir, inicialmente se alude a la buena administración afirmando lo que no es.

En el Informe del año 1996 se reitera la función principal del Defensor del Pueblo: investigar los casos de «mala administración» [112], se detallan de nuevo ejemplos de prácticas de mala administración, se dan pautas de «buena administración» y se alude a los «principios de buena administración». Es decir, en este Informe se está hablando ya de la buena administración de manera afirmativa, dando pautas de lo que es.

En su Resolución sobre el Informe anual del Defensor del Pueblo de 1996, el Parlamento Europeo afirmó la necesidad de una definición clara del concepto de mala administración y el Defensor del Pueblo asumió el encargo de elaborar esta definición en su Informe de 1997, para lo cual, acudió a los Defensores del Pueblo nacionales y en base a la información recabada, definió la «mala administración» de la siguiente manera: «Se produce mala administración cuando un organismo público no obra de conformidad con las normas o principios a que ha de atenerse obligatoriamente». (Defensor del pueblo europeo, 1998, p. 22) [113]. En este Informe se incluía además un apartado específico dedicado a «Normas y Principios de la Buena Práctica Administrativa» aludiéndose a una iniciativa para el establecimiento de un

[111] Defensor del Pueblo Europeo, Informe Anual 1995, Estrasburgo el 22 de abril de 1996, pp. 9 y 10: «… se puede hablar de mala administración si una institución u órgano comunitario incumple los Tratados y los actos comunitarios vinculantes o si no respeta las regulaciones y principios de derecho establecidos por el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia. … Por ejemplo, el Defensor del Pueblo europeo ha de tener en cuenta la exigencia contemplada en el artículo F del Tratado de la Unión Europea por el cual las instituciones y órganos comunitarios han de respetar los derechos fundamentales.» Son ejemplos de mala administración: «… irregularidades administrativas, omisiones administrativas, abusos de poder, negligencias, procedimientos ilícitos, favoritismos, casos de disfuncionamiento o incompetencia, discriminaciones, retrasos injustificados, falta de información o negativa a facilitar información».

[112] Defensor del Pueblo Europeo, Informe Anual 1996, DOUE 97/C 272/01, Estrasburgo el 21 de abril de 1997, p. 6: «la tarea más importante del Defensor del Pueblo Europeo es la investigación de los casos de mala administración en las actividades de las instituciones y órganos comunitarios».

[113] Defensor del Pueblo Europeo, Informe Anual 1997, Estrasburgo el 20 de abril de 1998, p. 22.

código de buena conducta administrativa para las instituciones y órganos comunitarios [114].

En el Informe anual de 1998 se reitera la necesidad de identificar esas normas o principios a que han de atenerse obligatoriamente las instituciones y Organismos comunitarios en sus relaciones con los ciudadanos y la conveniencia de la elaboración de un Código de buena conducta administrativa que incluya principios de carácter sustantivo, principios de carácter procesal y obligaciones sobre el trato directo con los ciudadanos. Como *principios de carácter sustantivo*, señalaba las siguientes obligaciones: 1.ª aplicar la ley y las normas y procedimientos establecidos (principio de legalidad); 2.ª evitar cualquier discriminación (principio de igualdad de trato); 3.ª adopción de medidas proporcionales al objetivo perseguido (principio de proporcionalidad); 4.ª evitar el abuso de poder; 5.ª asegurar la objetividad y la imparcialidad (incluida la abstención en casos de interés personal); 6.ª respetar la confianza legítima (principio de seguridad jurídica); 7.ª obrar con equidad; y 8.ª actuar de forma coherente. Como *principios procesales*, sugería los siguientes: 1.º contestar a la correspondencia en el idioma del ciudadano; 2.º enviar un acuse de recibo si no es posible establecer inmediatamente una respuesta, e indicar el nombre y el número de teléfono de los servicios encargados del expediente; 3.º enviar una carta/expediente al servicio correspondiente; 4.º respetar el derecho a ser escuchado y a presentar declaraciones antes que se tome una decisión (derechos de defensa); 5.º contestar/tomar una decisión en un plazo razonable (incluida la decisión implícita de denegación); 6.º tener en cuenta todas las consideraciones relevantes y descartar las irrelevantes; 7.º indicar los motivos de las decisiones (individuales), especialmente cuando estas son denegatorias; 8.º notificar la decisión a las personas afectadas; 9.º indicar las posibilidades de recurso/apelación respecto a las decisiones individuales negativas; 10.º mantener unos registros adecuados. Y como obligaciones sobre el trato directo con los ciudadanos, señalaba: facilitar una información clara y comprensible / aconsejar adecuadamente; atender correctamente a las llamadas de teléfono; actuar con cortesía; disculparse por los errores y fomentar el acceso del público al Código (distribuyendo un folleto entre los ciudadanos) [115]. Se aprecia como estos principios se van pareciendo mucho ya a la formulación del derecho que ha venido a recoger el artículo 41 de la CDFUE.

---

[114] Informe de 28 de mayo de 1997 sobre las deliberaciones de la Comisión de peticiones durante el ejercicio parlamentario 1996-1997.

[115] Informe Anual del Defensor del Pueblo europeo 1998, Estrasburgo, febrero de 1999, pp. 18-21.

En el Informe de 1999 del Defensor del Pueblo europeo, en el epígrafe titulado «¿En qué consiste la Buena Administración?» [116] se explica la evolución seguida en la formación del concepto. Recuerda como en el Informe de 1997 se aportó una definición de la «mala administración» que fue aprobada por el Parlamento Europeo. Y como el 28 de julio de 1999, el Defensor del Pueblo presentó un Código de buena conducta administrativa en forma de proyecto de recomendación a la Comisión, al Parlamento Europeo y al Consejo, elaborado en base a una investigación realizada por el Defensor del Pueblo para determinar si los órganos e instituciones comunitarias contaban con códigos de buena conducta administrativa que fueran accesibles al público. Dicho Código fue adoptado ya por la mayoría de los organismos comunitarios descentralizados.

El 2 de febrero de 2000, en una audiencia pública celebrada en el marco de la Convención encargada de redactar la CDFUE, el Defensor del Pueblo solicitó que la Carta incluyese el derecho a una buena administración como derecho fundamental [117].

La Resolución del Parlamento Europeo de 6 de julio de 2000 sobre el Informe anual de actividades del Defensor del Pueblo europeo en 1999 hace mención a la conveniencia de incluir un «derecho a la buena administración» en la CDFUE en su Considerando G: «Considerando que la elaboración de una Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debería facilitar a normas que concedan a los ciudadanos el derecho a una buena administración, …» [118].

Finalmente, el 7 de diciembre de 2000, en la reunión del Consejo Europeo en Niza, los presidentes del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión proclamaron la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que consagra en su artículo 41 el derecho a una buena administración [119].

Así pues, dada la función del Defensor del Pueblo, de combatir los casos de mala administración, su influencia en la formación del derecho tenía que ser esencial, primero definiendo lo que es «mala administración» para ir desarrollando poco a poco un concepto positivo de buena administración, asociándolo al concepto de derecho fundamental, y a la creación de normas de *soft-law*, plasmadas en los Códigos de Buenas Prácticas.

---

[116] Informe Anual del Defensor del Pueblo europeo 1999, Estrasburgo, abril de 2000, pp. 7-8.

[117] Informe Anual del Defensor del Pueblo europeo 2001, Estrasburgo, abril de 2002, p. 19.

[118] Resolución del Parlamento Europeo sobre el Informe anual sobre las actividades del Defensor del Pueblo europeo en 1999 (C5-0303/2000), p. 5. Considerando G.

[119] Informe Anual del Defensor del Pueblo europeo 2001, Estrasburgo, abril de 2002, p. 19.

3.2 **Derecho español**

Según se ha especificado con anterioridad, el derecho a una buena administración estaba recogido, de forma más o menos expresa, en los ordenamientos de los Estados miembros de la UE, así como en el Derecho español.

Como se expone a continuación, en nuestro Ordenamiento se aprecian históricamente referencias a la buena administración y a sus manifestaciones concretas en el constitucionalismo histórico, en las leyes de procedimiento administrativo, en las leyes reguladoras del control jurisdiccional de la Administración, y en las normas reguladoras de la contratación pública y de la gestión de patrimonio del Estado.

3.2.1 Constitucionalismo histórico

En este apartado se analizarán las diferentes normas integrantes del constitucionalismo histórico español con el fin de buscar antecedentes del derecho a una buena administración o, al menos, de los derechos en que se manifiesta.

La primera Constitución española, de 1812, fue promulgada por las Cortes reunidas en Cádiz, desde 1810, bajo la ocupación de las tropas francesas en gran parte de las provincias españolas, reinando José I Bonaparte y en medio de insurgencias en muchos de los territorios americanos. Es en esta Constitución, de entre todas las Constituciones históricas de España, en la que se ha encontrado la referencia más explícita a la buena administración. En efecto, en el inicio de este texto constitucional se alude al *buen gobierno y recta administración* como motivo y finalidad por los que se decreta la norma [120]. A parte, existen en esta Constitución referencias a algunas de las manifestaciones o derechos concretos integrados en el de buena administración, unas relativas al derecho a la reparación del daño sufrido por la actuación administrativa, otras a la imparcialidad en la administración de justicia por parte de los jueces y otras a la buena gestión económica. Así, por ejemplo, en el artículo 172 décima se prevé como limitación a la actuación del Rey,

[120] Constitución de Cádiz, de 19 de marzo de 1812. Último párrafo de la proclamación inicial: «Las Cortes generales y extraordinarias de la Nación española, bien convencidas, después del más detenido examen y madura deliberación, de que las antiguas leyes fundamentales de esta Monarquía, acompañadas de las oportunas providencias y precauciones, que aseguren de un modo estable y permanente su entero cumplimiento, podrán llenar debidamente el grande objeto de promover la gloria, la prosperidad y el bien de toda la Nación, decretan la siguiente Constitución política para el buen gobierno y recta administración del Estado».

la obligación de indemnización en caso de expropiación de bienes [121]. El derecho a un trato imparcial aparece en el artículo 279 como obligación de los jueces de *administrar imparcialmente la justicia* [122]. La buena administración en materia económica puede verse en el artículo 335 segundo, que establece la obligación de las Diputaciones provinciales de velar por la *buena inversión de los fondos públicos* [123]. La obligación de motivación va asociada a la administración de justicia en el artículo 293 en los casos de acordarse la prisión de persona arrestada [124] y al Rey en los casos de cese de vocales de las Diputaciones, que deberán ser motivados, conforme a lo previsto en el artículo 336 [125].

Las Constituciones de 1837, 1845 y 1856, se analizan de forma unificada por ser muy similares. La de 1837 se promulgó a iniciativa del Partido Progresista durante la regencia de María Cristina, por consenso con el Partido Moderado. En 1845, con la mayoría de edad de Isabel II, se promulga una nueva Constitución, esta vez por el Partido Moderado. La de 1856 no llegó a promulgarse, fue producto de la Revolución de 1854 que dio lugar al Bienio Progresista. Mientras se debatía el texto en las Cortes constituyentes de 1854-1856, se produce el golpe del general O'Donnell, y la promulgación del Real Decreto de 15 de septiembre de 1856, restableciendo la Constitución de 1845. En estas tres Constituciones se han encontrado referencias al derecho a ser oído, a la obligación de motivación y al derecho de reparación del daño o pérdida sufrida. El derecho a ser oído aparece a través del derecho a dirigir peticiones al Rey y a las Cortes [126]. Una manifestación de la obligación de motivación puede verse en la obligación del Rey de motivar el cese de jueces y magistrados [127].

---

[121] *Ibidem*. Artículo 172: «No puede el Rey tomar la propiedad de ningún particular ni corporación, ni turbarle en la posesión, uso y aprovechamiento de ella, y si en algún caso fuere necesario para un objeto de conocida utilidad común tomar la propiedad de un particular, no lo podrá hacer sin que al mismo tiempo sea indemnizado y se le dé el buen cambio a bien vista de hombres buenos».

[122] *Ibidem*. Artículo 279: «Los magistrados y jueces al tomar posesión de sus plazas, jurarán guardar la Constitución, ser fieles al Rey, observar las leyes y administrar imparcialmente la justicia».

[123] *Ibidem*. Artículo 335: «Tocará a estas Diputaciones: … Segundo. Velar sobre la buena inversión de los fondos públicos de los pueblos…».

[124] *Ibidem*. Artículo 293: «Si se resolviere que al arrestado se le ponga en la cárcel, o que permanezca en ella en calidad de preso, se proveerá auto motivado, y de él se entregará copia al alcaide para que la inserte en el libro de presos, sin cuyo requisito no admitirá el alcaide a ningún preso en calidad de tal, bajo la más estrecha responsabilidad».

[125] *Ibidem*. Artículo 336: «Si alguna Diputación abusare de sus facultades, podrá el Rey suspender a los vocales que la componen, dando parte a las Cortes de esta disposición y de los motivos de ella para la determinación que corresponda; durante la suspensión entrarán en funciones los suplentes».

[126] Estas tres Constituciones recogen este derecho redactado de forma similar: «Todo español tiene derecho de dirigir peticiones por escrito a las Cortes y al Rey, como determinen las leyes.» Artículo 3 de las Constituciones de 1837 y 1845 y art. 4 de la Constitución de 1856.

[127] Al igual que el derecho de petición, las tres Constituciones regulan de la misma manera la obligación de motivar el cese de jueces y magistrados: «Ningún magistrado o juez podrá ser depuesto de su des-

Y, por último, las tres Constituciones recogen el derecho de reparación en su manifestación de indemnización en caso de expropiación forzosa [128].

La Constitución de 1869 [129] fue promulgada a raíz de la Revolución de 1868, llamada la Gloriosa o Revolución Septembrina. Es un poco diferente de las tres anteriores. Recoge la obligación de motivación pero referida la administración de justicia al establecer que los autos de prisión, registro y detención de correspondencia sean motivados, previendo además la obligación de indemnización en caso de incumplimiento de esta norma [130]. También preveía el derecho a la reparación del daño sufrido por mala actuación administrativa en su artículo 9 para los casos de detención arbitraria y allanamiento de morada por parte de autoridad gubernativa [131] y en el artículo 13 para los casos de privación de bienes por parte de funcionarios públicos sin sentencia judicial [132]. El derecho a indemnización en caso de expropiación se recogía en el artículo 14 [133]. El derecho a ser oído por vía del derecho de petición se recogía en el artículo 17 [134]. Por último, esta Constitución contiene principios de gestión económica en su artículo 99, referido a los principios de actuación

tino, temporal o perpetuo, sino por sentencia ejecutoria, ni suspendido sino por auto judicial, o en virtud de orden del Rey, cuando éste, con motivos fundados, le mande juzgar por el Tribunal competente», artículo 66 de las Constitución de 1837, artículo 69 de la Constitución de 1845 y artíiculo 70 de la Constitución de 1856.

[128] Las tres Constituciones recogen el derecho a indemnización por expropiación con la misma redacción: «… ningún español será privado de su propiedad sino por causa justificada de utilidad común, previa la correspondiente indemnización», artículo 10 de las Constituciones de 1837 y 1845 y artíiculo 13 de la Constitución de 1856.

[129] Constitución de 1869, Gaceta de Madrid, núm. 158, de 7 de junio de 1869.

[130] Artículo 8. «Todo auto de prisión, de registro de morada, o de detención de la correspondencia escrita o telegráfica, será motivado. Cuando el auto carezca de este requisito, o cuando los motivos en que se haya fundado se declaren en juicio ilegítimo o notoriamente insuficientes, la persona que hubiere sido presa, o cuya prisión no se hubiere ratificado dentro del plazo señalado en el artículo 4.º, o cuyo domicilio hubiere sido allanado, o cuya correspondencia hubiere sido detenida, tendrá derecho a reclamar del juez que haya dictado el auto una indemnización proporcionada al daño causado, pero nunca inferior a 500 pesetas. Los agentes de la Autoridad pública estarán asimismo sujetos a la indemnización que regule el juez, cuando reciban en prisión a cualquiera persona sin mandamiento en que se inserte el auto motivado, o cuando la retengan sin que dicho auto haya sido ratificado dentro del término legal».

[131] *Ibidem*. Artículo 9. «La Autoridad gubernativa que infrinja lo prescrito en los artículos 2.º, 3.º, 4.º y 5.º, incurrirá según los casos, en delito de detención arbitraria o de allanamiento de morada, y quedará además sujeta a la indemnización prescrita en el párrafo segundo del artículo anterior».

[132] *Ibidem*. Artículo 13. «Nadie podrá ser privado temporal o perpetuamente de sus bienes y derechos, ni turbado en la posesión de ellos, sino en virtud de sentencia judicial. Los funcionarios públicos que bajo cualquier pretexto infrinjan esta prescripción serán personalmente responsables del daño causado».

[133] *Ibidem*. Artículo 14. «Nadie podrá ser expropiado de sus bienes sino por causa de utilidad común y en virtud de mandamiento judicial, que no se ejecutará sin previa indemnización regulada por el juez con intervención del interesado».

[134] *Ibidem*. Artículo 17. «Tampoco podrá ser privado ningún español: … Y, por último, del derecho de dirigir peticiones individual o colectivamente a las Cortes, al Rey y a las Autoridades».

de las Diputaciones provinciales y en sus artículos 100 a 105, referidos a la exigencia de contribuciones.

La Constitución de 1876 es promulgada en la Restauración Borbónica y estuvo en vigor hasta el año 1923. En esta Constitución, aparece la obligación de motivación en el artículo 8, para los casos de prisión, registro y detención de correspondencia [135]. Se reconoce el derecho a indemnización en caso de expropiación en su artículo 10 [136]. El derecho a ser oído en su manifestación del derecho de petición se recoge en el artículo 13 [137]. El derecho de reparación de las autoridades por vía de responsabilidad civil y penal puede verse en el artículo 14 [138], y por vía de responsabilidad personal de los jueces en el artículo 81 [139]. El derecho a una resolución en plazo razonable puede verse reflejado de alguna manera en el artículo 54 segundo donde se recoge como función del Rey la de cuidar de que se administre «pronta» justicia [140].

La Constitución de 1931 fue promulgada tras la proclamación de la Segunda República. En esta Constitución las referencias a la buena administración, al igual que la mayoría de sus predecesoras, son relativas a las manifestaciones de derecho a ser oído por vía del derecho de petición y el derecho a la reparación por la actuación de las autoridades, que aparece de forma más nítida que en las anteriores, y el tradicional derecho de indemnización por expropiación. El derecho a ser oído por vía del derecho de petición en el artículo 31 [141]. El derecho a reparación va referido a los casos de responsabilidad de autoridades por detención ilegal en el artículo 29 [142] y a la indemnización por expropiación forzosa en el artículo 44 [143].

Durante el régimen de Franco, instaurado tras la finalización de la Guerra Civil, no existió una Constitución como tal, sino diversas Leyes Fundamenta-

---

[135] Constitución de 1876, *Gaceta de Madrid,* núm. 184, de 2 de julio de 1876, artículo 8. «Todo auto de prisión, de registro de morada o de detención de la correspondencia, será motivado».

[136] *Ibidem*. Artículo 10: «… nadie podrá ser privado de su propiedad sino por autoridad competente y por causa justificada de utilidad pública, previa siempre la correspondiente indemnización».

[137] *Ibidem*. Artículo 13: «Todo español tiene derecho: … De dirigir peticiones individual o colectivamente al Rey, a las Cortes y a las autoridades».

[138] *Ibidem*. Artículo 14. «… la responsabilidad civil y penal a que han de quedar sujetos, según los casos, los jueces, autoridades y funcionarios de todas las clases que atenten a los derechos enumerados en este título».

[139] *Ibidem*. Artículo 81. «Los jueces son responsables personalmente de toda infracción de ley que cometan».

[140] *Ibidem*. Artículo 54 Segundo: «Cuidar de que en todo el Reino se administre pronta y cumplidamente la justicia».

[141] Constitución de 1931. «Gaceta de Madrid», núm. 344, de 10 de diciembre de 1931, artículo 35. «Todo español podrá dirigir peticiones, individual y colectivamente, a los Poderes públicos y a las autoridades».

[142] *Ibidem*. Artículo 29. «Incurrirán en responsabilidad las autoridades cuyas órdenes motiven infracción de este artículo, y los agentes y funcionarios que las ejecuten, con evidencia de su ilegalidad».

[143] *Ibidem*. Artículo 44. «… La propiedad de toda clase de bienes podrá ser objeto de expropiación forzosa por causa de utilidad social mediante adecuada indemnización…».

les. En este caso, las referencias a las manifestaciones del derecho a una buena administración hay que buscarlas en dos de ellas, el Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945 y la Ley Orgánica del Estado de 1 de enero de 1967. Es sobre todo en la segunda de estas normas donde, la influencia de la reforma tecnocrática de la Administración de finales de los años cincuenta y principios de los sesenta, se hace palpable en referencias más claras al derecho a la buena administración tal y como se entiende en la actualidad. Empezando por el análisis de la primera, el Fuero de los Españoles, existen referencias al derecho a ser oído por vía del derecho de petición, al igual que en las Constituciones anteriores, en su artículo 21 [144]. Y, también en esta norma, el derecho de reparación aparece por vía de indemnización por expropiación en el artículo 32 [145]. Por su parte, es en la Ley Orgánica del Estado de 1967, donde se integran ya principios que se acercan a la idea actual de buena administración en su Título VII, referido a la Administración del Estado. Así, el artículo 40 alude a la actuación en plazo rozable al hablar de la «pronta» satisfacción del interés general [146] y en el 42 puede verse una referencia al derecho a ser oído por vía del derecho al recurso [147] y también se recoge la responsabilidad por la actuación propia de la Administración [148], y no por referencia exclusiva a la indemnización por expropiación. Por lo demás, en este Título VII se alude ya a los principios de eficacia, actuación en servicio del interés general y jerarquía en el artículo 40, y al de legalidad en el artículo 41 [149].

Nuestra Constitución vigente, de 1978, recoge las manifestaciones del derecho a una buena administración, principalmente en los artículos 9.3, referido a los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la ar-

---

[144] Fuero de los españoles. BOE, núm. 199, de 18 de julio de 1945. BOE, núm. 199, de 18 de julio de 1945, artículo 21. «Los españoles podrán dirigir individualmente peticiones al Jefe del Estado, a las Cortes y a las Autoridades. Las Corporaciones, funcionarios públicos y miembros de las Fuerzas e Institutos armados sólo podrán ejercitar este derecho de acuerdo con las disposiciones por que se rijan».

[145] *Ibidem*. Artículo 32. «Nadie podrá ser expropiado sino por causa de utilidad pública o interés social, previa la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto en las Leyes».

[146] Ley Orgánica del Estado, 1/1967, de 10 de enero. BOE núm. 9, de 11 de enero de 1967, art. 40. «La Administración, constituida por órganos jerárquicamente ordenados, asume el cumplimiento de los fines del Estado en orden a la pronta y eficaz satisfacción del interés general».

[147] *Ibidem*. Artículo 42. «II.- Contra los actos y acuerdos que pongan fin a la vía administrativa podrán ejercitarse las acciones y recursos que procedan ante la jurisdicción competente, de acuerdo con las leyes. III.- La responsabilidad de la Administración y de sus autoridades, funcionarios y agentes podrá exigirse por las causas».

[148] Tomás Mallén, B., *El derecho fundamental a una buena administración,* Ed. Instituto Nacional de Administración Pública, primera edición, Madrid 2004, pp. 99-102.

[149] *Ibidem*. Artículo 41. «I.- La Administración no podrá dictar disposiciones contrarias a las Leyes, ni regular, salvo autorización expresa de una Ley, aquellas materias que sean de la exclusiva competencia de las Cortes. II.- Serán nulas las disposiciones administrativas que infrinjan lo establecido en el párrafo anterior».

bitrariedad de los poderes públicos, el 31.2, sobre asignación de los recursos públicos en base a criterios de equidad, eficiencia y economía, y en el 103.1, donde se regulan los principios de actuación imparcial (objetividad), eficacia, y de legalidad, debiendo añadirse también el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de control jurisdiccional de la actuación de la Administración, contenidos en los artículos 24, y 106, el 105, que prevé el trámite de audiencia en los procedimientos de elaboración de actos y disposiciones administrativas y el derecho de acceso a los archivos y registros administrativos, y el 135, que recoge el principio de estabilidad presupuestaria. Todos estos artículos serán analizados con más detalle en los capítulos siguientes de este trabajo.

Tras esta breve revisión de las Constituciones históricas españolas puede concluirse que solamente hay una referencia expresa a la buena administración en la primera de ellas, la de 1812, aunque los derechos que proclama, salvo algunas manifestaciones, no coinciden demasiado con el concepto actual. La siguiente Constitución que más alude a algunas de las manifestaciones del derecho a la buena administración es, probablemente, la de 1869. Y, es ya al final de la década de los años sesenta del siglo XX donde, en el Título VII de la Ley Orgánica del Estado, se encuentran los principios que más se aproximan a la concepción actual de la buena administración, algunos de los cuales serían adoptados después por la Constitución de 1978, con los matices que más adelante se analizarán. Con bastante probabilidad fue la reforma tecnocrática de la Administración operada en los años cincuenta y sesenta del siglo XX la causante de ello. Es llamativo el hecho de que, precisamente durante esos años, se vaya gestando en el seno de la UE la noción del derecho a una buena administración tal y como se analizó en el apartado anterior, al tratar sus antecedentes en el Derecho Comunitario.

3.2.2 Normas de procedimiento administrativo y control jurisdiccional de la Administración

Las diferentes manifestaciones del derecho a la buena administración cuentan con numerosos ejemplos en las leyes administrativas que han estado vigentes en España desde finales del siglo XIX hasta la actualidad. Los derechos básicos a recurrir y a hacer alegaciones, o a que las resoluciones estén motivadas, ya estaban recogidos en las normas de Procedimiento Administrativo y de Jurisdicción Contencioso-Administrativa antecedentes de las actualmente vigentes. Algunos de estos ejemplos se comentarán a lo largo de este trabajo. Y,

aunque como decimos, hay muchos más ejemplos y referencias en el Derecho español, por diferentes autores se citan como antecedentes más específicos del derecho a una buena administración el Decreto de 14 de septiembre de 1872 y la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 [150].

3.2.2.1 *El Decreto de 14 de septiembre de 1872*

El Decreto de 14 de septiembre de 1872 obligaba a que en todas las dependencias de la Administración civil del Estado se promulgasen un reglamento interior general para el despacho de los negocios encomendados, y reglamentos especiales y detallados para cada clase de servicio. Este Decreto es considerado como la norma en la que, por primera vez, se regula el procedimiento administrativo en España. Se trata de una norma de la época del corto reinado de Amadeo I de Saboya. Fue propuesto por los ministros de la Gobernación (Manuel Ruiz Zorrilla), Hacienda (Servando Ruiz-Gómez y González-Llanos) y Fomento (José Echegaray).

En la exposición de motivos se describen una serie de problemas en la tramitación administrativa del último cuarto del siglo XIX. Dominaba la creencia de que no debía regirse por normas ni procedimientos porque ello atentaría contra el poder discrecional de la Administración. Se veía con recelo la intervención del interesado y regía el criterio del secreto administrativo. Todo esto facilitaba la arbitrariedad y el favoritismo. Para tratar de resolver esta situación se promulga este R. D. 14/1872 en el que se fija como contraposición de la situación existente el objetivo de *la buena administración*. En efecto, en la propia exposición de motivos se alude a este principio al decir que: «La buena administración antes se favorece que se perjudica con facilitar la publicidad en el expediente, la intervención de los interesados y el señalamiento de ciertas reglas generales que sean garantía de imparcialidad» [151]. Es decir, en este párrafo se está aludiendo a dos de los derechos específicos recogidos en el

[150] Marín-Barnuevo Fabo, D., «El principio de buena administración en materia tributaria.» *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 186, 2020, p. 3; Ponce Solé, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 149 y, también, Tornos Mas, J, «El principio de buena administración o el intento de dotar de alma a la Administración Pública», en *Derechos fundamentales y otros estudios: en homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Martin-Retortillo,* Ed. El Justicia de Aragón, vol. 1, 2008, p. 631.

[151] Real Decreto de 14 de septiembre de 1872, por el que se dispone la elaboración e impresión de reglamentos internos para el despacho de los negocios encomendados a la Administración, *Gaceta de Madrid*, de 15 de septiembre de 1872.

artículo 41 de la CDFUE: (i) la imparcialidad en la actuación de las instituciones; y (ii) el derecho a acceder al expediente.

En el párrafo octavo de la exposición de motivos se alude a la obligación de actuar con equidad, al hablar del «carácter de la Administración pública, basado principalmente en la equidad…», y la de motivar las resoluciones, al decir en relación con el poder discrecional de la Administración que «cabe exigir que su ejercicio no degenere en arbitrario y caprichoso, vaya siempre fundado en razones y motivos» [152].

La obligación de resolver en plazo puede verse en el artículo 3 al establecerse que *en los reglamentos interiores se determinarán cuidadosamente los plazos para todas las diligencias y actos* y *en los reglamentos especiales se fijarán así mismo los plazos máximos de todos y cada uno de los trámites* [153].

Se alude a la obligación de motivación en el artículo 4, relativo a la posibilidad de alterar el turno de despacho y establecer nuevos plazos «siempre mediante acuerdo motivado» [154].

El derecho al acceso al expediente viene reflejado en el artículo 9 del Decreto: «Los que sean parte o sus representantes debidamente autorizados tienen derecho a exigir que les sean exhibidos los expedientes administrativos, a fin de tomar de ellos las notas que puedan convenirles» [155].

El artículo 13 contiene una nota del principio de jerarquía que actualmente contempla el artículo 103 de nuestra vigente Constitución, al establecer la posibilidad de recurso de alzada al superior jerárquico [156].

Puede apreciarse por lo tanto que este Decreto ya recogía las principales manifestaciones del derecho a una buena administración. Y esta misma línea será la seguida por las normas de procedimiento administrativo que se irán promulgando desde finales del siglo XIX hasta la actualidad.

3.2.2.2 *La Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956*

Entre los antecedentes de la buena administración en el Derecho español, se cita también a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956. Esta Ley es considerada como una de las normas fundamentales en la configuración del Derecho Administrativo actual. Contiene menciones a la

---

[152] *Ibidem*. Artículo 4.
[153] *Ibidem*. Artículo 3.
[154] *Ibidem*. Artículo 4.
[155] *Ibidem*. Artículo 9.
[156] *Ibidem*. Artículo 13.

buena administración en su exposición de motivos, en la que se afirma que «las infracciones administrativas se muestran realmente no tan solo como una lesión de las situaciones de los administrados, sino como entorpecimiento a la buena y recta administración» [157]. Se promulgó en un contexto de renovación del Ordenamiento Jurídico con el objetivo de configurar el Estado como un Estado de Derecho. Se consideraba que la legislación vigente en aquel momento, creada fundamentalmente a finales del siglo XIX, no constituía un instrumento eficaz para garantizar el sometimiento de la Administración Pública al Derecho [158]. Así, el objetivo de la nueva Ley era lograr evitar que en el seno de la Administración se sustituyera al Ordenamiento Jurídico por una interpretación parcial del interés público y garantizar el predominio del bien común y del Derecho en la Administración Pública [159].

Su promulgación supuso importantes avances entre los cuales pueden mencionarse: (i) la equiparación y normalización de la jurisdicción contencioso-administrativa y la jurisdicción civil: la jurisdicción contencioso-administrativa dejaba de tener el carácter de jurisdicción excepcional de carácter meramente revisor de un acto previo, frente a la jurisdicción civil, considerada como prototipo de la jurisdicción ordinaria; (ii) la creación de una jurisdicción especializada, con personal judicial especializado en Derecho Administrativo; (iii) la eliminación de los actos discrecionales como una materia excluida del control jurisdiccional como tradicionalmente se había regulado; (iv) la estructuración de un régimen de garantías del administrado; (v) la agilización del proceso [160].

El carácter anti formalista de la Ley, lo avanzado de sus principios configuradores y su calidad técnica permitieron su encaje en el sistema democrático instaurado en 1978 y la vigencia de la ley durante veinte años más [161], siendo aún hoy la base de la actual Ley de 1998.

Algunos de los principios consagrados por la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa coinciden con los recogidos en la Resolución (77) 31, de 28 de septiembre de 1977, y en Recomendación es la R (80) 2, de 11 de

---

[157] Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. BOE núm. 363, de 28 de diciembre de 1956.

[158] GONZÁLEZ PÉREZ, J., «Evolución de la jurisdicción contencioso-administrativa.», *Revista de Administración Pública,* Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales Número 150, septiembre/diciembre 1999, pp. 220-221.

[159] BASSOLS COMA, M., «La tramitación parlamentaria de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1956: modificaciones e innovaciones incorporadas.», *Revista de Administración Pública*, núm. 203, 2017, pp. 315-316, citando a Iturmendi Bañales, A., en su discurso ante el Pleno de las Cortes el 20 de diciembre de 1956, *Boletín Oficial de las Cortes Españolas* (1956: 11085).

[160] *Ibidem*. p. 322.

[161] *Ibidem*. p. 312.

marzo de 1980, ambas del Comité de Ministros del Consejo de Europa. Recordemos la Resolución (77) 31 trataba de manera específica las garantías del administrado en el procedimiento administrativo, y la Recomendación R (80) 2 y trataba sobre el ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración. Y ya de manera específica en el Derecho español, la Ley de 1956 fijó las bases de la transformación de la Justicia administrativa, que luego recogió la Constitución de 1978, en artículos en los que se plasma la buena administración, como (i) en el artículos 9.1 con la proclamación del sometimiento pleno de los ciudadanos y de los poderes públicos al Ordenamiento Jurídico; en el artículo 9.3 de control de la potestad discrecional mediante de garantía interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos; (ii) en el artículo 24, con la consagración de la tutela judicial efectiva, (iii) en el artículo 103 de consagración de los principios de jerarquía y sometimiento pleno a la Ley y al Derecho; (iv) en el artículo 106.1 de control jurisdiccional de la actuación de la administración conforme a la ley y de control de la desviación de poder y (v) en el artículo 117.3 con la atribución en exclusiva de la potestad jurisdiccional a los órganos jurisdiccionales.

3.2.3 Normativa tributaria

La manifestación más clara del derecho a una buena administración en el Derecho Tributario español, se halla en las figuras de los derechos y garantías de los contribuyentes y el Consejo para la defensa del contribuyente. Ambas se encuentran contempladas en el artículo 34 de la vigente Ley General Tributaria [162], (en adelante LGT), que recoge en gran medida los derechos en que se manifiesta el derecho general a la buena administración, ampliados y adaptados al ámbito específico tributario.

3.2.3.1 *Derechos y garantías de los contribuyentes*

La figura de los derechos y garantías de los contribuyentes, también denominada «Estatuto del Contribuyente» surge en España con la promulgación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes [163],

[162] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 /12/ 2003.
[163] Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998.

(en adelante, LDGC). Con anterioridad, era la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, (en adelante, LRJAP-PAC), la que los regulaba.

En el artículo 35 de la LRJAP-PAC, referido a los «derechos de los ciudadanos», se reconocían como derechos del ciudadano en sus relaciones con la Administración, el derecho a conocer el estado de los procedimientos en que se fuera parte interesada y obtener copia de los documentos, a saber la identidad de las autoridades y funcionarios encargados de su tramitación, a utilizar las lenguas oficiales, a realizar alegaciones, a no presentar de nuevo documentos ya aportados, a obtener información y orientación, a tener acceso a los documentos, a ser tratados con respeto y deferencia, a exigir responsabilidades, y los demás derechos reconocidos en la Constitución y en las leyes [164].

Se trataba de una relación abierta de derechos. Algunos aparecían ya formulados en la CE, como el derecho a la utilización de las lenguas oficiales (art. 3.2 CE), el de acceso a los archivos y registros públicos (art. 105.b CE), a la realización de alegaciones (art. 105.c CE) y al ejercicio de la acción de responsabilidad por la actuación de la Administración y su personal (art. 106.2 CE). Otros fueron tomados de las anteriores leyes de Derecho Administrativo como, por ejemplo, el derecho a conocer el estado de tramitación del expediente y el de realización de alegaciones, ya contemplados en los artículos 62, 63 y 83 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 [165], y el derecho a un trato respetuoso y deferente, con antecedente, entre otras normas, en el artículo 79 de la Ley articulada de Funcionarios Civiles del Estado [166], o el artículo 7.1.o) del Reglamento de Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración del Estado [167]. Por último, el derecho a recibir información y orientación que es explícitamente introducido por la LRJAP-PAC.

La promulgación en España de la LDGC, a parte de una marcada motivación política, obedecía a una corriente internacional de reforma del Derecho Tributario de finales de los años ochenta y principios de los noventa, inspirada en la preocupación por lograr un mayor equilibrio entre los derechos y deberes de los contribuyentes en sus relaciones tributarias. Se consideraba que las

---

[164] Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. BOE núm. 285, de 27 de noviembre de 1992, artículo 35.

[165] Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento administrativo. BOE núm. 171, de 18 de julio de 1958.

[166] Decreto 315/1964, de 7 de febrero, por el que se aprueba la Ley articulada de Funcionarios Civiles del Estado. BOE núm. 40, de 15 de febrero de 1964.

[167] Real Decreto 33/1986, de 10 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Régimen Disciplinario de los funcionarios de la Administración del Estado. BOE núm. 15, de 17 de enero de 1986, artículo 7.1.o): «1. Son faltas graves: … o) La grave falta de consideración con los administrados…».

Administraciones tributarias tenían amplios poderes para liquidar y recaudar los impuestos, obtener información del ciudadano y realizar actuaciones de comprobación, junto con privilegios frente al control ejercido por los Jueces. Esto entraba en conflicto con derechos esenciales como el de intimidad, propiedad y tutela judicial efectiva. Por otro lado, la recaudación y la imposición se estaban convirtiendo en tareas cada vez más complejas, lo cual requería de la cooperación y del cumplimiento voluntario del ciudadano para lograr una mayor eficiencia.

La promulgación de las cartas de derechos o estatutos del contribuyente pretendía estimular esta cooperación y cumplimiento voluntarios [168]. En algunos de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE, ya se habían promulgado declaraciones de derechos de los contribuyentes, por ejemplo, en Canadá la *Declaración de los derechos del contribuyente* de 1985, en Francia la *Carta del contribuyente* de 1975, en Reino Unido la *Carta del Contribuyente* de 1986, en Estados Unidos, la *Carta de los derechos del contribuyente* de 1988. En este contexto, en 1990, el Comité de Asuntos Fiscales, Grupo de trabajo 8, de la OCDE publicó el documento *Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes – Un estudio de la situación jurídica en los países de la OCDE* [169]*,* preparado sobre la base de las respuestas obtenidas de los países miembros de la OCDE a un cuestionario remitido en el año 1988. En dicho documento se recogían como derechos de los contribuyentes el derecho a ser informado, asistido y oído, el derecho a recurrir y a hacer alegaciones, el derecho a no pagar más impuestos que los previstos en la ley, el derecho a la certidumbre sobre las consecuencias fiscales de las propias actuaciones y el derecho a la privacidad y a que la información obtenida por las autoridades fiscales sea utilizada únicamente a los efectos previstos en las legislaciones fiscales [170].

Esta corriente de formulación de derechos de los contribuyentes venía propiciada por una serie de factores comunes en los países integrantes de la OCDE, como eran el incremento del peso de la actividad estatal y de la presión fiscal, la consideración de que, si en la sociedad moderna se reconoce al ciudadano un estatus concreto al cual van asociados unos derechos y libertades tal y como se reconoce en Declaración Universal de los Derechos Humanos de las

---

[168] Carbajo Vasco, D., y Prats Máñez, F., *Todo sobre el Estatuto del contribuyente,* Ed. Praxis, S.A., Barcelona 1998, p. 38.

[169] Aprobado por el Consejo de fecha 27 de abril de 1990.

[170] OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Taxpayer's Rights and Obligations – Practice Note. Centre for Tax Policy and Administration. Tax guidance series. General Administrative Principles – GAP002 Taxpayer's Rights and Obligations – August 2003. pp. 3-5.

Naciones Unidas y en la Convención Europea de los Derechos del Hombre y en las Constituciones de los diferentes países democráticos, lo mismo debería ocurrir en las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria, y también la idea de que, dado que en una sociedad democrática ningún poder es absoluto y todos tienen limitaciones que contribuyen a su mayor eficacia y eficiencia, lo mismo debe ocurrir con la Administración Tributaria [171].

Por otro lado, en 1999, paralelamente a la tendencia en el marco de la UE proclive a la formulación del derecho a una buena administración, se emite también por el Comité de asuntos fiscales de la OCDE el documento *Principios de Buena Administración Fiscal*, con fecha 25 de junio de 1999, que reunía las opiniones recabadas en el Foro de Gestión Estratégica sobre los principios de buena administración tributaria. La finalidad de dicho documento era la promoción de esos principios de buena administración tributaria en los países miembros de la OCDE. En el documento se explica que la mayor efectividad y eficiencia de los sistemas de imposición y recaudación pasan por el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, que son más proclives al mismo cuando conocen sus derechos. Fijaba como objetivo de las autoridades fomentar ese cumplimiento voluntario, animaba a la aplicación justa y transparente de las leyes, a informar y explicar sus derechos y obligaciones a los contribuyentes, a disponer de cauces de queja, a reducir los costes de cumplimiento, a consultar los cambios en las políticas y procedimientos administrativos con los contribuyentes y a utilizar su información solo para los fines previstos en la ley [172]. El documento *Principios de Buena Administración Fiscal*, de 1999, tras algunas enmiendas, cristaliza en la guía *GAP001 Principios de Buena Administración Fiscal – mayo de 2001* [173], y el documento *Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes: un estudio de la situación jurídica en los países de la OCDE*, de 1990, queda formulado tras diversas enmiendas, en la guía *GAP002 Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes. Agosto de 2003* [174].

En España se dieron una serie de circunstancias que determinaron la promulgación de la LDGC. Por un lado, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de

---

[171] Carbajo Vasco, D., y Prats Máñez, F., *Todo sobre el Estatuto del contribuyente*, Ed. Praxis, S. A., Barcelona, 1998, pp. 6-14.

[172] OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management. Principles of Good Tax Administration – Practice Note. Centre for Tax Policy and Administration. Tax guidance series. General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration – May 2001. pp. 3-4.

[173] *Ibidem*.

[174] OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management. Centre for Tax Policy and Administration. Tax guidance series. General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations. August 2003.

modificación parcial de la LGT de 1963 [175] que había incrementado la potestad de la Administración Tributaria en materia sancionadora, desvirtuando el régimen de garantías existente en favor del administrado, lo cual se tradujo en abundantes pronunciamientos judiciales contrarios a las especialidades y privilegios de la Administración Tributaria en relación con las normas de procedimiento administrativo común, tal y como estaban recogidas en la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y en la que la sucedió, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Añadido al problema anterior, la propia promulgación de la Ley 30/1992 generó otro, la introducción de una situación de ambigüedad en la aplicación al ámbito tributario de las normas de procedimiento administrativo común, ya que reconocía la especialidad del procedimiento tributario de forma tal que dificultaba la aplicación de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración a las relaciones jurídico-tributarias [176]. Sin embargo, se consideraba que el respeto a esos derechos contenidos en la ley de procedimiento común debía reconocerse con rango de ley también en el ámbito tributario.

En 1994 se produce otro hito remarcable en los antecedentes de la LDGC. Fue un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, (en adelante, TC), en el que se identifica como *relación especial* dentro de las relaciones generales entre ciudadano y Administración, la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria. Para comprender la importancia de esta sentencia es necesario recordar el significado del término *relación de sujeción especial* como relación jurídica de Derecho Público por la cual el individuo está vinculado respecto del Estado, por efecto de la obligación general de regular su conducta conforme a un cierto interés público. Se trata de un mecanismo que dota a la Administración de poderes extraordinarios para ejercer potestades [177]. Si bien tradicionalmente estaba asociada estaba figura a las relaciones entre la Administración y los servidores públicos, hoy resulta aplicable también a los particulares que asumen funciones públicas de manera transitoria, por cualquiera de los medios legales al efecto o permanente como los servicios públicos. En este sentido, las relaciones jurídico-tributarias son una modalidad de

[175] Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963, BOE núm. 101, de 27 de abril de 1985.

[176] Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, BOE núm. 285, de 27 de noviembre 1992, disposición adicional quinta.

[177] García De Enterria, E., *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, Reimpresión 2001, tomo II, p. 23.

relaciones especiales de sujeción de los ciudadanos al Poder Fiscal, expresado en obligaciones, control y vigilancia, a cambio de las ventajas que el Estado brinda a los ciudadanos [178]. En todo caso no debe olvidarse que, tal y como señala García de Enterría, si bien el régimen de libertades e imposiciones en caso de los servidores públicos, se interpreta en base a la limitación como regla, tratándose de ciudadanos comunes y corrientes, se interpreta con fundamento en el principio *in dubio pro libertate*, es decir la libertad es la regla [179]. En base a esta perspectiva el TC, en esta sentencia de 28 de junio de 1994 afirmaba que el Estatuto del contribuyente debe estar integrado de derechos reconocidos por ley, que contrapesen la limitación al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza en aplicación del deber previsto en su artículo 31 de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos [180]. Meses después de este pronunciamiento del TC, la Agencia Tributaria, en ejecución del Plan de lucha contra el fraude aprobado por Consejo de Ministros de 27 de enero de 1995, publicaba el texto *Derechos y Garantías de los Contribuyentes*.

La LDGC se encuadraba en la corriente internacional de tendencia a equilibrar la relación entre contribuyente y Administración Tributaria. Incorporaba los derechos del ciudadano reconocidos en la legislación de procedimiento administrativo común a la legislación tributaria, añadiendo las especialidades propias del ámbito tributario. Elevaba a rango de ley ordinaria algunos derechos reconocidos en normativa de rango inferior como, por ejemplo, el trato respetuoso al contribuyente, que ya figuraba para la Inspección en el artículo 7.2 del Reglamento de Inspección de los Tributos [181]. El hecho de tener rango de ley ordinaria tenía las siguientes consecuencias: Permitía modificaciones sin necesidad de mayorías reforzadas ni amplio consenso. Al referirse a derechos y garantías de los previstos en la Sección Segunda del Capítulo Segundo del Título I de la CE (arts. 30 a 38) quedaba vedado el recurso de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona regulado en la Ley 62/1978, de 20 de diciembre y, también, el recurso de amparo por viola-

[178] García Coronado, G., y Esteban García. R. H., «Relaciones especiales de sujeción. Aproximación histórica al concepto», *Prolegómenos: Derechos y valores*, vol. 12, núm. 23, 2009, pp. 177-192.

[179] García de Enterria, E., *Curso de Derecho Administrativo*, Edit. Civitas, Madrid, Reimpresión 2001, tomo II, p. 114.

[180] STC 195/1994, de 23 de junio (BOE núm. 177, de 26 de julio de 1994). Fundamento Jurídico 3: «… las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen, integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes que, habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma fundamental como deber constitucional, debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapese las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza».

[181] Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, BOE núm. 115, de 14 de mayo de 1986, artículo 7.2.

ción de tales derechos ante el TC. Permitía el recurso de inconstitucionalidad en base a los artículos 53.1 y 2 y 161.a de la CE. Y, por último, daba cumplimiento al mandato del artículo 53.1 de la CE de que los derechos y libertades del Capítulo Segundo del Título I de la CE, estén regulados por ley [182].

Se trataba de una ley con un importante componente político, lo cual se pone de manifiesto en que, por lógica, lo más apropiado hubiera sido incluir esos derechos y garantías en la norma troncal del ámbito tributario, es decir la LGT. Sin embargo, el legislador del momento prefirió regularlos en una ley independiente por razones de oportunidad política ya que la LGT se había modificado recientemente, en 1995, y no se consideraba oportuna una nueva reforma. Además se consideraba que la promulgación de una norma independiente con el nombre de Estatuto tenía mayor impacto frente a la opinión pública. Siendo el legislador consciente de todo esto, se promulgó la ley en 1998, aun sabiendo que en el futuro se integraría en la LGT, tal y como se expresaba en la propia Exposición de motivos de la LDGC.

Con la promulgación de la LDGC se producen diferentes reacciones desde la Doctrina. Una parte negaba la relevancia e idoneidad de la misma, pues consideraba que no se reforzaban las garantías de los contribuyentes porque la ley se limitaba a recoger derechos que ya existían [183]. Otra la estimó útil y necesaria porque eliminaba las dudas y dificultades en la aplicación de los derechos generales del ciudadano en sus relaciones con las Administraciones reconocidas en las leyes de procedimiento administrativo común, a las relaciones del ciudadano con la Administración Tributaria. Y, por último, se ganaba en seguridad jurídica al quedar recogidos en una norma derechos recogidos en normas dispersas [184].

En la actual LGT, los derechos y garantías de los contribuyentes pasan a recogerse en su artículo 34, tal y como rigen en la actualidad, que será objeto de análisis más detallado en este Capítulo.

3.2.3.2 *Consejo para la defensa del contribuyente*

El origen de la figura del Consejo para la defensa del contribuyente está vinculado al movimiento en los países de la OCDE favorable a la creación de

---

[182] Carbajo Vasco, D., y Prats Máñez, F., *Todo sobre el Estatuto del contribuyente,* Ed. Praxis, S. A., Barcelona, 1998, p. 21-23.

[183] *Ibidem*. Refiriéndose a Fernández Marugán, F. M., «Los ciudadanos y la Hacienda Pública», *El País*, 27 de mayo de 1997, p. 58.

[184] *Ibidem*. pp. 17-18.

un Estatuto del contribuyente a que se aludía en el apartado anterior al hablar del origen de la figura de los derechos y garantías del contribuyente [185].

Dicho movimiento es una manifestación de una corriente más profunda que buscaba transformar y equilibrar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes en base a la confianza, la cooperación y el respeto mutuo e implantar un modelo de gestión del sistema tributario basado en la idea de servicio público. Se van desarrollando así nuevas funciones de información y asesoramiento, ganando fuerza la idea de que también en el ámbito tributario debería existir una figura paralela a la del defensor del pueblo, que pudiera canalizar las quejas y defender el respeto a los derechos del contribuyente.

Los antecedentes normativos de esta figura en España hay que buscarlos en la anterior LGT [186]. El artículo 96 hacía referencia al régimen de colaboración entre la Administración Tributaria y administrados en la aplicación de los tributos y a la obligación de prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones, cuestiones que, junto con la reiterada voluntad de canalizar de manera eficaz las reclamaciones o sugerencias de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, dio lugar a la creación del Consejo para la defensa del contribuyente.

En el ámbito de la Administración Pública en general, el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero [187], regulaba los servicios de información y atención al ciudadano y la formulación de quejas, sugerencias y reclamaciones ante la Administración.

Esta norma desarrollaba tres de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones recogidos en el artículo 35 de la LRJAP-PAC. En concreto, el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos, el derecho a identificar a las autoridades y personal bajo cuya responsabilidad se estuviera tramitando el procedimiento y el derecho a obtener información y orientación. Esta función de información estaba ya recogida en el artículo 33 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 que, en su artículo 34, preveía la necesidad del establecimiento de Oficinas de Iniciativas y Reclamaciones en los Ministerios, Organismos

[185] Parrondo Aymerich, J., *El consejo para la defensa del contribuyente*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 13, citando a Cayón Galiardo, A. M.

[186] Ley 230/1963, de 28 de diciembre, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, BOE núm. 174, de 22 de julio de 1995.

[187] Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, BOE núm. 55, de 4 de marzo de 1996.

autónomos y en todas las grandes unidades administrativas, cuya función era la recepción y tramitación de iniciativas de los funcionarios y del público para la mejora de la estructura, funcionamiento y personal de los servicios administrativos, así como atender y tramitar las quejas surgidas por el mal funcionamiento administrativo.

El Real Decreto 208/1996 trataba de actualizar la organización, el funcionamiento y la coordinación de los servicios administrativos dedicados a las tareas de información y orientación a los ciudadanos. Por considerarse que esta materia, en el caso de la aplicación del sistema tributario, requería un tratamiento específico, se crea el Consejo para la defensa del contribuyente [188]. La nueva LGT de 2003 recogió en su artículo 34.2 la existencia del Consejo para la defensa del contribuyente y previó su regulación por norma reglamentaria. En cumplimiento de esta previsión, se dictó el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre [189], que es el que regula esta materia en la actualidad.

4. DEFINICIÓN

La buena administración es una figura jurídica de difícil conceptualización. Por un lado, es una aspiración siempre incluida entre los objetivos de toda organización humana, como principio rector y meta a conseguir en la forma de gestionar los asuntos, puesto que el hombre, por naturaleza, siempre busca lo mejor a la hora de gestionar y administrar, especialmente las cuestiones de carácter público. Por otro lado, se trata de una figura genérica y no cerrada. En la propia CDFUE, aparece formulada como un concepto abierto, asumiéndose que la norma no agota todas las facetas de un derecho como éste, que ha sido catalogado como un derecho de carácter poliédrico [190], de múltiples manifestaciones.

En los apartados siguientes se analizarán algunas definiciones, así como determinados instrumentos de *soft-law* elaborados por instituciones públicas y organizaciones internacionales, precisamente con el objetivo de

---

[188] Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa de Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda. BOE núm. 307, de 21 de diciembre de 1996, Exposición de motivos, párrafo tercero.

[189] Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. BOE núm. 292, de 4 de diciembre de 2009.

[190] López Escudero, M., *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo,* Manuel López Escudero, José Martín y Pérez de Nanclares, José Manuel Sobrino Heredia; dirigido por Araceli Mangas Martín; coordinado por Luis N. González Alonso, Ed. Fundación BBVA, 1.ª ed., Bilbao, 2008, p. 671.

definir y concretar el derecho a una buena administración. También, se analizarán las diferencias entre la buena administración y otros conceptos relacionados como son la buena gobernanza y el buen gobierno y su catalogación como principio, derecho, deber y obligación. Y como resultado del análisis, se tratará de elaborar una definición lo más completa posible de la buena administración.

4.1 **Definiciones e instrumentos de concreción de su significado**

Es difícil encontrar una definición concreta de la buena administración. La mayoría de las encontradas tienen carácter denotativo o extensivo, en el sentido de que están elaboradas en base a los principios, derechos y deberes asociados a dicho término, tanto en sentido positivo, como negativo [191].

Su carácter difuso ha dado lugar a la formulación, en el seno de las instituciones de la UE y de algunas organizaciones internacionales, de diferentes instrumentos dirigidos a concretar su contenido y significado que se analizan en los apartados siguientes.

4.1.1 Concepto negativo: la mala administración

Tal y como se ha indicado ya en este capítulo, la buena administración fue definida, inicialmente, de manera negativa por el Defensor del Pueblo quien, recabando información de las figuras afines a él a instancias nacionales, en su informe de 1997, definió la «mala administración» como sigue: «Se produce mala administración cuando un organismo público no obra de conformidad con las normas o principios a que ha de atenerse obligatoriamente» (Defensor del pueblo europeo, 1998, p. 22) [192]. En este informe, se incluía además un apartado específico dedicado a las *normas y principios de la buena práctica administrativa* aludiéndose a una iniciativa para el establecimiento de un código de buena conducta administrativa para las instituciones y órganos comunitarios [193].

[191] En este sentido existe un claro parecido con la figura jurídica de la «buena fe», que también es definida por una serie de conductas concretas, de carácter positivo y negativo.

[192] Defensor del Pueblo Europeo, Informe Anual 1997, Estrasburgo, abril de 1998, p. 22.

[193] Informe de 28 de mayo de 1997 sobre las deliberaciones de la Comisión de peticiones durante el ejercicio parlamentario 1996-1997.

4.1.2 Código Europeo de Buena Conducta Administrativa del Defensor del Pueblo Europeo

Fue elaborado por el Defensor del Pueblo Europeo y aprobado por el Parlamento Europeo el 6 de septiembre de 2001. Ha sido reformado en varias ocasiones hasta su versión actual que data del año 2015.

Aunque está dirigido a las instituciones y funcionarios de la UE, tiene influencia y se ha utilizado como referente para la elaboración de textos similares en los Estados miembros y en terceros países. Su ámbito objetivo de aplicación es el de las relaciones de las instituciones y funcionarios con los particulares, las empresas y entidades, independientemente de su residencia dentro o fuera de la UE.

El Código se refiere a este principio como derecho fundamental de los ciudadanos a que las instituciones de la UE traten sus asuntos de acuerdo con los principios de buena administración [194], que se concretan en principios generales de la función pública, contenidos en la introducción del Código y principios y deberes específicos de la actuación de los funcionarios que están desarrollados en sus preceptos.

Los principios generales de la función pública se basan en la idea de que la Administración debe regirse por criterios de servicio público y en normas éticas que los funcionarios deben respetar en el ejercicio de sus funciones. Dichos principios se concretan en los siguientes:

— Compromiso con la UE y sus ciudadanos. Partiendo de la base de que el objetivo de las instituciones de la UE es servir los intereses de la Unión y de sus ciudadanos en el cumplimiento de los objetivos de los Tratados, las recomendaciones y decisiones de los funcionarios deben servir solamente a esos intereses, debiendo ejercer sus funciones de la mejor manera posible, con profesionalidad, con conciencia de la influencia que ejercen en la generación de confianza pública y de que deben dar un buen ejemplo a los demás [195].

— Integridad. Los funcionarios deben comportarse siempre con decoro, de manera impecable, no siendo suficiente que actúen dentro de la legalidad; no pueden contraer obligaciones financieras o de otra naturaleza, ni aceptar regalos que puedan influir en el desempeño de sus funciones; deben declarar in-

[194] Defensor del Pueblo Europeo: *El código Europeo de buena conducta administrativa*, Oficina de Publicaciones, 2015, p. 6.

[195] *Ibidem*. p. 8.

mediatamente cualquier interés privado en relación con sus funciones; y deben evitar los conflictos de intereses y la propia apariencia de dichos conflictos, tanto durante su cargo, como una vez finalizado el mismo [196].

— Objetividad. Los funcionarios deben actuar siempre con imparcialidad, evitando dejarse llevar por los prejuicios, y guiarse siempre en base a las pruebas. Tienen que estar dispuestos a escuchar diferentes puntos de vista y a reconocer y resolver errores. Y deben basar sus decisiones solamente en los méritos y en los factores que establezca la ley, evitando la discriminación y el dejarse llevar por simpatías o antipatías en su actuación profesional [197].

— Respeto a los demás. Los funcionarios deben mantener en su actuación el respeto entre ellos y hacia los ciudadanos y comportarse en todo momento con educación, siendo atentos, diligentes y serviciales. Deben esforzarse en comprender las peticiones e indicaciones que reciben y por expresarse de forma clara y sencilla [198].

— Transparencia. Los funcionarios deben estar siempre en disposición de explicar su actividad. Tienen que motivar siempre sus acciones. Han de mantener registros adecuados y valorar de forma positiva el hecho de que su conducta, incluido el cumplimiento de los principios de la función pública, esté sometida a examen público [199].

Los principios específicos de la actuación de los funcionarios se concretan en los siguientes:

— Legalidad. Los funcionarios han de actuar siempre de acuerdo con la ley y, de manera muy especial, cuando sus decisiones afecten a los derechos e intereses de los ciudadanos [200].

— No discriminación e igualdad de trato a todos los sujetos. Cualquier diferencia de trato tiene que estar justificada de forma objetiva en cada supuesto. Y, en todo caso, ha de evitarse cualquier discriminación por nacionalidad, sexo, raza, color, origen étnico o social, características genéticas, lengua, religión o creencias, opiniones políticas o de cualquier otro tipo, pertenencia a una minoría nacional, propiedad, nacimiento, discapacidad, edad u orientación sexual [201].

---

[196] *Ibidem*. pp. 8-9.
[197] *Ibidem*. p. 9.
[198] *Ibidem*. p. 10.
[199] *Ibidem*. p. 10.
[200] *Ibidem*. Artículo 4.
[201] *Ibidem*. Artículo 5.

— Proporcionalidad. Las medidas adoptadas por los funcionarios en el desempeño de sus funciones han de ser proporcionales respecto del fin que se persigue, evitando la restricción de derechos o la imposición de cargas que no guarden relación con el fin perseguido, debiendo buscarse, en todo momento, un justo equilibrio entre los intereses individuales y el interés general [202].

— Prohibición del abuso de poder. Los funcionarios deben ejercer sus poderes solamente con la finalidad para la cual les fueron otorgados. Por ello, deben evitar los fines objetivos que no estén basados en la ley o en el interés general [203].

— Imparcialidad e independencia. Los funcionarios tienen la obligación de abstenerse de realizar cualquier actuación arbitraria o cualquier trato preferente. Deben evitar guiar su conducta por intereses personales o políticos. Además, deben abstenerse de participar en cualquier operación en la que el propio funcionario o su familia pueda tener intereses económicos [204].

— Objetividad. Han de tenerse en cuenta, en la adopción de las decisiones, los factores relevantes, otorgándoles su debida importancia en la decisión, excluyendo todo elemento irrelevante [205].

— Respeto a las expectativas legítimas, coherencia y asesoramiento. Implica respetar las expectativas del público basadas en la actuación de la institución en el pasado. La coherencia supone congruencia en el propio comportamiento administrativo y con la actuación administrativa de la organización, debiendo el funcionario seguir las prácticas administrativas normales de la institución, salvo que existan razones fundadas para apartarse de tales prácticas en un caso individual, debiendo entonces fundamentarlo por escrito. El deber de asesoramiento implica informar y aconsejar al público, cuando sea necesario, en los asuntos de su ámbito de competencia [206].

— Justicia. De acuerdo con este principio la intervención de los funcionarios la Administración debe ser imparcial y razonable [207].

— Cortesía. Este principio supone para el funcionario desarrollar su actuación con diligencia, corrección, cortesía y trato accesible en las relaciones con el público, debiendo ser útil y responder a las cuestiones de la manera más completa y exacta posible. Si el funcionario no resulta competente para lo que se le solicita,

---

[202] *Ibidem*. Artículo 6.
[203] *Ibidem*. Artículo 7.
[204] *Ibidem*. Artículo 8.
[205] *Ibidem*. Artículo 9.
[206] *Ibidem*. Artículo 10.
[207] *Ibidem*. Artículo 11.

deberá dirigir al ciudadano a la institución o funcionario que corresponda. Y si comete un error, presentará sus excusas y tratará de corregir sus efectos negativos [208].

A continuación, el Código desarrolla los siguientes deberes de los funcionarios e instituciones, encaminados a garantizar el ejercicio por parte de los ciudadanos de derechos concretos en sus relaciones con las instituciones:

— Garantizar el derecho de los ciudadanos a utilizar las lenguas oficiales. El multilingüismo es una de las características típicas de la UE que el Derecho europeo trata de conservar y fomentar como valor, reconociéndose de manera expresa el derecho de todo ciudadano a utilizar cualquiera de las lenguas oficiales en sus relaciones con las instituciones. Tal derecho implica para las instituciones y funcionarios que las solicitudes o comunicaciones de los ciudadanos y las empresas y entidades dirigidas en alguna de las lenguas oficiales deban contestarse en esa misma lengua [209].

— Dar acuse de recibo a las comunicaciones y solicitudes en el plazo de dos semanas, excepto en el caso de que, en ese período, pudiera enviarse una contestación substantiva o que el número de solicitudes sea excesivo o tenga un carácter repetitivo o carente de sentido [210].

— Remisión de las comunicaciones y solicitudes a la institución competente advirtiendo y posibilitando la corrección de errores. En caso de recibirse una carta o reclamación en una institución que no sea competente para tratarla, sus servicios garantizarán que el expediente en cuestión se remita, sin demora, al servicio competente, informando al solicitante de los datos de la remisión. Deben señalarse los errores u omisiones que pudieran encontrarse en los documentos y dar la posibilidad de corregirlos [211].

— Garantizar el ejercicio por parte de los ciudadanos del derecho a ser oídos, a hacer alegaciones y a defenderse en todas las fases del proceso de toma de decisiones, pudiendo el particular hacer alegaciones escritas y, en caso necesario, orales, siempre que se vaya a adoptar una decisión que afecte a sus derechos, con anterioridad a la adopción de la decisión [212].

— Resolver en un plazo razonable, sin demora, fijando un plazo máximo de dos meses. a constar desde la recepción de la solicitud, debiendo informar al interesado en caso de que no vaya a poder cumplirse dicho plazo [213].

---

[208] *Ibidem*. Artículo 12.
[209] *Ibidem*. Artículo 13.
[210] *Ibidem*. Artículo 14.
[211] *Ibidem*. Artículo 15.
[212] *Ibidem*. Artículo 16.
[213] *Ibidem*. Artículo 17.

— Motivar las decisiones que puedan afectar adversamente a los derechos e intereses de los ciudadanos e informar sobre las posibilidades de recurso administrativo y judicial, así como de motivar las decisiones con base en los hechos que han de detallarse y relacionarse y en fundamentos jurídicos debiendo evitarse motivaciones breves, vagas o que no contengan un razonamiento individual. Si debido al volumen han de mandarse contestaciones de tipo normalizado, se facilitará al ciudadano que, en una fase posterior, pueda solicitar un razonamiento individual [214].

— Notificar las decisiones, de manera escrita en los casos en que dicha decisión afecte a los derechos e intereses de los ciudadanos, notificación que ha de producirse tan pronto como se haya adoptado la decisión, no debiendo comunicarla a otras personas, en tanto que no se haya notificado al afectado [215].

— Respeto a los datos personales. Observancia de la normativa de la UE en materia de protección de datos, estableciéndose el deber del funcionario de evitar el tratamiento de datos personales con fines no justificados o la transmisión de tales datos a personas no autorizadas [216], vinculándose de esta manera el derecho fundamental a la buena administración, con el derecho a la protección de datos de carácter personal. Este artículo remite a las disposiciones normativas relativas a protección de las personas físicas en lo referido al tratamiento de datos personales.

— Información, asesoramiento y consejo sobre la forma de iniciar un procedimiento administrativo de manera clara y comprensible. Si la solicitud oral de información es demasiado compleja, el funcionario pedirá al solicitante que la formule por escrito. Y, en el caso de que el funcionario que recepcione la solicitud no sea competente para atenderla, deberá dirigir al solicitante a la institución correspondiente [217].

— Facilitar el acceso a los documentos con respecto a los principios y límites legales [218].

— Registrar la entrada y salida de documentos y de mantener actualizados tales los registros [219].

— Informar a los ciudadanos sobre sus derechos [220].

---

[214] *Ibidem*. Artículo 18.
[215] *Ibidem*. Artículo 20.
[216] *Ibidem*. Artículo 21.
[217] *Ibidem*. Artículo 22.
[218] *Ibidem*. Artículo 23.
[219] *Ibidem*. Artículo 24.
[220] *Ibidem*. Artículo 25.

El interés de este Código radica en que expone con claridad y sencillez unos principios de actuación concretos y desarrolla el significado del derecho fundamental a una buena administración contemplado en el artículo 41 de la CDFUE. El texto está redactado, principalmente, desde la perspectiva de unos deberes de actuación de los funcionarios y las instituciones de la UE y, en menor medida, desde la perspectiva de los derechos de los particulares.

4.1.3 Código de Buena Administración del Comité de Ministros del Consejo de Europa

En el año 2007 éste organismo aprobó la Recomendación R (2007) 7, en la que formula un Código de Buena Administración [221]. Se trata de un texto que se caracteriza por su claridad, concreción y sencillez. A lo largo de su contenido se recomienda a los Gobiernos de los Estados miembros implantar y promover la buena administración mediante la formulación de leyes que se basen en los principios y normas contenidos en dicho Código que incorpora como Anexo. De las premisas contenidas en la Recomendación, merecen ser destacadas las siguientes:

— Se reconoce que el derecho a una buena administración tiene un contenido difuso, recomendándose la conveniencia de trabajar para definirlo. Para aclarar su contenido y facilitar su promoción, se precisa combinar los diferentes derechos reconocidos en el trato con las Administraciones Públicas en un derecho concreto a la buena administración.

— La buena administración es un aspecto de la buena gobernanza.

— El derecho a la buena administración se basa en los principios fundamentales del Estado de Derecho de legalidad, igualdad, imparcialidad, proporcionalidad, seguridad jurídica, actuación en plazo razonable, participación, respeto a la privacidad y transparencia.

— La buena administración se traduce en aspectos concretos como son, la actuación en plazo, que los servicios cumplan las necesidades básicas de la sociedad, lograr un equilibrio adecuado entre los derechos e intereses de las personas directamente afectadas por la acción Administrativa, la protección de los intereses de la comunidad en general y, especialmente, de los de los más

[221] Recomendación CM/Rec. (2007)7, del Comité de Ministros, en la que formula un Código de Buena Administración, de 20 de junio de 2007.

débiles, la calidad en la organización y la gestión, la adecuación de la actuación y los servicios a los intereses públicos, el aseguramiento de la eficacia, eficiencia y la relación calidad-precio, la salvaguarda de la propiedad pública, el cumplimiento de los requisitos presupuestarios, una buena gestión de los recursos humanos, la adecuada capacitación y formación de los funcionarios y el ejercicio de su prerrogativa de derecho público solamente para desempeñar las tareas encomendadas.

— El derecho a la buena administración debe reforzarse y garantizarse mediante las leyes.

— La mala administración está vinculada a la inactividad, al retraso en la actuación, a la adopción de medidas contrarias a las obligaciones y deberes, a la corrupción y al uso inapropiado o excesivo de los poderes.

— La mala administración debe ser sancionable, no solo en vía administrativa, sino también en vía jurisdiccional.

El Código de Buena Administración está estructurado en dos Secciones. En la primera, se fijan unos principios esenciales de buena administración mientras que en la segunda se formulan unas normas básicas que deben regir la formación y adopción de las resoluciones administrativas y que contempla derechos concretos del particular en sus relaciones con la Administración, así como directrices en cuanto a la forma, publicación, ejecución y entrada en vigor de las resoluciones.

Los «principios de buena administración» que se enumeran en la Sección I son los siguientes:

1. Principio de legalidad. Las Administraciones deben cumplir con la ley nacional, la internacional y los principios generales del derecho, así como sus propias normas de organización y gobierno, aun cuando ejerzan su poder discrecional. Deben usar sus poderes solamente cuando la ley les habilite para hacerlo y solo para los fines que les han sido conferidos.

2. Principio de igualdad. Han de tratar de la misma manera a las personas que se encuentran en situación similar. No puede discriminarse a las personas por razón de sexo, raza, creencias religiosas o cualquier otra convicción. Cualquier diferencia de trato debe estar objetivamente justificada.

3. Principio de imparcialidad. Deben actuar con objetividad, teniendo en cuenta solamente las cuestiones relevantes en cada caso, sin actuar de manera parcial, sesgada o superficial. Deben asegurarse de que sus funcionarios cumplen sus deberes imparcialmente, independientemente de sus creencias e intereses personales.

4. Principio de proporcionalidad. Impondrán medidas que afecten a los derechos e intereses de los particulares solamente cuando sea necesario y en la medida requerida para lograr el fin perseguido. Si ejercen su poder discrecional, deben mantener el equilibrio entre el efecto adverso que pueda tener su actuación en los derechos e intereses de los particulares y la finalidad buscada con esa actuación.

5. Principio de seguridad jurídica. Implica no adoptar medidas retroactivas, excepto en casos legalmente justificados, ni conculcar derechos adquiridos ni situaciones jurídicas consolidadas, salvo en los casos en que sea imperativamente necesario en consecución del interés público. Se deja la puerta abierta a que, en determinados casos, en concreto, cuando se creen nuevas obligaciones, se establezcan previsiones o normas transitorias y se fijen plazos razonables para su entrada en vigor y cumplimiento.

6. Principio de actuación en un plazo razonable y limitado. La Administración debe resolver siempre, con sometimiento a un plazo legalmente determinado y que el administrado pueda conocer.

7. Principio de participación. Salvo casos en que una medida deba adoptarse con urgencia, las Administraciones deben dar a los particulares la posibilidad de participar en la adopción de las decisiones que afecten a sus derechos e intereses.

8. Principio de respeto a la privacidad. Tienen autorización para procesar datos personales, especialmente por medios electrónicos, pero tienen que adoptar las medidas necesarias para garantizar la privacidad, cumpliendo la normativa sobre protección de datos.

9. Principio de transparencia. Deben velar porque los particulares estén debidamente informados sobre sus actuaciones y decisiones. Han de respetar el derecho de acceso a los documentos oficiales de acuerdo con las normas sobre protección de datos.

La Sección II del Código, se destina a enumerar y definir determinados derechos de los particulares en relación con la adopción de resoluciones Administrativas:

— Derecho a que la Administración adopte una resolución. El Código reconoce y desarrolla de manera específica el derecho del particular a solicitar de las Administraciones Públicas una resolución individualizada en el ámbito de sus competencias. La contestación a dicha solicitud debe hacerse en un plazo razonable previsto por Ley, debiendo estar también legalmente previstos los recursos para el caso de falta de contestación. Si la solicitud la recibe una

Administración que no sea competente, deberá remitirla a la Administración competente e informar de ello al solicitante. Las Administraciones deben dar acuse de recibo de todas las solicitudes que reciban, indicando el tiempo que estimen para emitir la resolución y los recursos legales disponibles en caso de que la resolución no se produzca.

— Derecho a ser oído y a tener asistencia jurídica. Se reconoce el derecho del particular a ser oído antes de que la Administración adopte una resolución que le afecte negativamente, pudiéndose ayudar de la asistencia de otra persona de su elección.

— Derecho a participar en la adopción de resoluciones que no tengan carácter normativo. Las Administraciones tienen que prever procedimientos para que los particulares puedan participar en la adopción de resoluciones que no tengan carácter regulatorio pero que les puedan afectar. Los participantes deben estar debidamente informados de todas las propuestas y tener la oportunidad de expresar sus puntos de vista.

El Código contempla también indicaciones, en cuanto a la forma de las resoluciones administrativas, deben ser claras y sencillas en su redacción y debidamente motivadas conteniendo fundamentos de hecho y de derecho.

Asimismo, contiene previsiones en cuanto a la publicación de las resoluciones, puesto que han de ser publicadas para permitir a los afectados conocer su contenido y a ser personalmente notificados, salvo que concurran circunstancias excepcionales que impliquen que solo sea posible la notificación por publicación. En todas las notificaciones debe informarse sobre las posibilidades y plazos de recurso.

El Código prevé que las resoluciones administrativas no puedan tener efecto retroactivo, excepto casos legalmente justificados. Y, salvo supuestos de urgencia, la efectividad de la resolución no se producirá hasta que no se publique.

Se prevé que las instituciones den el tiempo suficiente a los particulares para cumplir las resoluciones. La ejecución forzosa debe estar expresamente prevista por ley para que pueda realizarse. Los particulares que vayan a ser objeto de la ejecución forzosa de una resolución que les afecte tienen derecho a ser informados del procedimiento de ejecución y de los motivos que lo justifican. En todo caso, las medidas de ejecución forzosa deben ser proporcionadas.

Se prevé que la Administración pueda modificar sus decisiones por motivos del interés público, pero teniendo en cuenta siempre los derechos de los particulares.

El texto se refiere al derecho de los particulares a apelar o recurrir las resoluciones que les afecten, mediante revisión judicial. El Código permite la posibi-

lidad de la vía administrativa previa, pero, en todo caso, ésta no debe impedir que el particular pueda ejercer su derecho a apelar o recurrir en vía jurisdiccional.

Por último, se prevé el derecho de reparación por daños sufridos como consecuencia de actuaciones ilícitas de la Administración y los funcionarios mediante el procedimiento específicamente previsto al efecto.

El Código finaliza reafirmando que el derecho a la buena administración es un derecho fundamental que, en particular, requiere que la Administración conceda la debida atención a los derechos de las personas, preste un servicio público eficiente gracias a una buena gestión y método y favorezca un enfoque pluralista e interactivo para la toma de decisiones.

Se puede afirmar que éste Código da un paso más en la definición de la buena administración, contribuyendo a clarificar y concretar el derecho. Contiene mayor enfoque en los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones, lo que supone un importante avance respecto del Código Europeo de Buena Conducta Administrativa del Defensor del Pueblo Europeo, centrado principalmente en los deberes de los funcionarios.

4.1.4 Carta iberoamericana de derechos y deberes del ciudadano en relación con la Administración Pública

Fue aprobada por el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, en adelante CLAD, el 10 de octubre de 2013 y adoptada por la XXIII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno [222]. El CLAD es un organismo internacional encargado de ejercer la secretaría técnica permanente de las Conferencias Iberoamericanas de Ministros de Administración Pública y Reforma del Estado que se realizan en el marco de las Cumbres Iberoamericanas de Jefes de Estado y de Gobierno. Se haya integrado por Brasil, México, España, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, República Dominicana y Uruguay.

Esta Carta define la buena administración como:

Una obligación inherente a los Poderes Públicos en cuya virtud el quehacer público debe promover los derechos fundamentales de las personas fomentando la dignidad humana de forma que las actuaciones administrativas armonicen criterios de objetividad, imparcialidad, justicia y equidad, y sean

[222] Celebrada en Panamá los días 18 y 19 de octubre de 2013.

prestadas en plazo razonable (Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, 2013, preámbulo) [223].

En su preámbulo, desarrolla una serie de ideas de partida. En primer lugar, establece la centralidad de la persona humana, protagonista de los asuntos de interés general y titular de una serie de derechos, entre los que el derecho a una buena administración que tiene un carácter fundamental. Los poderes del Estado emanan de los ciudadanos y los gestores y administradores de los poderes del Estado deben rendir cuentas a los mismos. La buena administración obliga a los poderes públicos a promover los derechos fundamentales de las personas, fomentar la dignidad humana y a procurar que sus actuaciones se basen en criterios de objetividad, imparcialidad, justicia, equidad y sean realizadas en plazo razonable. El interés general debe ser administrado de tal manera que haga posible el desarrollo de la persona en la sociedad, haciendo prevalecer la dignidad y los derechos fundamentales del ciudadano.

En la Carta se afirma una triple funcionalidad de la buena administración como principio general de aplicación a la Administración Pública y al Derecho Administrativo, obligación derivada de la tarea promocional del Estado Social y Democrático de Derecho, consistente en crear las condiciones para que la libertad y la igualdad de la persona y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, removiendo los obstáculos que impidan su cumplimiento y facilitando la participación social, derecho fundamental de la persona, del que se derivan derechos concretos que definen el estatuto del ciudadano en su relación con las Administraciones Públicas.

La Carta tiene por finalidad el reconocimiento del derecho fundamental de la persona a una buena administración, así como sus derechos y deberes componentes de manera que los ciudadanos puedan adquirir mayor conciencia de este derecho y exigirlo.

Recoge en su segundo capítulo, los principios en los que se basa la obligación de los poderes públicos de ejercer una buena administración, siendo éstos:

— Servicio objetivo a los ciudadanos. Se concreta en el respeto a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, que deben promoverse y facilitarse en todo momento. La Administración Pública debe atender los asuntos de interés general de manera adecuada, objetiva, equitativa y en plazo razonable.

[223] Carta iberoamericana de los derechos y deberes del ciudadano en relación con la Administración Pública, aprobada por el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, el 10 de octubre de 2013 y adoptada por la XXIII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno celebrada en Panamá los días 18 y 19 de octubre de 2013. Preámbulo.

— Función promocional de los poderes públicos, que deben crear las condiciones necesarias para la efectividad de la libertad e igualdad de los ciudadanos, fomentando su participación en la definición del interés general.

— Racionalidad que se traduce en el deber de las Administraciones de motivar sus actuaciones, especialmente las realizadas en ejercicio de la potestad discrecional.

— Igualdad de trato y prohibición de cualquier forma de discriminación.

— Eficacia, que se concreta en que la actuación de la Administración debe estar dirigida a la mayor satisfacción de las necesidades y expectativas legítimas de los ciudadanos, evitando dilaciones y retrasos.

— Eficiencia, que implica la optimización de los resultados alcanzados en relación con los recursos empleados en su consecución.

— Economía que se concreta en el uso racional de los recursos públicos disponibles.

— Responsabilidad por las lesiones en los bienes o derechos de los ciudadanos ocasionados por el funcionamiento de los servicios públicos.

— Evaluación permanente y búsqueda de la mejora continua.

— Universalidad, asequibilidad y calidad de los servicios públicos con independencia de la ubicación geográfica de los ciudadanos.

— Ética. Las personas al servicio de la Administración deben actuar con rectitud, lealtad, honestidad, espíritu de servicio, probidad, honradez, integridad, imparcialidad, buena fe, solidaridad, transparencia, dedicación y profesionalidad, respeto a los ciudadanos, diligencia, austeridad y primacía del interés general sobre el particular.

— Participación, procurando que los ciudadanos puedan participar en todas las cuestiones de interés general a través de los mecanismos previstos en ordenamiento jurídico, en el control de la actividad administrativa y en la elaboración de las normas administrativas que puedan afectarles.

— Publicidad, debiendo la Administración dar a conocer a los ciudadanos sus actos, contratos y resoluciones, con salvaguarda del respeto del derecho a la intimidad.

— Seguridad jurídica, previsibilidad, claridad y certeza normativa y sometimiento al Derecho vigente, sin que pueda variar arbitrariamente las normas.

— Proporcionalidad, adecuación de las actuaciones al fin previsto en el ordenamiento jurídico y equilibrio entre los intereses en juego, evitando limitar los derechos de los ciudadanos mediante imposición de cargas irracionales.

— Ejercicio normativo del poder, debiendo ejercerse los poderes solamente para los fines previstos en las normas de su concesión, con prohibición

de abuso de poder en su doble faceta de utilización para fines distintos para los que se concedió o de utilización para lesionar el interés general.

— Objetividad, debiendo evitarse toda actuación arbitraria o trato preferente, con prohibición de participar en cualquier asunto en el que pueda existir conflicto de interés.

— Buena fe, debiendo las autoridades y los ciudadanos presumir el comportamiento legal y adecuado de unos y otros en el ejercicio de sus competencias, derechos y deberes.

— Facilitación, amabilidad, cordialidad y cortesía en la tramitación y asesoramiento a los ciudadanos.

— Celeridad en las actuaciones y resoluciones administrativas, que deben desarrollarse en un plazo razonable.

— Transparencia y acceso a la información, debiendo ser accesible a todos los ciudadanos el funcionamiento, actuación y estructura de la Administración Pública.

— Protección de la intimidad, respeto a la privacidad y a la integridad en el manejo de los datos personales.

— Proceso debido, realizándose las actuaciones administrativas de acuerdo con las normas de procedimiento y competencia establecidas, con garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.

Así pues, al igual que otros instrumentos comentados, la Carta fundamenta el derecho a una buena administración en una multiplicidad de principios.

Por otro lado, la Carta dedica un capítulo a la definición general del derecho a una buena administración y de sus derechos componentes. La buena administración se define como el derecho a que los asuntos de naturaleza pública sean tratados con equidad, justicia, objetividad e imparcialidad, siendo resueltos en plazo razonable y al servicio de la dignidad humana. Los derechos en que concreta el derecho a una buena administración son:

— Motivación de las actuaciones administrativas con razonamientos inteligibles y objetivos.

— Tutela administrativa efectiva de manera que en el procedimiento administrativo la Administración está sometida a la ley y al Derecho y debe evitar que el ciudadano se encuentre en situación de indefensión.

— Derecho a una resolución administrativa amparada en el ordenamiento jurídico, equitativa y justa, de acuerdo con lo solicitado y dictada en los plazos y términos que el procedimiento señale. Los plazos deben permitir al

ciudadano una defensa jurídica adecuada. La Administración debe informar sobre el plazo máximo de resolución.

— Presentar peticiones por escrito o de palabra. La forma de relación con la Administración debe ser elegida por el ciudadano. Debe respetarse lo dispuesto en el ordenamiento jurídico en caso de existencia de varias lenguas oficiales. En todo caso, la Administración debe asegurar que las personas discapacitadas dispongan de los medios para relacionarse con la Administración.

— No presentar documentos que ya obren en poder de la Administración Pública. Las Administraciones deben compartirse todos los documentos que, obrando en su poder, sean necesarios para que los ciudadanos tramiten sus solicitudes.

— Ser oído antes de que se adopten medidas desfavorables.

— Participación en las actuaciones administrativas en que tengan interés y en la elaboración de disposiciones de carácter general.

— Servicios públicos de calidad.

— Conocer y opinar sobre el funcionamiento y la calidad de los servicios públicos.

— Formular alegaciones en el marco del procedimiento administrativo.

— Presentar quejas y reclamaciones y a recurrir los actos y resoluciones.

— Conocer las evaluaciones de gestión que hagan los entes públicos y a proponer medidas para su mejora.

— Acceso a la información pública y de interés general, así como a los expedientes administrativos que les afecten.

— Obtener copia sellada de los documentos que presenten a la Administración.

— Ser informado y asesorado en asuntos de interés general.

— Ser tratado con cortesía y cordialidad.

— Conocer al responsable de la tramitación del procedimiento administrativo.

— Conocer el estado de los procedimientos administrativos que les afecten.

— Ser notificado por escrito en los plazos y términos establecidos en las disposiciones correspondientes de las resoluciones que les afecten.

— Participar en asociaciones o instituciones de usuarios de servicios públicos o de interés general.

— Exigir el cumplimiento de las responsabilidades de las personas al servicio de la Administración Pública.

El capítulo cuarto recoge deberes del ciudadano en sus relaciones con las Administraciones Públicas, a diferencia de otros textos dedicados a la buena administración, concretándose los siguientes:

— Lealtad, que significa acatar la Constitución y las leyes.
— Buena fe, que implica utilizar la información obtenida de la Administración con interés legítimo y abstenerse de maniobras dilatorias.
— Veracidad, evitando toda afirmación o aportación premeditada de información falsa o temeraria.
— Responsabilidad en el ejercicio de los derechos, evitando reiterar solicitudes improcedentes.
— Respeto y decoro en el trato con las autoridades y personal al servicio de la Administración.
— Colaboración en el buen desarrollo de los procedimientos y actuaciones administrativas, con cumplimiento de las obligaciones impuestas por el Ordenamiento Jurídico, especialmente en materia tributaria.

Por último, el capítulo quinto se destina a garantizar la protección administrativa y jurisdiccional del derecho a una buena administración.

La Carta es mucho más amplia que otros textos relativos al derecho a una buena administración. Integra prácticamente todos los principios y derechos que afectan a la actuación administrativa y se aprecia mayor proximidad a los estándares contenidos en la legislación española.

4.2 **Diferencias con la buena gobernanza y el buen gobierno**

Es habitual encontrar junto a la «buena administración» las expresiones «buena gobernanza» y «buen gobierno». Sin embargo, aunque están íntimamente relacionados, son conceptos diferentes.

Para Ponce Solé, (2018) el concepto de gobernanza «designa las normas, procesos y comportamientos que influyen en el ejercicio de los poderes a nivel europeo, especialmente desde el punto de vista de la apertura, la participación, la responsabilidad, la eficacia y la coherencia». (p. 5) [224]. Por tanto, la «buena gobernanza» alude a una forma de gobernar más cooperativa entre los agentes

[224] Ponce Solé, J., «La prevención de riesgos de mala administración y corrupción, la inteligencia artificial y el derecho a una buena administración», *Revista internacional de transparencia e integridad,* núm. 6, 2018, p. 5.

públicos y privados en la formulación y aplicación de las políticas públicas. En cambio, la «buena administración» alude al modo en que el poder ejecutivo desarrolla su actividad administrativa [225]. De esta manera, en la buena gobernanza, los factores ético-políticos son prevalentes, mientras que la buena administración tiene un componente técnico jurídico mayor.

El Código de Buena Administración elaborado por el Comité de Ministros del Consejo de Europa se refiere a la buena administración como un aspecto de la buena gobernanza y, en ese sentido, la asocia a los deberes de atención de las necesidades de la sociedad en base a criterios de eficacia, eficiencia, de defensa y salvaguarda de la propiedad e intereses públicos, de cumplimiento de los requisitos presupuestarios y al deber de impedir toda forma de corrupción [226].

Por su parte, la noción de «buen gobierno» se refiere a la actividad del Gobierno consistente en el ejercicio de la función de dirección política que le atribuye la Constitución. Los principios jurídicos de buen gobierno en el Derecho español se recogen en la Constitución y en las leyes específicas [227]. Así, el «buen gobierno» consiste en que el Poder ejecutivo ejerza su función de dirección política con sujeción a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, promocionando el respeto a los derechos fundamentales y las libertades públicas [228].

El buen gobierno se concreta en principios generales y principios de actuación. Los primeros suponen actuar con transparencia en la gestión de los asuntos públicos, de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia y con el objetivo de satisfacer el interés general, con dedicación al servicio público, imparcialidad, respecto a los principios de igualdad y no discriminación, diligencia debida y calidad, conducta digna, trato correcto a los ciudadanos.

Respecto a los segundos, cabe citar el de plena dedicación, deber de respeto a la normativa sobre incompatibilidades y conflictos de intereses, deber de guardar reserva sobre los hechos o informaciones conocidos con ocasión del ejercicio de sus competencias, deber de denunciar a los órganos competentes cualquier actuación irregular que conozcan, obligación de ejercer los poderes solamente para los fines para los cuales se otorgaron, evitar toda acción que implique riesgo para el interés público o el patrimonio de las Adminis-

---

[225] *Ibidem*.

[226] Recomendación CM/Rec. (2007)7, del Comité de Ministros, en la que formula un Código de Buena Administración, de 20 de junio de 2007, p. 4.

[227] Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013 y Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado. BOE núm. 77, de 31 de marzo de 2015.

[228] Ponce Solé, J., *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida,* Cuadernos de la Cátedra de Democracia y Derechos Humanos, Universidad de Alcalá de Henares y Defensor del Pueblo, Alcalá de Henares, Madrid, 2019, p. 65.

traciones, obligación de no implicarse en situaciones, actividades o intereses incompatibles con sus funciones, obligación de no intervenir en los asuntos en que concurra alguna causa que pueda afectar a su objetividad, prohibición de aceptar regalos que superen los usos habituales, sociales o de cortesía, o favores o servicios en condiciones ventajosas que puedan condicionar el desarrollo de sus funciones, deber de transparencia en el ejercicio de sus funciones, gestión adecuada de los recursos públicos, y deber de no prevalerse del cargo para obtener ventajas personales o materiales [229].

4.3 **Principio, derecho, deber y obligación**

La buena administración es un concepto de enorme amplitud puesto que no solo es considerado como principio general del derecho, informador del ordenamiento jurídico, sino que también puede ser entendido como derecho fundamental, integrador de derechos concretos, tal como establece la CDFUE en su artículo 41 [230]. Puede ser entendida también como conjunto deberes y así se refieren a ella el Código Europeo de Buena Conducta Administrativa del Defensor del Pueblo Europeo y el Código de Buena Administración elaborado por el Comité de Ministros del Consejo de Europa. Por último, puede entenderse como obligación y así se refiere a ella la Carta Iberoamericana de Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública para la cual, la buena administración es:

> una obligación inherente a los Poderes Públicos en cuya virtud el quehacer público debe promover los derechos fundamentales de las personas fomentando la dignidad humana de forma que las actuaciones administrativas armonicen criterios de objetividad, imparcialidad, justicia y equidad, y sean prestadas en plazo razonable. (Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, 2013, preámbulo) [231].

Por lo tanto, ante la cuestión de se trata de un principio, un derecho, un deber o una obligación, se podría decir que reúne a la vez todas esas características, puesto que tales conceptos no son excluyentes sino facetas diferentes de una misma realidad.

---

[229] Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013, artículo 26.

[230] Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016.

[231] Carta iberoamericana de los derechos y deberes del ciudadano en relación con la Administración Pública. Aprobada por el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD), el 10 de octubre de 2013 y adoptada por la XXIII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno celebrada en Panamá los días 18 y 19 de octubre de 2013, Preámbulo.

4.4 **Definición de la buena administración**

Una vez recopiladas las diferentes nociones e instrumentos de conceptualización de la buena administración, podemos componer una definición que contribuya a la concreción de su significado. Así, podemos definirla como «el derecho fundamental de todas las personas a que las Administraciones Públicas traten sus asuntos de manera imparcial, equitativa y en un plazo razonable y, por el cual, las Administraciones tienen el deber de promover y facilitar a las personas el ejercicio de los derechos y garantías que las leyes les reconocen.»

Opera como una *cláusula de cierre*, es decir, como un último recurso al que acudir cuando se han agotado los que prevé la norma, o cuando existen dudas en el ejercicio de la potestad discrecional; ante varias alternativas la Administración debe optar, en todo caso, por la más favorable para las personas, porque así lo exige el principio de buena administración. En el mundo de las artes circenses, para evitar accidentes, bajo el trapecista se extiende una red elástica sin la cual, una caída podría resultar mortal. Del mismo modo, en el Derecho Administrativo y, especialmente, en el Derecho Tributario, el principio de buena administración constituye para las personas esa red cuya finalidad es evitar la injusticia, que es la muerte del Derecho.

La buena administración implica que las Administraciones Públicas tienen que observar los principios de equidad, legalidad, igualdad, imparcialidad, buena fe, proporcionalidad, seguridad jurídica y transparencia, debiendo actuar siempre en un plazo razonable, así como reparar los daños ocasionados en su actuación, respetando y promoviendo en todo caso los derechos que las leyes reconocen a los ciudadanos. Se produce mala administración cuando un organismo público no obra de acuerdo con las normas y principios a que está obligado. Está vinculada a la inactividad, al retraso en la actuación, a la adopción de medidas contrarias a las obligaciones y deberes, a la falta de transparencia [232], la corrupción y al uso inapropiado o excesivo de los poderes. La mala administración debe ser sancionable, no solo en vía administrativa, sino también jurisdiccional.

En España, los principios del ejercicio de la función pública están dispersos en las leyes, lo que dificulta su aplicación y da lugar a que la Administración Tributaria realice actos con consecuencias injustas, aunque no ilegales,

[232] Tal y como afirma la Profesora Porta Pego, la limitación de transparencia en la actuación pública aun siendo común en distintos países, no deja de ser por ello un rasgo cuestionable y una cortapisa para la información ciudadana. Porta Pego, B., y Mairal Medina, P., «La política pública de transparencia en Portugal», en Pastor Albaladejo, G., *Políticas públicas de transparencia en las democracias del sur de Europa*, Tirant lo Blanch, 2021, pp. 205-292.

frustrando el derecho del ciudadano al amparo jurisdiccional. La unificación de esos principios en uno solo, el de la buena administración, proclamado como derecho fundamental por una norma de rango superior, convierte en ilegales esos efectos injustos que antes no lo eran.

5. AUMENTO DEL PROTAGONISMO DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO ESPAÑOL

El aumento del protagonismo del principio de buena administración en el ámbito tributario español coincide en el tiempo con la concurrencia de varios factores. De un lado, la desnaturalización y restricción de los principios de justicia tributaria y de capacidad económica, lo cual ha dado lugar a la exigibilidad de tributos en ocasiones injustos [233]. Por otro, el aumento de las necesidades de recaudación derivado del mantenimiento de un sistema político caro y de las sucesivas crisis económicas, que ha sido cubierto por parte de las Administraciones Públicas con medidas legislativas y actuaciones contrarias a los principios del Derecho Financiero y Tributario tal y como fue concebido en los años cincuenta y sesenta y asumido por la nuestra Constitución vigente. En este contexto ven la luz los primeros pronunciamientos por parte de los Jueces con alusión al principio de buena administración, y acciones de la doctrina universitaria [234] tendentes a denunciar la conculcación de los principios del Derecho Financiero y Tributario por parte de los poderes públicos.

5.1 **Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018**

Conviene que nos detengamos a estudiar en que consistió la Declaración de Granada de 2018. Los medios de comunicación se hicieron eco de esta Declaración. Por ejemplo, el periódico digital «El Confidencial» titulaba la noticia de la siguiente manera:

---

[233] Marín-Barnuevo Fabo, D., *El principio de buena administración en materia tributaria,* Revista española de Derecho Financiero, núm. 186, 2020.

[234] Entre las actuaciones de la doctrina universitaria es interesante la Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018, sobre la situación de las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública y la preocupación por una serie de actuaciones de los poderes públicos contrarias a los principios del Derecho Financiero y Tributario plasmados en la Constitución. Las ideas formuladas en la Declaración de Granada han sido reiteradas y desarrolladas en más eventos de carácter doctrinal como, por ejemplo, las Jornadas sobre Poder fiscal, Jurisdicción y Estado de Derecho de 22 y 29 de noviembre de 2022 en el ICAM y en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense.

> La Declaración de Granada arremete contra las normas fiscales. 35 catedráticos lanzan un ataque sin precedentes contra Hacienda. Una treintena larga de catedráticos de Derecho Tributario aprobarán hoy la 'Declaración de Granada', que es un duro ataque contra el funcionamiento de la Hacienda Pública (Sánchez, 2018) [235].

Otros medios la utilizaron para cargar contra el Gobierno de aquel momento, por ejemplo, en Intereconomía.com, «La Declaración de Granada, escrita por afines al PSOE, destroza a Montoro» [236]. Antonio Méndez Baiges publicaba un artículo de opinión en el periódico digital «El Economista»: «Declaración de Granada y gobierno del PSOE». [237]

Al margen de consideraciones políticas, la realidad es que la Declaración de Granada constituye un magnífico compendio de la situación actual de las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública, desde un punto de vista jurídico. Su estudio en profundidad ayuda a entender de forma clara como situaciones aparentemente legales, en realidad, no se ajustan a Derecho, ni tampoco son en puridad legales, por ser contrarias las leyes que las amparan a otras de rango superior, como, por ejemplo, la Constitución. Esta es la esencia del principio de buena administración: la corrección de situaciones legales pero injustas («disfunciones»). La Declaración ayuda a entender de una forma muy clara el contexto en el que comienza a aplicarse el principio de buena administración. Por su enorme interés, y por su estrecha relación con el principio objeto de estudio en este trabajo, incluyo a continuación un resumen de los puntos principales de esta Declaración [238].

La Declaración de Granada comienza explicando cómo se construyó el Derecho Financiero y Tributario actual y los logros que supuso, para afirmar que, actualmente, los poderes públicos utilizan prácticas que son contrarias a los principios que fundamentaron el Derecho Financiero y Tributario tal y como fue concebido, y a la propia Constitución.

Explicaba que el Derecho Financiero y Tributario actual nace con la construcción del Derecho Público que hicieron grandes juristas de los años cincuenta y sesenta, con mención expresa a los siguientes logros: 1) el reconocimiento de que es posible y aconsejable que exista un aparato dogmático que contenga prin-

---

[235] Sánchez, C., «35 catedráticos lanzan un ataque sin precedentes contra Hacienda.», *elconfidencial.com*, 18 de mayo de 2018.

[236] «La Declaración de Granada, escrita por afines al PSOE, destroza a Montoro.», *Interconomia.com.,* 18 de mayo de 2018.

[237] Mendez Baiges, A., «Declaración de Granada y gobierno del PSOE.», *eleconomista.es,* 12 de junio de 2018.

[238] Varios autores: *Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018*. Publicada en la Web de la AEDAF.

cipios de justicia material y formal a los que se ajuste la actividad financiera de la Administración Pública; 2) la publicación de dos obras relevantes: «Notas de Derecho Financiero de la Complutense» del Seminario de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense y «Ordenamiento Tributario español», de Matías Cortés [239]; 3) Se creó un Derecho Financiero y Tributario propio de una Democracia, por lo que luego fue muy fácil que fuera completamente asumido por la Constitución de 1978; 4) Se normalizó la circunstancia de que las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos se basen en Derecho; 5) la doctrina de aquellos grandes juristas se vino reflejando en las normas financieras desde los años sesenta hasta la actualidad.

Todo esto quedó plasmado en el artículo 31 de la Constitución de 1978 de forma que, imperativamente, las relaciones tributarias deben fundamentarse en el principio de capacidad económica de los contribuyentes, en el marco de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad. El gasto público debe asignar con equidad los recursos públicos con respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos [240].

En 2018, la Doctrina manifiesta en la Declaración de Granada su preocupación por una serie de actuaciones de los poderes públicos que consideran contrarias a los principios del Derecho Financiero y Tributaria, tal y como fue concebido y asumido por la Constitución.

Recordaban los autores de la Declaración que un país desarrollado y democrático se caracteriza por tener un sistema tributario consolidado, una Administración tributaria eficiente y conciencia ciudadana de que es necesario contribuir para lograr los objetivos propios de una sociedad avanzada y prevenir las políticas populistas. Reafirmaban el tributo como uno de los motores esenciales de las sociedades modernas, por permitir sufragar los servicios esenciales, por lo que no tiene justificación el fraude tributario ni el derroche o mal uso de los fondos públicos.

---

[239] El libro *Ordenamiento tributario español*, de Matías Cortés Domínguez es considerado como el primer tratado sobre Derecho Tributario en España. Matías Cortés Domínguez fue catedrático de Economía Política y Hacienda Pública de la Universidad de Granada y catedrático de Derecho Financiero y Tributario de las universidades Autónoma de Madrid y Complutense de Madrid. La Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018 se firma y se aprueba por un grupo de 35 catedráticos de Derecho Financiero y Tributario de universidades de toda España en un homenaje a este Profesor, celebrado con motivo de cumplirse 50 años de la publicación de este libro.

[240] Constitución española de 27 de diciembre de 1978. BOE núm. 311, de 29 de diciembre. El artículo 31 establece que «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

Es bueno que los poderes públicos se esfuercen por recaudar los tributos. Pero no vale todo. La actividad recaudatoria debería hacerse en base a la Constitución y a las Leyes, pero, con frecuencia se hace en base a reglamentos e instrucciones internas pensadas para obtener más recursos para el Erario público, pero no para hacerlo de manera más justa.

La Declaración recoge algunos ejemplos de actuaciones contrarias a los principios del Derecho Financiero y Tributario:

La quiebra del *principio de legalidad*, que se manifiesta en que: 1) el poder ejecutivo come terreno al legislativo gobernando la Hacienda Pública mediante el uso reiterado del Decreto Ley cuando, tal y como se establece en el artículo 86 de la CE la utilización de dicha figura debería hacerse de forma excepcional. Esta práctica implica privar al Parlamento de su potestad de regular los impuestos mediante Ley; 2) se asume que los órganos jurisdiccionales tengan funciones normativas, acogiendo así el modelo anglosajón de creación del Derecho, lo cual es contrario a nuestra tradición jurídica; esto se pone de manifiesto en las funciones normativas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y en el hecho de que el Derecho Tributario termina siendo lo que dice el Tribunal Constitucional. Adicionalmente la Administración Tributaria da mayor relevancia a lo que dicen los Tribunales Económico-Administrativos que a lo que dicen los Jueces, de conformidad con lo previsto en el artículo 239-8 de la Ley General Tributaria; 3) los textos legales y reglamentarios son tan complejos que su interpretación y comprensión se ha convertido en algo casi imposible; y la Dirección General de Tributos se ha convertido en el supremo órgano interpretador de las normas; 4) cuando la Administración no está de acuerdo con la doctrina jurisprudencial, directamente cambia las normas para poner las cosas en la situación que le interesa a la Administración; 5) se ha sacralizado la sanción objetiva en detrimento del principio de culpabilidad y la obligación de motivación y se ha sustituido el principio de presunción de inocencia, por el de presunción de culpabilidad; 6) se ha convertido al contribuyente en un «administrador vicario», obligándole a cumplir unas obligaciones materiales y unos deberes formales que originariamente correspondía cumplir a la Administración Tributaria y 7) se ha producido un alejamiento del principio de prejudicialidad penal.

La quiebra del *principio de igualdad*, entendida la igualdad en su doble vertiente de igualdad en las relaciones entre ciudadano y Administración, con superación de la consideración de la relación tributaria como una relación de especial sujeción y su sustitución por una relación jurídica con derechos y deberes recíprocos entre los implicados e igualdad entre los ciudadanos en su contribución al sostenimiento del Estado.

En relación con la primera vertiente del principio de igualdad (igualdad en las relaciones entre ciudadano y Administración), para los autores de la Declaración de Granada, actualmente, la Administración Tributaria no contempla a los obligados tributarios como contribuyentes sino como súbditos, lo que se pone de manifiesto, entre otros aspectos, en: 1) la dilución de la figura del contribuyente en favor de la de obligado tributario; 2) la desmedida ampliación de las situaciones de responsabilidad de terceros que no guardan relación directa con la realización del hecho imponible de forma que la Administración Tributaria elige para exigir el tributo a quien más le conviene; 3) en la mayoría de los casos, son los interesados los que tienen que declarar los datos con transcendencia tributaria y aplicar las normas, limitándose los órganos de la Administración a comprobar; 4) no hay separación entre los principios de liquidación y sancionador porque no se distingue entre los funcionarios encargados de tales procedimientos y se incorporan al procedimiento sancionador datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de regularización o de aplicación de los tributos; la incorporación formal de las declaraciones efectuadas por los obligados tributarios al procedimiento sancionador, puede implicar una violación del derecho constitucional a no declarar contra uno mismo; 5) es grave la posibilidad de llevar a cabo un procedimiento de investigación tributaria de manera paralela a una instrucción penal en la que se esté investigando la hipotética existencia de un delito contra la Hacienda Pública; 6) es contrario al artículo 24 de la Constitución la imposibilidad de recurrir las liquidaciones dictadas en procedimientos tributarios paralelos al proceso penal [241].

[241] La Ley 58/2003 de 17 diciembre, General Tributaria, establece en su artículo 254-1 que, «1. Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley. En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria». Por su parte, la Ley 29/1998 de 13 julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, establece en su Disposición Adicional Décima, referida a los delitos contra la Hacienda Pública, que, «De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.a) de esta Ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma. Una vez iniciado el correspondiente proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Es decir, la Ley cierra las vías de revisión administrativa y jurisdiccional las liquidaciones vinculadas a

En relación con la segunda vertiente del principio de igualdad (igualdad entre los ciudadanos en su contribución al sostenimiento del Estado), los autores de la Declaración de Granada mencionan dos ejemplos de la quiebra del principio: 1) el propio tratamiento desigual según el origen de las rentas y, 2) las diferencias de tributación en función del lugar de residencia, con ruptura de la unidad de la Hacienda Pública, incumpliéndose el mandato de la Constitución de armonizar y regular la Hacienda General contenido en los artículos 149-1-14 y 150-1 y 3 de la Constitución [242].

La quiebra del *principio de seguridad jurídica*, que se pone de manifiesto en la ampliación ilimitada de obligaciones y deberes que se imponen a los ciudadanos, cualquiera que sea la relación con el hecho imponible, y sin tener nada que ver con el principio capacidad económica; la excesiva presión tributaria indirecta; el ordenamiento tributario no se atiene a las pautas comunes del Derecho Administrativo, ni siquiera en el ámbito sancionador; se contradice así la concepción unitaria del *ius puniendi* del Estado; se está construyendo un ordenamiento «pro fisco» que muchas veces no tiene nada que ver con el interés público; la Administración Pública no puede apropiarse del interés público porque no es ella su titular sino que, su razón de ser, la de la Administración, es servir al interés público y estar sometida a él; que un órgano ejerza las funciones de instruir y resolver es contrario a las normas que regulan la actuación de la Administración Pública, aunque en el ámbito tributario se admite.

La quiebra del *principio de solidaridad*, que los autores de la Declaración explican en la forma típicamente económica de la doble perspectiva de los ingresos y los gastos: del lado de los ingresos, las Haciendas Territoriales dan un trato de favor a sus residentes, incumpliendo el principio de capacidad económica y el Estado no ejerce sus funciones de coordinación a que está obligado conforme a los artículos 149-1-13 y 14 y 156 de la Constitución de forma que, más que de corresponsabilidad tributaria entre Administraciones

---

delito, lo cual parece contrario a lo dispuesto en el artículo 24-1 de nuestra Constitución, según el cual, «Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».

[242] La Constitución dispone en su artículo 149-1-14 que: «1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: … 14.ª) Hacienda general y Deuda del Estado; y el artículo 150 establece, en su apartado 1 que, Las Cortes Generales, en materia de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una Ley estatal. Sin perjuicio de la competencia de los Tribunales, en cada Ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas; y en su apartado 3 que El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad».

estamos ante una situación de «insolidaridad tributaria» [243]; y del lado de los gastos, se olvida el contenido real de las necesidades públicas para centrarse en la satisfacción de las apetencias de los residentes de cada territorio; el fondo de compensación a que se refiere el artículo 158-2 de la Constitución no ha tenido efectividad práctica, y la ley que lo regula está desprovista de efectos prácticos [244].

La quiebra del *principio de justicia financiera*, que también se explica en la Declaración en la forma económica de la doble vertiente de los ingresos y los gastos. Del lado de los ingresos, la deuda pública se ha convertido en un recurso ordinario de financiación, cuando debería ser un recurso excepcional. Así, el elevado endeudamiento es el resultado de políticas irresponsables, obligando a destinar los ingresos públicos a pagar el servicio de la deuda, desplazando así a las generaciones futuras los costes de financiación de los servicios púbicos del presente. Del lado de los gastos la quiebra del principio de justicia financiera se pone de manifiesto en: el deterioro del papel de las Cortes con pérdida de centralidad de la ley de presupuestos generales; en la aceptación de votos a cambio de concesiones llevando a la opinión generalizada de que en la vida política todo se compra y se vende; la expansión desmedida de la potestad reglamentaria y el abuso por parte de los diferentes Gobiernos de turno de la figura del Decreto Ley en las modificaciones de créditos en los Presupuestos, con menoscabo de las atribuciones de las Cortes; el abuso del veto del Gobierno a las iniciativas legislativas de los grupos parlamentarios que impliquen una disminución de ingresos o el aumento del gasto; y la ausencia de control jurídico sobre los gastos públicos dando lugar al despilfarro y a la satisfacción de caprichos individuales, pero no de las necesidades colectivas.

En este marco de tendencia jurisprudencial y doctrinal es en el que se mueve la utilización y configuración del principio y derecho de buena administración en el ordenamiento jurídico español actual.

---

[243] El artículo 156 de la Constitución establece que: «1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. 2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos».

[244] El artículo 158-2 de la Constitución establece que «Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso». Este artículo fue desarrollado por la Ley 22/2001, de 27 diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

5.2 **Primeros pronunciamientos de los jueces**

En la jurisprudencia española existen desde antiguo abundantes referencias a la figura de los *principios de la buena administración*, como inspiradores de la actividad contractual pública, de larga tradición en nuestra legislación administrativa. Pero las alusiones a la buena administración como derecho autónomo se producen a partir de la promulgación de la CDFUE. Tal y como se ha apuntado anteriormente, existen pronunciamientos jurisprudenciales en España sobre el derecho a una buena administración desde la promulgación de la CDFUE en el año 2000 [245]. Las primeras referencias jurisprudenciales en materia tributaria que se han encontrado sobre el derecho a una buena administración aparecen en una sentencia del TSJ de Valencia, del año 2002 [246] referida al derecho a que la Administración motive su actuación. En 2010 el TS dicta una sentencia de 16 de diciembre [247] resolviendo un recurso de casación para la unificación de doctrina en un asunto relativo a una liquidación de Impuesto sobre Sociedades derivada de un acta de inspección, contra la que se alega falta de motivación. En esta sentencia el TS afirma que «…la falta de explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias, constituye una práctica indefensión susceptible de acarrear la nulidad del Acta». [248]. La siguiente sentencia específica del ámbito tributario que debe destacarse es la de fecha 13 de mayo de 2013 [249], y trata un asunto en el que se había omitido por la Administración el trámite de audiencia en un procedimiento de recuperación de unas ayudas públicas que, con posterioridad a su disfrute, fueron declaradas ilegales por el TJUE. La doctrina contenida en esta sentencia será reiterada por el TS, entre otras, en las sentencias de 14 de octubre de 2013 [250] y de 1 de octubre de 2014 [251]. Debe mencionarse también entre estos primeros pronunciamientos un voto particular en la sentencia de 29 de septiembre de 2014 [252], en el que se discrepa del criterio jurisprudencial según el cual el plazo de prescripción se interrumpe también en los casos en que, recurrida una liquidación girada por la Administración, esta resulta errónea. Esta vía de interrupción de

[245] El TC recurrió a la CDFUE en dos sentencias dictadas el mismo día, 30 de noviembre de 2000, unos días antes de la promulgación de la Carta, el 7 de diciembre de 2000. Se trata de las sentencias 290/2000, BOE núm. 4, de 4 de enero de 2001, pp. 70-93 y la 292/2000, BOE núm. 4, de 4 de enero de 2001, pp. 104-118. Las dos hacen referencia al derecho fundamental a la protección de datos personales.

[246] STSJ Valencia (Contencioso), sec. 1.ª, S 05-07-2002, núm. 1095/2002, Rec. 482/2000.

[247] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-12-2010, núm. 6855/2010, rec. 7/2007.

[248] *Ibidem*. Fundamento de Derecho Segundo.

[249] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-05-2013, núm. 3083/2013, rec. 6165/2011.

[250] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-10-2013, núm. 4968/2013, rec. 361/2012.

[251] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 01-10-2014, núm. 3733/2014, rec. 1377/2012.

[252] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 29-09-2014, núm. 3816/2014, rec. 1014/2013.

la prescripción producía el efecto de que la Administración siempre gozaba de plazo para girar una nueva liquidación, incluso habiendo transcurrido los cuatro años del plazo general de prescripción. Este planteamiento suponía, para los magistrados del voto particular, «premiar al que hace mal las cosas, proteger al responsable del vicio, dejando indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios y apuntaban que resultaba procedente institucionalizar la protección de un deber de buena administración y un correlativo derecho del ciudadano, como se recoge expresamente por la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en su artículo 41.1, al consagrar que toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente, y dentro de un plazo razonable» [253].

Supone igualmente un hito importante en el tratamiento jurisprudencial de este principio la sentencia del TS de 17 de abril de 2017. Esta sentencia enjuiciaba un supuesto en el que la Administración había regularizado parcialmente la situación del retenedor sin aplicar el principio de integra regularización, dando lugar a un enriquecimiento injusto de Hacienda porque el contribuyente no había descontado de su cuota líquida las retenciones. Así, el Tribunal enuncia el párrafo que después reproducirá en múltiples sentencias: «le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación por así exigirlo el principio de buena administración, que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y tramites sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente» [254]. A estas sentencias les seguirán muchas más como, por ejemplo, la de 5 de diciembre de 2017 [255], relativa a la obligación de evitar las dilaciones voluntarias en perjuicio del contribuyente, la de 19 de febrero de 2019 [256], sobre impugnabilidad del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de 13 de noviembre de 2019 [257], sobre deber de evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración, de 28 de mayo de 2020 [258] sobre resolución de los recursos y solicitudes antes de iniciar el apremio para el cobro de una deuda, de 11 de junio de 2020 [259], sobre deber de prever las consecuencias que puedan generarse a otros obligados tributarios por la regularización que se haga a un obligado en concreto, y otras muchas que serán objeto de análisis en este trabajo.

---

[253] *Ibidem*. Voto particular.
[254] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-04-2017, núm. 665/2017, rec. 785/2016.
[255] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 5-12-2017, núm. 1909/2017, rec. 1727/2016.
[256] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-02-2019, núm. 196/2019, rec. 128/2016.
[257] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-11-2019, núm. 1574/2019, rec. 1675/2018.
[258] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 28-05-2020, núm. 583/2020, rec. 5287/2018.
[259] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-06-2020, núm. 741/2020, rec. 3887/2017.

5.3 **Papel de la reforma del recurso de casación de 2015**

Viendo la evolución de la jurisprudencia en materia de buena administración en el ámbito tributario se advierte que es a partir de la reforma del recurso de casación del año 2015 cuando se incrementa el número de casos en materia tributaria que accede al TS. Con anterioridad a la reforma de 2015 eran muy pocos los asuntos tributarios que accedían al TS. Tal y como explica Huelin Martínez de Velasco (2018), en el régimen legal anterior a la reforma de 2015 la casación contencioso-administrativa estaba dejando de ser un instrumento adecuado para la formación de la jurisprudencia y para que el Tribunal Supremo cumpliera su papel de establecer pautas interpretativas uniformes del ordenamiento jurídico estatal. Las últimas reformas, elevando el umbral cuantitativo para acceder a la casación a sumas casi estratosféricas (600.000 euros), provocaron que quedaran al margen de la tarea jurisprudencial del Tribunal Supremo amplios sectores del ordenamiento administrativo y fiscal español [260]. Este incremento del número de casos de carácter tributario enjuiciados por el TS ha incidido en la mayor utilización por parte de los Jueces del recurso al principio de buena administración. En efecto, como afirma Cudero Blas (2019):

> el principio de buena administración está siendo muy relevante en la jurisprudencia por dos motivos: (i) la reforma del recurso de casación que facilita la creación de doctrina; (ii) los autores están escribiendo sobre el significado de este principio como mecanismo esencial del control de poder. (pp. 87-88) [261].

Por ello nos detendremos en este punto a analizar brevemente lo que supuso esta reforma para el ejercicio del control jurisdiccional sobre la actuación de la Administración Tributaria. La jurisprudencia del TS tiene la función de garantizar la adecuada y uniforme interpretación del ordenamiento jurídico. Por eso ha adquirido desde el año 2015 un protagonismo cada vez mayor, especialmente en el ámbito tributario, donde el volumen y complejidad de las normas es tan elevado. La jurisprudencia del TS es la generada principalmente con ocasión del recurso de casación.

En el ámbito administrativo el recurso de casación fue introducido en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 mediante la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal. Para

---

[260] Huelin Martínez De Velasco, J., «El interés objetivo en la nueva casación contencioso-administrativa», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 22, 2018.

[261] Cudero Blas, J., «El principio de buena administración en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en materia tributaria» en *Anuario del buen gobierno y de la calidad de la regulación: ABGCR,* ISSN 2660-7913, núm. 1, 2019, pp. 87-88.

reducir el atasco que sufría la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, se fueron endureciendo los requisitos de admisión del recurso de casación y elevándose el límite cuantitativo mínimo para acceder al recurso. Sin embargo, estas medidas no lograban la descongestión perseguida y, además dejaba fuera del enjuiciamiento del TS un gran número de asuntos con lo que el TS no cumplía su labor de creación y depuración de la jurisprudencia. En materia tributaria esta situación tenía el efecto de que prácticamente solo accedieran a la casación los asuntos de las empresas más grandes, convirtiéndose el recurso de casación en una quimera para el resto de los asuntos tributarios. La reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial [262], eliminó el requisito depurador de la cuantía litigiosa. Esta extensión del recurso de casación hizo que la materia tributaria fuera una de las más favorecidas.

Tras la reforma de 2015, uno de los requisitos del recurso de casación, cuyo cumplimiento ha de acreditarse por la parte recurrente en el escrito de preparación, es la obligación de fundamentar que concurre interés casacional objetivo y la conveniencia de un pronunciamiento por parte del TS. Es decir, el recurrente tiene que convencer al TS de que concurre un supuesto de interés casacional objetivo que merece la formulación de jurisprudencia. Así, de acuerdo con lo previsto en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en adelante, LJCA [263] solo son recurribles en casación aquellas resoluciones que entrañen una infracción procesal o sustantiva del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que tengan interés casacional objetivo. La concurrencia o no de interés casacional queda a la apreciación del Tribunal de casación y debe motivarse en el auto de admisión del recurso.

Tienen interés casacional objetivo las sentencias que, infringiendo procesal o sustantivamente el ordenamiento jurídico o la jurisprudencia, contengan alguna de las características siguientes («supuestos de interés casacional»):

— Que contengan una interpretación del Derecho contradictoria con la interpretación realizada por otros órganos jurisdiccionales (o distintas secciones de una misma Sala de lo Contencioso-administrativo) en supuestos de hecho sustancialmente coincidentes. La parte recurrente debe justificar la coincidencia sustancial de las cuestiones examinadas en las sentencias que se someten a contraste y que la sentencia impugnada contiene una

[262] Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, BOE núm. 174, de 22 de julio de 2015.

[263] Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998, artículo 88.

tesis contradictoria con la seguida en la sentencia contrastada. Para ello, la parte recurrente debe detallar las sentencias firmes de otros órganos jurisdiccionales eventualmente contradictorias con la recurrida y acreditar la «sustancial igualdad» de las cuestiones resueltas por las sentencias detalladas. La igualdad sustancial debe referirse tanto a la norma aplicada como al problema jurídico resuelto. Para ello, el recurrente debe:

a) Identificar el problema jurídico.

b) Indicar el modo en que se produce la contradicción. No concurrirá el supuesto de interés casacional objetivo, aun cuando se acredite la contradicción, en los siguientes casos: cuando el criterio aplicable para la resolución del problema jurídico dependa de las circunstancias fácticas de cada caso; cuando la aplicación de la jurisprudencia invocada como contradictoria solo pueda llevar a una modificación del fallo recurrido mediante la omisión total o parcial de los hechos que la sentencia recurrida haya considerado probados; cuando la contradicción entre las sentencias invocadas carezca de consecuencias para la decisión del conflicto.

c) Identificar con precisión las normas o la jurisprudencia que se consideran infringidas, justificando que fueron alegadas en el proceso, o tomadas en consideración por la Sala de instancia, o que ésta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas.

d) Acreditar que las sentencias confrontadas optan por tesis contradictorias.

— Que contenga una interpretación del Derecho dañosa para los intereses generales.

— Que afecte a un gran número de situaciones.

— Que resuelva sobre la validez constitucional de una norma y, aun dándose claramente las circunstancias para plantear la cuestión de inconstitucionalidad, el Juez o Tribunal de instancia no la formula. Este requisito exige que el Tribunal de instancia no haya resuelto sobre la cuestión planteada y que haya decidido no plantear la cuestión de inconstitucionalidad sin motivarlo adecuadamente, lo cual implica incurrir en arbitrariedad (Auto de TS, de 12 de julio de 2017 –recurso de casación núm. 1583/2017– y STS de 23 de junio de 2011 –recurso de casación núm. 4532/2007–). Debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad o su no planteamiento depende de forma exclusiva de la voluntad del órgano judicial porque el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional no obliga al órgano judicial a plantear la cuestión cuando

lo pida una parte, sino que el planteamiento sólo ha de producirse cuando el Juez o Tribunal considere que la norma de cuya validez depende el fallo a adoptar pueda ser contraria a la Constitución [264].

— Que fundamente el fallo en una aplicación errónea de una doctrina constitucional.

— Que contenga una interpretación del Derecho de la UE contradictoria con la jurisprudencia del TJUE o que pueda ser procedente plantear una cuestión prejudicial al TJUE.

— Que resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general.

— Que resuelva un proceso en que lo impugnado fue un convenio celebrado entre Administraciones Públicas.

— Que haya sido dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales.

El artículo 88 de la LJCA contempla una serie de supuestos en los que se presume la concurrencia de interés casacional objetivo:

— Cuando sentencia recurrida aplique normas sobre las que no exista jurisprudencia, salvo que el TS aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

— Cuando la sentencia se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea.

— Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente.

— Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los organismos reguladores o de supervisión o agencias estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, salvo que el TS aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

— Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas, salvo que el TS aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

El recurso de casación se prepara ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución

[264] STS de 28 de enero de 2002 – recurso de casación núm. 9311/1997.

que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido.

En el escrito de preparación la parte recurrente debe: acreditar el cumplimiento de los requisitos de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución que se impugna; identificar las normas o la jurisprudencia infringidas, justificando que fueron alegadas en el proceso, o tomadas en consideración por la Sala de instancia, o que ésta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas; acreditar, si la infracción imputada lo es de normas o de jurisprudencia relativas a los actos o garantías procesales que produjo indefensión, que se pidió la subsanación de la falta o transgresión en la instancia, de haber existido momento procesal oportuno para ello; justificar que las infracciones imputadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir; justificar, en el caso de que ésta hubiera sido dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de un Tribunal Superior de Justicia, que la norma supuestamente infringida forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea; y fundamentar con singular referencia al caso, que concurren alguno o algunos de los supuestos que permiten apreciar el interés casacional objetivo y la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TS.

El proceso contencioso-administrativo es el instrumento esencial para garantizar los derechos de los ciudadanos que se agrupan en el derecho a una buena administración. Y el recurso de casación tras la reforma de 2015 se ha convertido en un elemento clave para que la jurisdicción contencioso-administrativa pueda ejercer eficazmente su función de control de la actuación de la Administración Tributaria. Con el anterior régimen del recurso de casación, en que la cuantía estaba limitada a 600.000 €, solo accedían al TS los asuntos tributarios de IS de grandes empresas o de IVA. Raramente accedían asuntos en materia de IRPF o de tributación local. Eso hizo que, hasta la reforma de 2015, la actuación de la Administración Tributaria quedara fuera del control del TS (Cudero Blas, 2019, pp. 87-88)[265]. La reforma del año 2015 eliminó el requisito depurador de la cuantía litigiosa. Esta extensión del recurso de casación ha hecho que la materia tributaria sea una de las más favorecidas, dando lugar a una jurisprudencia muy abundante sobre la aplicación del derecho a una buena administración en las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

[265] Cudero Blas, J., «El principio de buena administración en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en materia tributaria» en *Anuario del buen gobierno y de la calidad de la regulación: ABGCR,* ISSN 2660-7913, núm. 1, 2019, pp. 87-88.

CAPÍTULO 3

CONTENIDO DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL DERECHO EUROPEO. MANIFESTACIONES EN EL DERECHO ESPAÑOL Y, ESPECÍFICAMENTE, EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1. PLANTEAMIENTO

Este capítulo se procede a recopilar la regulación de la buena administración en el Derecho de la UE y sus manifestaciones en el Derecho español vigente y, específicamente, en el Derecho Tributario. Recoge su tratamiento en la CDFUE y sus manifestaciones en las principales normas de Derecho Administrativo en España. Se pone de manifiesto que, si bien en la legislación administrativa general se observa una clara influencia y adecuación a la buena administración, no está ocurriendo lo mismo en la legislación de carácter tributario.

2. DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. OBLIGATORIEDAD EN EL DERECHO ESPAÑOL

El derecho a una buena administración se formula de manera autónoma, por primera vez en el Derecho de la UE, como derecho fundamental, en la CDFUE, en su artículo 41, titulado como «derecho a una buena administración» [1]. Este artículo proclama un derecho general de toda persona a una buena administración, con un contenido básico, integrado por el derecho

[1] Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016, artículo 41.

a un trato imparcial y equitativo por parte de las instituciones y a que estas actúen en un plazo razonable [2], y en derechos concretos, que son el derecho a ser oído antes de que se adopte una decisión desfavorable, al acceso al expediente y a que la Administración motive sus decisiones [3]. Además, en los apartados 3 y 4, se recogen dos derechos más que ya estaban expresamente reconocidos en los Tratados [4] y que el legislador quiso vincular expresamente a la buena administración, siendo éstos el derecho a la reparación del daño sufrido por la actuación de las instituciones y sus agentes [5] y el derecho a utilizar las lenguas oficiales [6].

Se trata de un catálogo de derechos no cerrado y, por lo tanto, susceptible de evolución. Así, el citado precepto cumple, por un lado, la función de actuar como una especie de paraguas al que se asocian una serie de derechos en torno a la idea de buena administración y por otro, la de posibilitar el desarrollo del derecho dejando abierta la posibilidad de que puedan ir surgiendo nuevas normas específicas vinculadas a ese concepto [7].

El artículo 41 es aplicable en el procedimiento administrativo tramitado por la Administración Europea en aplicación directa del Derecho de la Unión. Además, los Estados miembros también deben respetarlo. La buena administración es un derecho fundamental, de carácter procedimental y subjetivo, por lo que puede ser directamente alegable por los particulares [8].

Como se apuntaba anteriormente, con la firma del Tratado de Lisboa se reforma el artículo 6 del TUE, referido al respeto de los derechos humanos como principio general del ordenamiento jurídico de la UE, para reconocer de manera expresa a la CDFUE el mismo valor jurídico que los Tratados, convirtiéndose la Carta de esta manera en Derecho Positivo.

---

[2] *Ibidem*. Artículo 41.1.

[3] *Ibidem*. Artículo 41.2.

[4] Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas. Protocolos. Anexos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Declaraciones anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007. DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016. El derecho a la utilización de las lenguas oficiales viene recogido en el artículo 20.2.d) del TFUE y el derecho a la reparación del daño en el artículo 340 del TFUE.

[5] *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,* DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016, artículo 41.3.

[6] *Ibidem*. Artículo 41.4.

[7] VV.AA., *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo,* Manuel López Escudero, José Martín y Pérez de Nanclares, José Manuel Sobrino Heredia; dirigido por Araceli Mangas Martín; coordinado por Luis N. González Alonso, Ed. Fundación BBVA, 1.ª ed. Bilbao, 2008, p. 671.

[8] Viñuales Ferreiro, S., «La constitucionalización del derecho a una buena administración en la Unión Europea: ¿nuevas garantías para la protección de los derechos en el procedimiento administrativo?» *Revista de Derecho de la Unión Europea,* núm. 28, enero-junio 2015, pp. 330-339.

Los derechos, libertades y principios que contiene la Carta se interpretan de acuerdo con las disposiciones generales contenidas en su Título VII (arts. 51 a 54) y las Explicaciones que incluye como Anexo Documental.

La CDFUE obliga a las instituciones, órganos y organismos de la Unión y a sus Estados miembros, cuando unos y otros aplican el Derecho de la Unión [9], en concordancia con la jurisprudencia del TJUE [10] que, de forma reiterada, ha declarado la obligación de los Estados miembros de respetar los derechos fundamentales, por tanto, también el de buena administración, cuando aplican los Tratados y las normas derivadas de ellos [11].

En los casos en que la Carta no sea aplicable, los derechos fundamentales siguen estando garantizados a nivel nacional, de acuerdo con los sistemas constitucionales de cada país. Adicionalmente, todos los Estados miembros han ratificado el CEDH por lo que, en última instancia, tras agotar los recursos a nivel nacional, los particulares pueden recurrir al Tribunal Europeo de Derechos Humanos en caso de violación de un derecho fundamental reconocido en la Carta [12].

La aplicación de la Carta ha de respetar el principio de subsidiariedad lo cual significa que, en aquellas competencias que no sean exclusivamente suyas, la UE tiene autorización para actuar cuando los objetivos de una acción concreta no puedan ser logrados suficientemente por los Estados miembros y puedan alcanzarse mejor a nivel de la Unión [13]. La Carta no amplía el Derecho de la Unión más allá de las competencias de la Unión. No crea nuevas competencias ni modifica las que ya están definidas en los Tratados, no es base para que la UE legisle sobre derechos fundamentales, no atribuye competencia normativa [14]. Si los parlamentos nacionales aprueban normas en aplicación del Derecho de la Unión, deberán respetar la Carta y los Tribunales nacionales deberán fiscalizar las actuaciones contrarias a la misma. Sin embargo, aunque la CDFUE incluye la salvedad de que solo obliga a los Estados miembros

---

[9] Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, DO C 202, 7.6.2016, pp. 389-405, artículo 51.

[10] STJUE de 13 de abril de 2000, asunto C-292/97, Rec., 2000, p. I-2737, apartado 37.

[11] VV.AA*., Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo,* Manuel López Escudero, José Martín y Pérez de Nanclares, José Manuel Sobrino Heredia; dirigido por Araceli Mangas Martín; coordinado por Luis N. González Alonso, Ed. Fundación BBVA, 1.ª ed. Bilbao, 2008, p. 813.

[12] Comisión Europea. *Informe sobre la aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE 2010*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo 2011, p. 6.

[13] Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea, DO C 326 de 26 de octubre de 2012, pp. 0001-0390, artículo 5.3.

[14] *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.* DO C 202, 7.6.2016, pp. 389-405, artículo 51.2.

cuando aplican el Derecho de la UE, debido a que los Estados están obligados por el principio general de respeto a los derechos humanos, es inevitable que la Carta, como instrumento normativo de derechos humanos que es, penetre toda la actividad normativa y ejecutiva de los Estados miembros [15].

Cudero Blas (2019) trata esta cuestión de la aplicabilidad de la CDFUE en los Estados miembros. Para este autor, cuando el artículo 51 de la CDFUE prevé que las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la UE, tal afirmación puede interpretarse de manera extensiva (la CDFUE se aplica a los Estados miembros cuando una norma nacional entra en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión) o restrictiva (la Carta solo se aplica a un Estado cuando este actúa como agente de la UE). Para este autor el TJUE parece inclinarse por la interpretación extensiva en su sentencia de 26 de febrero de 2013 (Akerberg Fransson) en la que se afirma que se aplica el Derecho de la UE no solo en los casos de aplicación directa de normas de la UE o cuando el Derecho nacional es trasposición de la normativa europea, sino también cuando se aplique una normativa que dé cumplimiento al Derecho de la UE. (p. 92) [16].

En el ordenamiento jurídico español, la obligatoriedad de la Carta viene impuesta además por la propia Constitución que obliga a que las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que reconoce sean interpretadas conforme a los acuerdos internacionales sobre esas materias que haya ratificado España [17], entre los cuales está el TUE, que incorpora la CDFUE. Por eso, tanto los Tribunales ordinarios como el Tribunal Constitucional, están obligados a integrar los Convenios sobre derechos humanos en los derechos y libertades dimanantes de la Constitución. De hecho, los Tribunales españoles, incluido el Tribunal Constitucional, invocan la Carta ya desde antes de su adopción como texto normativo [18]. La Ley Orgánica de Ratificación del Tra-

---

[15] VV.AA.*, Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo,* López Escudero, M.; Martín y Pérez de Nanclares, J. y Sobrino Heredia, J. M., dirigido por Araceli Mangas Martín; coordinado por Luis N. González Alonso, Ed. Fundación BBVA, 1.ª ed. Bilbao, 2008, p. 814.

[16] Cudero Blas, J., «El principio de buena administración en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en materia tributaria» en *Anuario del buen gobierno y de la calidad de la regulación: ABGCR,* ISSN 2660-7913, núm. 1, 2019, p. 92.

[17] Constitución Española, BOE núm. 311, de 29 de diciembre de1978, artículo 10.2.

[18] Nuestro Tribunal Constitucional recurrió a la CDFUE en dos sentencias dictadas el mismo día, 30 de noviembre de 2000, unos días antes de la promulgación de la Carta, el 7 de diciembre de 2000. Se trata de las sentencias 290/2000, BOE núm. 4, de 4 de enero de 2001, pp. 70-93 y la 292/2000, BOE núm. 4, de 4 de enero de 2001, pp. 104-118. Las dos hacen referencia al derecho fundamental a la protección de datos personales.

tado de Lisboa de 2008 [19] establece en su artículo 2 una vinculación explícita de los operadores jurídicos a una interpretación de las normas sobre derechos y libertades contenidas en la Constitución en relación con la Carta [20]. La Carta es Derecho de la UE y, como tal, desde la sentencia del TJUE Fratelli Costanzo [21], se constata que las Administraciones Públicas de los Estados miembros están vinculadas y obligadas a garantizar la efectividad de las disposiciones de Derecho comunitario con efecto directo, y por tanto, también los derechos conferidos o reconocidos en las mismas si son claros y precisos. Como recuerda Fernández Rodríguez T. (2024), el artículo 41 de la Carta, aunque no obligue directamente a las Administraciones españolas cuando no actúen como agentes de la Unión, «es de inexcusable observancia en todo caso en nuestro país, ya que es inimaginable que pueda ser ignorado dentro de él lo que es de obligatoria aplicación en el conjunto de la UE». (p. 556) [22].

Las exigencias derivadas de la protección de los derechos fundamentales en el ordenamiento de la UE, vinculan a los Estados miembros cuando aplican el Derecho de la Unión y también cuando se acogen a una excepción prevista en los Tratados o en el Derecho derivado, porque los actos nacionales en los que se excluyen normas de la Unión pueden ser sometidos al control del TJUE para determinar si respetan la legalidad y el principio de proporcionalidad por vía de los recursos prejudicial y por infracción [23].

Los derechos reconocidos en la Carta que se correspondan con derechos garantizados en los Tratados, en la CEDH y en las Constituciones nacionales, se interpretan buscando el sentido y alcance que tengan en los instrumentos de los que procedan [24]. Ese origen está contenido en las Explicaciones del anexo

---

[19] Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007, BOE núm. 184, de 31 de julio de 2008.

[20] *Ibidem*. Artículo 2. *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.* «A tenor de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 10 de la Constitución española y en el apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa, las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán también de conformidad con lo dispuesto en la Carta de los Derechos Fundamentales publicada en el "Diario Oficial de la Unión Europea" de 14 de diciembre de 2007 (…)».

[21] STJUE de 22 de junio de 1989, asunto C-103/88.

[22] Fernández Rodríguez, T. R., «El derecho a una buena administración y la cláusula *imparcial y equitativamente* del artículo 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales.», VV.AA., *Libro homenaje al profesor Fernando Sainz Moreno,* Ed. Congreso de los Diputados, 2024, Madrid, p. 556.

[23] VV.AA., *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo,* López Escudero, M.; Martín y Pérez de Nanclares, J. y Sobrino Heredia, J. M., dirigido por Araceli Mangas Martín; coordinado por Luis N. González Alonso, Ed. Fundación BBVA, 1.ª ed. Bilbao, 2008, p. 817.

[24] *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,* DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016, artículo 52.

documental de la Carta [25] que recogen el origen consensuado de cada derecho, libertad o principio. De acuerdo con lo previsto en el artículo 6.1 del TUE y el 52.7 de la Carta, las Explicaciones deben ser tenidas en cuenta por los órganos jurisdiccionales de la UE y sus Estados miembros.

Se trata también el régimen de limitaciones de los derechos [26]. La Carta no prevé la suspensión de los derechos y libertades en tiempos de guerra, crisis y calamidad. Pero en la Explicación correspondiente al artículo 52 se sigue la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha reconocido que pueden establecerse limitaciones o restricciones al ejercicio de los derechos si responden a objetivos de interés general protegidos por la Comunidad y no implican una intervención desmesurada que afecte a la esencia de los derechos [27]. Las limitaciones deben respetar siempre el artículo 15 del CEDH, que es el mínimo inderogable de respeto a la vida, salvo actos legítimos de guerra y defensa, prohibición de tortura y malos tratos, prohibición de esclavitud y de imposición de penas sin estar previamente reguladas por una Ley.

La Carta garantiza el nivel de protección alcanzado en el marco del CEDH y en el de las Constituciones nacionales [28], por lo que no puede disminuir el nivel de protección que cada derecho tenga en su respectivo Ordenamiento Jurídico, ya sea el internacional, el de la Unión o el de los Estados miembros.

Se prohíbe el abuso del derecho [29], es decir, la utilización de la Carta para la destrucción de los derechos y principios que contiene o para limitarlos de forma más amplia que la prevista en contenido.

En las Explicaciones al artículo 41, se alude de manera expresa al derecho a la tutela judicial efectiva como un aspecto importante del derecho a una buena administración [30]. Se afirma que el derecho a la tutela judicial efectiva está reconocido en el artículo 47 de la CDFUE [31]. Dicho precepto reconoce el derecho a la tutela judicial en caso de violación de los derechos y libertades reconocidos por el Derecho de la UE, entre los que se encuentra el derecho de toda persona a una buena administración, a que su causa sea oída de manera equitativa, públicamente, por un Juez imparcial e independiente previamente establecido por la ley y en un plazo razonable, y el derecho de defensa y a la

---

[25] *Ibidem*. Explicaciones al artículo 52.

[26] *Ibidem*. Artículo 52.

[27] Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de abril de 2000, asunto C-292/97, apartado 45.

[28] *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,* DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016, artículo 53.

[29] *Ibidem*. Artículo 54.

[30] *Ibidem*. Explicaciones al artículo 41.

[31] *Ibidem*. Artículo 47.

asistencia jurídica gratuita en caso de falta de recursos. Este derecho tiene categoría de principio general del Derecho de la UE [32].

A pesar de lo visto en los párrafos anteriores, en la práctica no es fácil la relación entre los estándares de protección derivados de la CDFUE y los derivados de los catálogos nacionales de derechos fundamentales. Preguntémonos, por ejemplo, si la vulneración del derecho fundamental a una buena administración sería susceptible de amparo ante nuestro TC. Ya por principio entraría en juego la dificultad de encuadrar el derecho a una buena administración entre los derechos fundamentales que prevé nuestra Constitución en los artículos 14 a 29 y 30.2. Es decir, lo que la CDFUE considera derechos fundamentales no es, en muchos casos, equivalente a lo que por tales derechos entienden las Constituciones de los Estados miembros. Se trata de un problema que está generando tensiones entre el TJUE y los Tribunales Constitucionales de los Estados miembros. A juicio de parte de la doctrina [33], el origen de estas tensiones está en el hecho de que el TJUE antepone la condición de la CDFUE como norma genérica del Derecho de la UE, dotada de supremacía sobre los ordenamientos nacionales, a su condición específica de norma destinada a proteger los derechos y libertades de la persona. Se advierte por esta corriente doctrinal una incipiente agenda judicial europea dirigida a mitigar estas tensiones por la vía del repliegue de la Carta en lo que concierne a sus efectos sobre los Estados miembros.

3. DERECHO ESPAÑOL

Por ser España un Estado miembro de la UE, está sometida al cumplimiento de las disposiciones de los Tratados, en los cuales se integra la CDFUE. Así está previsto por nuestra Constitución en su artículo 96, de cuyo contenido se deriva que los tratados internacionales celebrados válidamente pasan a formar parte del ordenamiento interno una vez publicados oficialmente [34] y, en el mismo sentido, lo hace el Código Civil en su artículo 1.5 [35].

---

[32] *Ibidem*. Explicaciones al artículo 47.

[33] Alonso García, R., «A vueltas con el ámbito de aplicación de la carta de los derechos fundamentales de la UE», *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 73-74, enero-junio 2020, pp. 13-20.

[34] Constitución española de 27 de diciembre de 1978, BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, artículo 96.

[35] Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid, núm. 206, de 25 de julio de 1889, artículo 1.5: «Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Estado"».

Nuestro texto constitucional recoge el principio de buena administración de manera implícita en los artículos 9.3, 31.2 y 103.1 [36], complementados con los artículos 24, 105, 106, y 135. También se halla implícito en leyes esenciales del Derecho Español [37], que se analizarán con posterioridad.

3.1 **Constitución**

No recoge un derecho expreso a una buena administración, sin embargo, la mayoría de los autores y el propio TS coinciden en que está implícito en varios de sus preceptos. Los principales son el artículo 9.3, relativo a los principios de seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad, el 31.2, que consagra los principios de eficacia y economía en la programación y ejecución del gasto público y, el 103.1, relativo a los principios de objetividad y eficacia en la actuación de la Administración y a la imparcialidad de los funcionarios en el ejercicio de sus funciones [38]. Estos tres artículos establecen las pautas que debe seguir la Administración en su actividad de servicio a los intereses generales [39]. A ellos debe añadirse el derecho a la tutela jurisdiccional del artículo 24, siguiendo así la pauta marcada por la CDFUE en la Explicación a su artículo 41. También el artículo 105, que prevé el trámite de audiencia en los procedimientos de elaboración de actos y disposiciones administrativas y el derecho de acceso a los archivos y registros administrativos. Además, el artículo 106, que establece que los Tribunales controlan la legalidad de la ac-

---

[36] Marín-Barnuevo Fabo, D., *El principio de buena administración en materia tributaria.* Revista española de Derecho Financiero, núm. 186, 2020, citando a Ponce Sole, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad,* Ed. Lex Nova, Valladolid, 2001, cit. p. 156.

[37] Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, y muchos de los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas.

[38] Ponce Solé, J., *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida.* Cuadernos de la Catedra de Democracia y Derechos Humanos. Universidad de Alcalá de Henares y Defensor del Pueblo. Alcalá de Henares (Madrid), 2019, pp. 19-20, citando a Bassols Coma, M., *La ejecución de sentencias condenatorias de la Administración Pública en jurisdicciones distintas a la contencioso-administrativa,* Documentación administrativa, núm. 209, 1987.

[39] Ponce Solé, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad.* Ed. Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 155-161, citado a su vez por Marín-Barnuevo Fabo, D., «El principio de buena administración en materia tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 186, 2020.

tuación administrativa, y el sometimiento de ésta a los fines que la justifican [40]. Por último, el derecho a una buena administración también está implícito en el artículo 135, que recoge el principio de estabilidad presupuestaria [41].

3.1.1 Artículo 9.3 de la CE: seguridad jurídica, irretroactividad de las normas sancionadoras desfavorables o restrictivas de derechos, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad

El artículo 9.3 de la CE garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos [42]. «Recoge los principios básicos de los ordenamientos jurídicos de tradición liberal que aún sirven –directa o indirectamente– para garantizar la posición jurídica de los individuos frente a los poderes públicos». (García-Atance y García de Mora, 2014, p. 70) [43]. Plasma muchos de los principios concebidos como inseparables de la idea de Estado de Derecho y que han sido denominados por la doctrina y por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, en adelante TC, como «principios constitucionales» [44]. Tienen, todos ellos, consideración de principios generales del Derecho español [45] y constituyen mandatos dirigidos a los poderes públicos y, en especial, al legislador [46].

Este precepto contiene un principio jurídico básico, el de seguridad jurídica, y principios jurídico formales, que son los demás que contempla de legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos indivi-

---

[40] González de Lara Mingo, S., *El derecho fundamental a la buena administración,* Ed. Editorial Wolters Kluwer. Actualidad Administrativa núm. 7-8, julio-agosto 2021, núm. 7, 1 de julio de 2021, p. 1.

[41] Garrido Mayol, V., *El principio de buena administración y la gobernanza en la contratación pública*, Estudios de Deusto, vol. 68/2 julio-diciembre 2020; García Roca, J., *El principio de estabilidad presupuestaria y la consagración constitucional del freno al endeudamiento.* Instituto de Estudios Fiscales, Crónica Presupuestaria 1/2013, Estudios y Notas 40; y Vacas García-Alós, L., «Dimensión constitucional del control del gasto público», en *Constitución y Democracia: ayer y hoy. Libro homenaje a Antonio Torres del Moral*, Editorial Universitas, S.A., vol. III, Madrid, 2012.

[42] Constitución española de 27 de diciembre de 1978, BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, artículo 9.3.

[43] García-Atance y García de Mora, M. V., *Derechos Económicos y Sociales de los Ciudadanos,* Sanz y Torres, S.L., Madrid, 2014, p. 70.

[44] Rodriguez-Piñeiro Bravo-Ferrer, M., y Casas Bahamonde, M. E. (directores), *Comentarios a la Constitución Española. XL Aniversario,* Ed. Fundación Wolters Kluwer, *Boletín Oficial del Estado*, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, octubre de 2018, pp. 172 ss.

[45] STC 10/1989, de 24 de enero. FJ 3.

[46] STC 273/1993, de 12 de julio. FJ 12.

duales, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (Alzaga Villamil, 2016, pp. 112-113) [47]. El principio básico, de seguridad jurídica y los jurídico formales de irretroactividad de las normas sancionadoras desfavorables o restrictivas de derechos, de responsabilidad y de interdicción de la arbitrariedad, son los que, de manera más directa, están relacionados con el derecho a una buena administración en cuanto que contemplan pautas de actuación de los poderes públicos.

3.1.2 Artículo 24 de la CE: tutela judicial efectiva

El artículo 24 de la CE recoge la garantía de toda persona a un juicio adecuado en todos los órdenes y a obtener la tutela judicial efectiva en defensa de todos sus derechos e intereses legítimos. En ningún supuesto puede producirse denegación de justicia [48].

Según se apuntaba antes, la Explicación relativa al artículo 41 de la CDFUE hace mención en su último párrafo a que el derecho a la tutela judicial efectiva constituye un aspecto importante del derecho a una buena administración. En la CDFUE el derecho a la tutela judicial efectiva está regulado en el artículo 47 [49]. En Derecho español, los conflictos en que intervienen sujetos que deban someterse a Derecho Administrativo o normas asimiladas, son dirimidos ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que tiene el carácter de jurisdicción especializada, integrada en el Poder Judicial, si bien con algunos rasgos derivados de las prerrogativas que se reconocen a la Administración Pública.

Aun cuando la CE proclamó el Estado de Derecho y también el derecho a la tutela judicial efectiva, no se produjo una reconsideración del sistema de Justicia Administrativa y el TC ha justificado instituciones que, de hecho, debilitan la posición procesal del administrado en los litigios contra la Administración. Son ejemplo de estas instituciones que colocan en situación procesal de inferioridad al ciudadano frente a la Administración y, por lo tanto, debilitan el derecho a la tutela judicial efectiva las siguientes:

— Las prerrogativas de autotutela declarativa y ejecutiva implican que en los procesos contra la Administración sea el particular el que tenga que promoverlos.

---

[47] Alzaga Vllaamil, O., *Comentario sistemático a la Constitución española de 1978*, Marcial Pons, 2016, pp. 112-113.

[48] *Ibidem*. p. 190.

[49] Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales. DO C 303, 14.12.2007.

— La no suspensión automática de los actos de la Administración recurridos en vía contenciosa, siendo los Jueces los que deciden, de forma rogada, en cada caso.

— La necesidad de «acto previo» de la Administración y de agotar la vía administrativa teniendo la Administración la oportunidad de decidir sobre la cuestión litigiosa antes que los propios Jueces [50] que, en el ámbito tributario, se plasma en el recurso de reposición y en el procedimiento económico-administrativo [51].

— El efecto preclusivo de los plazos de impugnación y su brevedad [52].

3.1.3 Artículo 31.2 de la CE: justicia material del gasto público

Tal y como se afirma brillantemente por una parte de la doctrina, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE) tiene su fundamento último en el principio de solidaridad, reflejado, entre otros, en el artículo 156.1 CE. En efecto, todo ser humano necesita de los demás para el pleno desarrollo de su personalidad (art. 10.1 CE). Los poderes públicos, al perseguir el interés general, deben fomentar las condiciones que hagan posible dicho desarrollo (art. 9.2 CE). Esto implica un gasto público que debe financiarse atendiendo al principio de solidaridad: quien disponga de más recursos tiene una mayor responsabilidad social y ha de contribuir en mayor medida al

[50] A juicio de Santamaría Pastor, la razón de fondo de la exigencia de reclamación administrativa previa al acceso a vía jurisdiccional es «la constante pugna de la Administración por implantar, en sus relaciones con el poder judicial, el principio del acto previo». Santamaria Pastor, J. A., «Sobre el origen y evolución de la reclamación administrativa previa», *Revista de Administración Pública, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales,* núm. 77, mayo-agosto 1975, p. 103.

[51] Serrera Contreras explica en un interesante trabajo dedicado al estudio del procedimiento económico-administrativo como, en un periodo de tiempo de aproximadamente cien años, se produce una evolución en el procedimiento de resolución de las controversias con Hacienda, en cuya concepción se aprecian dos extremos, el sistema de Fuero propio de Hacienda, en el que las controversias con Hacienda se resuelven por Jueces y autoridades encargados específicamente a esa materia y, el sistema de judicialización, en el que las controversias se resuelven por Jueces ordinarios. En esta evolución se aprecia como la Administración trata recuperar el control en la resolución de estas controversias, principalmente para evitar el caos, pero también, para defender su potestad y privilegios. Por ello se crea y desarrolla una vía administrativa propia y previa a la judicial. Con el tiempo y la experiencia en el funcionamiento de dicha vía administrativa propia, se ponen de manifiesto vicios en el sistema y abusos de poder por lo que, a la vez que se va desarrollando la vía administrativa propia, surgen mecanismos para que se respeten algunas garantías en favor del contribuyente, una de ellas, la de separación entre los órganos de gestión y los de resolución de reclamaciones contra la actuación de la Administración. Serrera Contreras, P. L., «Lo económico-administrativo: historia y ámbito.», *Publicaciones del Instituto «García Oviedo»,* Sevilla, 1966.

[52] Rodriguez-Piñeiro Bravo-Ferrer, M., y Casas Bahamonde, M. E. (directores), *Comentarios a la Constitución Española. XL Aniversario,* Ed. Fundación Wolters Kluwer, *Boletín Oficial del Estado*, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, octubre de 2018, tomo I, pp. 737-738.

bien común de modos diversos (arts. 33.2, que consagra la función social de la propiedad y 45.2 CE que alude a la solidaridad colectiva en el uso de los recursos naturales). Entre estos modos de contribuir al bien común, destaca el pago de los tributos según la perspectiva de capacidad económica (31.1 CE) (Herrera Molina, 2002, p. 47) [53]. Pero el deber de contribuir requiere del poder público el mantenimiento de las condiciones necesarias para que se cumpla en todo momento lo previsto en artículo 31.2 CE que establece un derecho de los ciudadanos a que los recursos públicos se asignen de manera equitativa, debiendo el gasto público programarse y ejecutarse conforme a criterios de eficiencia y economía. El artículo 31.2 de la CE, tal y como afirma parte de la doctrina, formula los principios de justicia material del gasto público, que son tres, uno finalista, de asignación equitativa de los recursos públicos, y dos instrumentales o de buena administración, de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto. Estos imponen obligaciones de resultado a los poderes públicos en diferentes materias como la protección de la familia, la promoción del progreso social y económico, la distribución de la renta regional y personal de forma más equitativa, etc. Cumplen una función de control y racionalización del gasto público, contribuyendo a la juridificación de la actividad financiera pública y a combatir el gasto autoritario articulado en base a decisiones puramente políticas. Implica un mandato al legislador de atender a las necesidades económicas y sociales de los destinatarios de acciones prestacionales públicas que han de encaminarse a procurar los objetivos de igualdad y efectividad en el disfrute de los derechos constitucionalmente reconocidos. Y, siendo el presupuesto un elemento fundamental para la actuación de la Administración, el Parlamento, al aprobar las Leyes de Presupuestos formuladas por el Gobierno, debe controlar que se esté realizando efectivamente una asignación equitativa de los recursos públicos, en base a la justicia y a la igualdad como valores superiores del Ordenamiento Jurídico. Los principios de justicia material justifican una regulación básica del gasto público que sujete su programación y ejecución a los principios de eficiencia y economía, como objetivos generales de la política económica (Martínez Lago *et al*., 2018, pp. 104-108) [54]. Nuestro TC se ha referido a los principios de justicia material del gasto público, para afirmar que las duplicidades innecesarias en la actuación de los Órganos públicos resultan difícilmente compatibles con los criterios de

[53] Herrera Molina, P. M. (coord.), *Manual de Derecho Tributario,* segunda edición, Dykinson, S.L., Madrid, 2022, p. 47.

[54] Martínez Lago, M. A., García de la Mora, L., y Almudí Cid, J. M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Iustel, 13.ª edición, Madrid, 2018, pp. 104-108.

eficiencia y economía formulados en el artículo 31.2 CE [55]. Y, en línea con lo anterior, ha afirmado la obligación de evitar, en lo posible, el establecimiento de Administraciones paralelas y la existencia de duplicidades en la prestación de servicios [56]. También ha recurrido el TC al artículo 31.2 para delimitar la competencia de la Hacienda general del Estado prevista en el artículo 149.1.14 sobre la regulación de la actividad financiera de las distintas Haciendas, con el fin de asegurar el cumplimiento de los principios que, conforme a la Constitución, han de regir el gasto público [57].

3.1.4 Artículo 103.1 de la CE: objetividad

El artículo 103.1 CE se refiere a la Administración Pública como institución al servicio de los intereses generales y establece los principios esenciales de actuación y organización administrativa de objetividad, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación y sometimiento pleno a la ley y al Derecho. De los principios que recoge, tienen relación más directa con el derecho a una buena administración los de objetividad, eficacia, coordinación y sometimiento a la ley y al Derecho. La objetividad de la Administración y la imparcialidad de los funcionarios sirven de límite al poder de los gobernantes electos y de los partidos políticos. En palabras de Ponce Solé (2014):

> afrontar la mala administración y la corrupción y lograr un buen gobierno y una buena administración exige inyectar cuanta más meritocracia e igualdad sea posible en la vida pública, y añade dicho autor, que para ello, la garantía del cumplimiento de los deberes de objetividad e imparcialidad (art. 103 CE) como componentes del buen gobierno y la buena administración son esenciales (núm. 114, p. 78) [58].

El principio de objetividad opera también como garantía de los servicios públicos y de la igualdad de los ciudadanos ante la Administración. El principio de eficacia administrativa justifica los poderes y prerrogativas de la Administración que le permiten alcanzar sus fines. Entre tales prerrogativas se encuentran la presunción de legalidad y la ejecutividad inmediata de los

---

[55] SSTC 187/1988, de 17 de octubre; FJ 12; 214/1989, de 21 de diciembre; FJ 28; 18/1991, de 31 de enero; FJ 3 y 204/1992, de 26 de noviembre; FJ 15.

[56] STC 13/1992, de 6 de febrero. FJ 7.

[57] STC 45/2017, de 17 de abril. FJ 3.

[58] Ponce Solé, J., «Transparencia y derecho a una buena administración», *Tiempo de Paz. Monográfico dedicado a Transparencia y Buen Gobierno,* núm. 114, otoño 2014, p. 78.

actos y decisiones administrativas [59]. Este principio obliga a la Administración a no incurrir en inactividad en sus relaciones con los ciudadanos [60]. Además, la Administración tiene la obligación de resolver en plazo los procedimientos administrativos, no pudiendo aprovecharse del silencio negativo para limitar el plazo o las posibilidades de recurso judicial de los afectados [61].

La coordinación en la actuación de la Administración es una exigencia del principio de eficacia. Al ser la Administración una institución al servicio de los ciudadanos, no debe perjudicarse el servicio por causa de la complejidad del aparato administrativo o por disfunciones derivadas de conflictos de intereses políticos, o por la mera incomunicación entre las Administraciones. Este principio exige sistemas que permitan el intercambio de información entre Administraciones, la homogeneidad técnica y la acción conjunta de autoridades y unidades administrativas [62]. El principio de coordinación incluye también el de cooperación y ayuda mutua entre Administraciones y órganos en el ejercicio de sus competencias para facilitar el servicio a los ciudadanos [63].

El artículo 103.1 finaliza afirmando el sometimiento de la actuación de la Administración Pública a la ley y al Derecho. Dicho sometimiento ha de ser pleno, lo cual significa que ninguna decisión pública puede adoptarse al margen del Derecho. Dado que las leyes y demás normas jurídicas no pueden regularlo todo, dicho sometimiento no excluye áreas ni márgenes de discrecionalidad en la actuación administrativa. La discrecionalidad se fundamenta en que, dadas las limitaciones naturales de la ley, es decir, de la capacidad de los parlamentos para regular toda la realidad social, solo los Gobiernos y las Administraciones Públicas pueden ser los titulares del poder de decisión que aquélla conlleva, ya que cuentan con la legitimidad democrática y la capacidad funcional para ello y son responsables de sus actos frente a los ciudadanos y el resto de poderes públicos. El TC ha admitido que la ley pueda configurar una discrecionalidad de grado máximo [64].

En todo caso, el poder discrecional no es ilimitado. La discrecionalidad está sometida a límites jurídicos y al control jurisdiccional en lo que se refiere

---

[59] SSTC 22/1984, de 17 de febrero; 115/1987, 7 de julio; 238/1992, de 17 de diciembre.

[60] SSTC 294/1994, de 7 de noviembre; y 228/2006, de 17 de julio.

[61] SSTC 194/2000, de 19 de julio; 220/2002, de 25 de noviembre; 188/2003, de 27 de octubre; y 239/2007, de 10 de diciembre.

[62] SSTC 32/1983, de 28 de abril; y 277/1988, de 29 de noviembre.

[63] Rodriguez-Piñeiro Bravo-Ferrer, M., y Casas Bahamonde, M. E. (directores), *Comentarios a la Constitución Española. XL Aniversario,* Ed. Fundación Wolters Kluwer, *Boletín Oficial del Estado*, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, octubre de 2018, pp. 459-460.

[64] STC 235/2000, de 5 de octubre.

a sus límites jurídicos, no a los elementos de oportunidad o a las valoraciones puramente técnicas de los órganos administrativos de decisión [65]. Al ejercer la discrecionalidad, la Administración ha de limitarse a completar el mandato legal con una decisión propia. La potestad discrecional solo puede ejercerse si existe poder para ello, por el órgano competente, en función de la realidad de los hechos que justifican su ejercicio, para atender al interés público y nunca a intereses particulares o distintos de los previstos y con sujeción a los principios generales del Derecho. Discrecionalidad no puede equivaler a arbitrariedad, debiendo estar sometida a límites jurídicos y al control jurisdiccional por imperativo de los principios de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) y de control de la legalidad de la actuación de la Administración por parte de los Tribunales (art. 106.1 CE). Así, el TC ha establecido como límite de la potestad discrecional el principio de proporcionalidad [66] que implica, cuando entran en juego derechos fundamentales, la obligación de elegir la solución que comporte el menor sacrificio posible a la libertad individual [67]. La obligación de motivar la discrecionalidad ha sido también remarcada por el TC [68] y opera como medio necesario para su control.

No obstante lo anterior, tal y como apunta Chaves García, (2016), aunque el Derecho Administrativo es la lucha contra las inmunidades y blindaje del poder público, la discrecionalidad técnica sigue siendo un reducto donde se estrella el control judicial. Y aunque este cheque en blanco concedido a la Administración por el legislador para decidir con amplio margen de criterio, sin que puedan sustituirlo los tribunales, se ha visto recortado por las técnicas clásicas (principios generales del derecho, motivación, hechos determinantes, etc.), lo cierto es que afortunadamente contamos con la buena administración como nuevo principio que sirve de ariete para recortar más ese poder público inmune [69].

---

[65] SSTC 39/1983, de 17 de mayo; 97/1993, de 22 de marzo; 73/1998, de 31 de marzo; 219/2004, de 29 de noviembre.

[66] Tal y como explica García de Enterria, entre los principios generales que funcionan como reserva última para condenar resultados extremos obtenidos por la Administración, se encuentra el de la proporcionalidad de los medios a los fines, que opera como límite de las facultades discrecionales. García de Enterría Martínez-Carande, E., «La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos).», *Revista de Administración Pública*, núm. 38, 1962.

[67] SSTC 202/2002, de 28 de octubre; 14/2003, de 28 de enero; y 163/2006, de 22 de mayo.

[68] SSTC 58/1997, de 18 de marzo; 25/2000, de 31 de enero; 17/2003, de 30 de enero y 168/2006, de 5 de junio.

[69] Chaves García, J. R., «Principio de buena administración: nuevo paradigma de control de la discrecionalidad», en https://delajusticia.com/2016/06/07/principio-de-buena-administracion-nuevo-paradigma-de-control-de-la-discrecionalidad/.

3.1.5 Artículo 105 de la CE: el trámite de audiencia en los procedimientos de elaboración de actos y disposiciones administrativas y el derecho de acceso a los archivos y registros administrativos

El artículo 105 de la CE contiene dos reglas referidas a la actuación de las Administraciones Públicas, la primera se refiere al trámite de audiencia en los procedimientos administrativos, tanto los que persiguen la producción de actos administrativos como los referidos a la aprobación de las disposiciones administrativas de carácter general, y la segunda, se refiere al principio de transparencia que debe presidir la actuación de la Administración.

El trasfondo es la participación de los ciudadanos en la actuación administrativa. El trámite de audiencia tiene una vinculación inmediata con el derecho de defensa y el derecho de acceso tiene como finalidad el control de la actuación de la Administración derivado del conocimiento por los ciudadanos del comportamiento y decisiones adoptadas por la Administración.

El trámite de audiencia permite a los interesados trasladar a la Administración actuante sus alegaciones sobre la decisión a adoptar. Pero caben otras concreciones como son la información pública.

El artículo 105 a) CE impone al legislador la regulación de la audiencia a los ciudadanos, directamente, o a través de asociaciones y organizaciones reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten.

La jurisprudencia ha entendido que la audiencia no es una mera finalidad, si bien limita la trascendencia invalidante de su omisión a los supuestos en que realmente genera una indefensión material no sanable, aunque la jurisprudencia no es unívoca ni resulta uniforme. Además, esta jurisprudencia tiene excepciones rotundas, como es el caso de la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos sancionadores, supuesto en el cual se considera insubsanable la omisión del trámite de audiencia (STS 12 de febrero de 1990).

La CDFUE contempla en su artículo 41 como integrante del derecho a una buena administración el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente [70].

El derecho de acceso a los archivos y registros administrativos salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y

[70] *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,* DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016, pp. 389-405, artículo 41.

la intimidad de las personas, se fundamenta en el principio de transparencia en la actuación administrativa. Sirve para completar la garantía jurisdiccional del control de la actuación administrativa. La regulación del derecho de acceso se ha concretado actualmente en la ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno [71]. Viene recogido en el artículo 42 de la CDFUE sobre derecho de acceso a los documentos, que prevé un derecho de toda persona física o jurídica residente en un Estado miembro de acceder a los documentos de las instituciones de la UE [72].

3.1.6 Artículo 106.1 de la CE: control jurisdiccional del sometimiento a la legalidad de la actuación administrativa

El principio de sometimiento pleno a la ley y al Derecho se completa con el de sujeción plena al control de los Tribunales previsto en el artículo 106.1 CE [73]. El principio de control jurisdiccional del sometimiento a la legalidad de la actuación administrativa está, a su vez, relacionado con el principio de legalidad, pues en un Estado de Derecho rige el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular, siendo el respeto a la ley uno de los fundamentos del orden político y de la paz social (art. 10.1 CE). El servicio objetivo de los intereses generales que presta la Administración debe realizarlo siempre con sometimiento pleno a la ley y al Derecho sin que sean admisibles espacios jurídicamente vacíos que la Administración pueda ocupar libremente, existiendo una prohibición general de las áreas de inmunidad [74]. El imperio de la ley sobre la Administración no sería posible si la actuación de la Administración no estuviera sometido al control efectivo que, en un Estado de Derecho, se ejerce en exclusiva por los Jueces y Tribunales (art. 117.3 CE) (Rodríguez-Pinero Bravo-Ferrer & Casas Baamonde, 2018, tomo II, pp. 487-500) [75].

---

[71] Rodriguez-Piñeiro Bravo-Ferrer, M., y Casas Bahamonde, M. E. (directores), *Comentarios a la Constitución Española. XL Aniversario,* Ed. Fundación Wolters Kluwer, *Boletín Oficial del Estado*, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, octubre de 2018, pp. 459-460.

[72] *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,* DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016, pp. 389-405, artículo 42.

[73] Rodriguez-Piñeiro Bravo-Ferrer, M., y Casas Bahamonde, M. E. (directores), *Comentarios a la Constitución Española. XL Aniversario,* Ed. Fundación Wolters Kluwer, *Boletín Oficial del Estado*, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, octubre de 2018, tomo II, pp. 487-500.

[74] STC 34/1995, de 6 de febrero.

[75] Rodriguez-Piñeiro Bravo-Ferrer, M., y Casas Bahamonde, M. E. (directores), *Comentarios a la Constitución Española. XL Aniversario,* Ed. Fundación Wolters Kluwer, *Boletín Oficial del Estado*,

Por su parte, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, previsto en el artículo 24 CE, opera frente a la Administración Pública a través del artículo 106.1 CE [76]. Según se analizó con anterioridad, este derecho a la tutela judicial efectiva frente a la Administración Pública implica el derecho al propio acceso a la jurisdicción, considerándose incompatibles con la Constitución las normas que impidan la revisión judicial de los actos administrativos o hagan imposible la defensa en juicio de los intereses legítimos de los ciudadanos frente a la Administración Pública [77].

Se prohíbe la exclusión u obstaculización del acceso de los particulares a la jurisdicción en cualquier sector de la actividad administrativa, no pudiendo existir comportamientos de la Administración Pública, positivos o negativos, inmunes al control judicial [78] prohibiéndose al legislador que, con normas excluyentes de la vía jurisdiccional, impida a los ciudadanos el acceso al proceso [79]. En el ámbito de la Administración Tributaria, el TC ha remarcado que es contrario al derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 y al principio de control de la legalidad de la actuación administrativa por parte de los Tribunales cualquier norma que establezca un requisito que imposibilite u obstaculice a los obligados tributarios el acceso a la Jurisdicción [80].

El derecho a la tutela judicial efectiva contenido en el artículo 24 puede verse conculcado por normas que impongan requisitos impeditivos u obstaculizadores del acceso a la Jurisdicción si tales trabas resultan innecesarias o excesivas y carecen de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines perseguidos por el legislador [81]. El principio de control jurisdiccional, obliga a los Jueces a interpretar las normas procesales en el sentido más favorable al acceso de los interesados a la Jurisdicción [82].

La efectiva tutela que el orden contencioso-administrativo ha de prestar exige que los Jueces y Tribunales que lo integran puedan paralizar la ejecutividad o eficacia de la actividad administrativa impugnada, anular las normas y actos ilegales, condenar a la Administración al restablecimiento de las situa-

---

Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, octubre de 2018, pp. 503-504.

[76] STC 294/1994, de 7 de noviembre.

[77] SSTC 31/2000, de 3 de febrero; 22/1982, de 12 de mayo; y 80/1983, de 10 de octubre.

[78] SSTC 294/1994, de 7 de noviembre;136/1995 de 25 de septiembre; y 3/2001, de 15 de enero.

[79] STC 197/1988, de 24 de octubre.

[80] SSTC 197/1988, de 24 de octubre; 18/1994, de 20 de enero; 111/2006 de 5 de abril; y 113/2006, de 5 de abril.

[81] SSTC 158/1987, de 20 de octubre; 60/1989, de 16 de marzo; 32/1991, de 14 de febrero; 114/1992, de 14 de septiembre; 273/2005, de 27 de octubre; 11/2006, de 16 de enero; etc.

[82] SSTC 24/1990, de 15 de febrero; 26/1990, de 19 de febrero; 90/1990, de 23 de mayo; y 18/1994, de 20 de enero.

ciones jurídicas conculcadas y al resarcimiento patrimonial, siendo las medidas cautelares y la ejecución de sentencias los instrumentos indispensables para la efectividad de la tutela judicial y el control jurisdiccional [83].

El artículo 106 de la CE fija el alcance del control judicial sobre la potestad reglamentaria, sobre la legalidad de la actuación administrativa y sobre el sometimiento de la Administración a los fines que la justifican. En cuanto al control de la potestad reglamentaria, el juicio de validez de los reglamentos corresponde a los Jueces y Tribunales de todos los órdenes jurisdiccionales [84]. En cambio, su anulación, previa impugnación del interesado, se atribuye a la jurisdicción contencioso-administrativa [85]. En cuanto al control de la legalidad de la actuación administrativa, ésta se atribuye a la jurisdicción contencioso-administrativa [86], incluyendo en la actividad administrativa todo tipo de actos y la inactividad, la omisión y la vía de hecho. Por último, en cuanto al control del sometimiento de la Administración a los fines que la justifican, el artículo 106 contiene un mandato de control de las situaciones en las que la Administración actúa en base a unos fines distintos de los encomendados, incurriendo en el vicio de desviación de poder. (Rodríguez-Pinero Bravo-Ferrer & Casas Baamonde, 2018, pp. 511-512) [87].

Como dice Ponce Solé, (2014), «la garantía del buen gobierno y la buena administración quedaría coja si no existiera la necesidad de que cuando se desarrolle un mal gobierno o una mala administración y se causen daños, éstos deban ser compensados» [88]. En un Estado de Derecho tienen un carácter esencial las figuras de la indemnización en caso de expropiación y de resarcimiento de los daños sufridos. Su finalidad es garantizar la integridad del patrimonio del sujeto que haya sufrido un menoscabo por la acción de los poderes públicos.

El artículo 149.1.18 atribuye al Estado la competencia legislativa en materia de responsabilidad de todas las Administraciones por lo que los Par-

---

[83] Rodríguez-Piñero Bravo-Ferrer, M. y Casas Bahamonde, M. E. (directores), *Comentarios a la Constitución Española. XL Aniversario,* Ed. Fundación Wolters Kluwer, *Boletín Oficial del Estado*, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, octubre de 2018, pp. 504-511. SSTC 32/1982, de 7 de junio; 66/1984, de 6 de junio; 67/1984, de 7 de junio; 341/1991, de 11 de noviembre; 14/1992, de 10 de febrero; 238/1992, de 17 de diciembre; 148/1993, de 29 de abril; 294/1994, de 7 de noviembre; 78/1996, de 20 de mayo; y 199/1998, de 13 de octubre.

[84] Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, BOE núm. 157, de 2 de julio de 1985, artículo 6.

[85] *Ibidem*. Artículo 9.4.

[86] Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998, artículo 1.

[87] Rodriguez-Piñeiro Bravo-Ferrer, M., y Casas Bahamonde, M. E. (directores), *Comentarios a la Constitución Española. XL Aniversario,* Ed. Fundación Wolters Kluwer, *Boletín Oficial del Estado*, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, octubre de 2018, pp. 511-512.

[88] Ponce Solé, J., «Transparencia y derecho a una buena administración». *Tiempo de Paz. Monográfico dedicado a Transparencia y Buen Gobierno,* núm. 114, otoño 2014, p. 81.

lamentos autonómicos no pueden establecer regímenes de responsabilidad diferentes, pero sí complementarios [89]. La Constitución remite a la ley la concreción del derecho a la indemnización por la actuación administrativa [90], obligando al legislador a definir su contenido, regular los hechos dañosos, fijar las modalidades de reparación, etc., no pudiendo la ley excluir la posibilidad de indemnización como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos [91]. Actualmente, el régimen de responsabilidad está regulado por dos leyes, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común, y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público.

3.1.7 Artículo 135 de la CE: estabilidad presupuestaria

Los artículos de la CE analizados en los apartados anteriores guardan de un modo más o menos directo, una estrecha relación con una gestión pública ética [92]. A estos preceptos debe añadirse el artículo 135 que, tras la reforma de 27 de septiembre de 2011, tiene la finalidad de garantizar el principio de estabilidad presupuestaria, vinculando a todas las Administraciones Públicas en su consecución, reforzar el compromiso de España con la UE, y garantizar la sostenibilidad económica y social.

Por su parte, el artículo 136 constitucionaliza el Tribunal de Cuentas como órgano esencial en el control presupuestario y contable de la gestión económica del sector público [93]. Tal y como apunta Vacas García-Alós, (2012), ética, justicia, sometimiento al interés general y eficacia son conceptos estrechamente relacionados y manifestaciones paradigmáticas de una adecuada gestión pública, especialmente en épocas de crisis financiera y austeridad presupuestaria (Vol. III, p. 2940) [94] y añade dicho autor que una política será eficaz cuando se propone coherentemente y conforme a un orden de prioridades que responda a necesidades reales y a unos objetivos que son posibles, porque se cuenta o se puede contar con los medios idóneos y suficientes (Vol. III, p. 2941) [95]. Expuesta la dimensión ética y volviendo al objeto de este trabajo,

---

[89] STC 61/1997, de 20 de marzo.

[90] STC 325/1994, de 12 de diciembre.

[91] STC 116/2016, de 20 de junio.

[92] Vacas García-Alós, L., «Dimensión constitucional del control del gasto público», en *Constitución y Democracia: ayer y hoy. Libro homenaje a Antonio Torres del Moral,* Editorial Universitas, S.A.,vol. III, Madrid, 2012, p. 2940.

[93] *Ibidem*.

[94] *Ibidem*.

[95] *Ibidem*, citando a Torres del Moral, A. p. 2941.

el principio de buena administración también está implícito en el artículo 135 de la CE que prevé que todas las Administraciones adecuen su actuación al principio de estabilidad presupuestaria, sin que puedan incurrir en déficit o emitir deuda por encima de los límites marcados por la UE, debiendo regularse por medio de ley orgánica el déficit máximo permitido en relación con el PIB y autorizarse por ley ordinaria la emisión de deuda y la obtención de crédito, y estableciéndose la prioridad absoluta del pago de la deuda pública [96].

El principio de estabilidad presupuestaria en los países de la UE tiene su origen en los planes de realización progresiva de la unión económica y monetaria europea iniciadas en los años ochenta. Se fundamenta en la teoría de los marcos fiscales que busca una deliberada limitación de la soberanía parlamentaria en materia presupuestaria y responde a un presunto defecto de los sistemas democráticos: su espontanea inclinación, como resultado de la competencia por el voto, a gastar más de lo que ingresan e incurrir en déficits presupuestarios crónicos. Por el contrario, la estabilidad presupuestaria o una adecuada gestión de las finanzas públicas estimula el crecimiento. Este principio jurídico-comunitario de estabilidad presupuestaria se va imponiendo a los ordenamientos internos alcanzando a la constitución económica, la territorial y al sistema de servicios públicos del Estado de bienestar. Su constitucionalización en España se produjo en el año 2011, en una coyuntura de crisis en la cual era prioritario tratar de tranquilizar a los mercados de deuda pública y a los inversores (Martínez Lago et al. 2018, pp. 212-213) [97].

La incorporación a la Constitución española del principio de estabilidad presupuestaria impone una nueva política fiscal y presupuestaria en la que la economía pretende ser controlada jurídicamente mediante estabilizadores automáticos relacionados con la política presupuestaria que prescriben los Tratados y el Derecho derivado de la UE (de Miguel Bárcena, 2012, pp. 3338-3339) [98]. El artículo 135 de la CE contiene los siguientes elementos:

— La vinculación de la actuación de todas las Administraciones Públicas al principio de estabilidad presupuestaria.

— La prohibición de incurrir en un déficit estructural que supere el límite previsto por la UE y una ley orgánica que, en la actualidad, es la Ley Or-

[96] Constitución española de 27 de diciembre de 1978, BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, artículo 135.

[97] Martínez Lago, M. A.; García de la Mora, L., y Almudí Cid, J. M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario,* Ed. Iustel, 13.ª edición, Madrid 2018, pp. 212-213.

[98] Miguel Bárcena, J. de, «La reforma de la Constitución española en perspectiva europea: consideraciones entorno al nuevo artículo 135», en *Constitución y Democracia: ayer y hoy. Libro homenaje a Antonio Torres del Moral*, Editorial Universitas, S.A., vol. III, Madrid, 2012, pp. 3338-3339.

gánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en adelante LOEPSF.

— La prohibición de que el volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas en relación con el PIB del Estado no supere el valor de referencia establecido por el TFUE.

— La autorización por ley para la emisión de deuda pública y contraer crédito.

— La prioridad absoluta del pago de la deuda pública. Para ello se obliga a que los créditos para pagar los intereses y el capital de la deuda pública se incluyan en el estado de gastos de los presupuestos y que los créditos no puedan ser objeto de enmienda o modificación.

— Se prevén como excepciones a la regla general de estabilidad presupuestaria las situaciones de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado, debiendo ser el Congreso de los Diputados el que deba apreciar, por mayoría absoluta, la concurrencia de tales circunstancias.

Para terminar este apartado dedicado a la presencia y características del derecho a una buena administración en nuestra Constitución queremos traer a colación la siguiente afirmación de nuestro TS, que respalda lo expuesto en los párrafos anteriores, en su Auto de 14 de julio de 2021: «… nuestra Constitución ya consagraba lo que, en una terminología más moderna, ha venido a llamarse derecho a la buena administración, pero lo hizo desde la perspectiva objetiva, a través de la imposición de un deber de actuación de la Administración frente a los ciudadanos. En la actualidad, el derecho a la buena administración se configura …, desde una perspectiva subjetiva, como un derecho fundamental del ciudadano europeo, no solo como deber de actuación de la Administración frente a los ciudadanos» [99].

3.2 **Derecho Administrativo común y Estatutos de Autonomía**

3.2.1 Ley 19/2013, de 9 de diciembre

La Ley de Transparencia [100], en adelante LT, fue promulgada en España a raíz de dos circunstancias, por un lado, la promulgación, el 18 de junio de 2009

[99] ATS (Contencioso), sec. 1.ª, A 14-07-2021, núm. 9980/2021, rec. 6490/2020.

[100] Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013.

del Convenio de Tromsø sobre el acceso a los documentos públicos [101] y, por otro, una línea jurisprudencial marcada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en adelante TEDH en relación con el ejercicio del derecho de acceso a la documentación pública (Álvarez Vélez, 2014, p. 43) [102].

El Convenio de Tromsø instaba a los Estados miembros de la UE a que adoptaran las medidas necesarias en sus ordenamientos jurídicos para garantizar el ejercicio del derecho de todas las personas a acceder a los documentos públicos en posesión de las autoridades, previa petición. Se fundamenta en la consideración del acceso a la información pública como un derecho fundamental plasmado en el artículo 42 de la CDFUE, sobre derecho de acceso a los documentos de las instituciones de la UE, en estrecha relación con el derecho a una buena administración contenido en el artículo 41 del mismo texto. La línea jurisprudencial en el TEDH estaba marcada por dos sentencias, una de 14 de abril de 2009, y otra de 26 de agosto de 2009, donde se afirmaba que el derecho de acceso a los documentos públicos es un elemento esencial para el ejercicio del derecho a la libertad de expresión [103].

La LT configura el derecho de acceso a la información pública como un derecho subjetivo, derivado de la obligación de transparencia que tienen las Administraciones conforme al artículo 105.b) de la CE y no como un derecho fundamental a la información contenido en el artículo 20.1.d), lo cual hubiera implicado la configuración de la LT como una ley orgánica, y no como una ley ordinaria (Álvarez Vélez, 2014, pp. 44-45) [104]. Este hecho fue criticado por parte de la doctrina [105].

La ley contempla tres aspectos principales: la obligación de publicidad activa, el acceso a la información y el buen gobierno y la buena administración. La obligación de publicidad activa consiste en la obligación del conjunto de las Administraciones de publicar los proyectos normativos con anterioridad a la solicitud de dictámenes preceptivos, así como las memorias e informes utilizados y, especialmente, la memoria de impacto normativo a que se refiere el

---

[101] Convenio núm. 205 del Consejo de Europa, sobre el Acceso a los Documentos Públicos, celebrado en de Tromsø, el 18 de junio de 2009.

[102] Álvarez Vélez, M.ª I., «La regulación en España de la transparencia, acceso a la información y buen gobierno», *Crítica,* núm. 989, enero-febrero 2014, p. 43.

[103] SS TEDH de 14 de abril de 2009, apartados 35-39 y de 26 de agosto de 2009, apartado 43.

[104] Álvarez Vélez, M.ª I., «La regulación en España de la transparencia, acceso a la información y buen gobierno». *Crítica,* núm. 989, enero-febrero 2014, pp. 44-45.

[105] Véase, por ejemplo, Álvarez Vélez, M.ª I., «La regulación en España de la transparencia, acceso a la información y buen gobierno», *Crítica,* núm. 989, enero-febrero 2014, y Ridao Martín, J., «Consideraciones ante la futura efectividad de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.» *Diario La Ley,* núm. 8340, sección Tribuna, 25 de junio de 2014, año XXXV, Ed. La Ley.

Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula esta materia [106]. En cuanto al acceso a la información, el objeto del derecho de acceso son la información y documentos en poder de los sujetos obligados que indica la ley, que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones. Tales sujetos obligados son todas las Instituciones y Administraciones Públicas, así como las entidades privadas que perciban un determinado volumen de ayudas o subvenciones públicas [107]. La titularidad del derecho se reconoce a favor de todas las personas [108]. No se trata de un derecho ilimitado, sino que puede ser denegado en los casos que prevé la ley.

En cuanto al buen gobierno, la ley enumera una serie de principios de buen gobierno, infracciones y sanciones. Sin embargo, no se cita la buena administración. De hecho, la ley solo es aplicable a los miembros del Gobierno central, secretarios de Estado, altos cargos de la Administración y Sector Público estatales, y los cargos asimilados a éstos de acuerdo con la normativa autonómica y local, sin que la aplicación de las disposiciones del título II puedan afectar en ningún caso a la condición de cargo electo.

La ley crea la figura del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, regulado mediante Real Decreto 919/2014, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno [109] asignándole funciones de promoción de la cultura de transparencia en la actividad de la Administración, control del cumplimiento de obligaciones de publicidad activa, de garantía del derecho de acceso a la información pública y de cumplimiento de las disposiciones sobre buen gobierno. Se prevé también como órgano ante el que poder impugnar las resoluciones denegatorias de acceso a la información [110].

Tras el análisis de esta ley, muy criticada ya en el momento de su promulgación, puede concluirse que la no consideración del derecho de acceso a la información pública como un derecho fundamental, el carácter de ley ordinaria y no orgánica, como hubiera sido deseable, la omisión del derecho a una buena administración, la no aplicación de la norma a la Administración en general sino solo a altos cargos, la dudosa eficacia del régimen sancionador y

[106] Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la memoria de análisis de impacto normativo, BOE núm. 276, de 14 de noviembre de 2017.

[107] Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013, artículo 2.

[108] *Ibidem*. Artículo 12.

[109] Real Decreto 919/2014, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, BOE núm. 268, de 5 de noviembre de 2014.

[110] Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013, artículo 24.

la poca independencia de los órganos encargados de su instrucción, suponen la pérdida de la oportunidad de aplicar en España las medidas de buena administración que se aplican en los Estados más avanzados y en algunas Comunidades Autónomas. No obstante, para algunos autores, la ley supuso al menos un avance que mejora la situación anterior (Cotino Hueso, 2014, pp. 241-256) [111].

3.2.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre

La ley de Procedimiento Administrativo Común [112], en adelante, LPAC, contiene muchas manifestaciones del derecho a una buena administración, como son el reconocimiento de derechos concretos de las personas en sus relaciones con las Administraciones, con hincapié en el derecho a la obtención de una resolución expresa y motivada y en los derechos específicos en el marco del procedimiento administrativo. La Ley contiene además una mención expresa al principio de buena regulación, de gran acierto.

La LPAC recoge en su artículo 13 una lista de derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas. El enunciado del artículo se refiere a «personas», lo cual amplía los sujetos que pueden gozar de estos derechos. En este artículo se enumeran como derechos el de comunicarse con las Administraciones, el de asistencia en la utilización de los medios electrónicos en sus relaciones con las Administraciones, el de utilizar las lenguas oficiales con sujeción a la ley y al Ordenamiento Jurídico, el de acceder a la información, archivos y registros de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia y Buen Gobierno, y el resto del ordenamiento jurídico, el derecho a un trato respetuoso por parte de las autoridades y funcionarios que, por su parte, están obligados a facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, el derecho a reclamar la responsabilidad de la Administraciones y autoridades, el derecho a la utilización de la identificación y firma electrónicas, a la protección de sus datos personales y a la confidencialidad y seguridad de los datos que obren en poder de la Administración y cualesquiera otros que reconozcan la Constitución y las leyes. Por lo tanto, de las diferentes manifestaciones del derecho a una buena administración contenidas en el artículo 41 de la CDFUE, nuestra ley de Procedimiento Administrativo Común se refiere

[111] Cotino Hueso, L., «La nueva ley de transparencia y acceso a la información.», *Anuario facultad de Derecho – Universidad de Alcalá VII (2014),* pp. 241-256.

[112] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015, artículo 13.

expresamente en este artículo a: el derecho a exigir la responsabilidad de las Administraciones y autoridades por el daño ocasionado y a su reparación (art. 41.3 CDFUE) y el derecho a la utilización de las lenguas oficiales (art. 41.4 CDFUE) en cada Comunidad Autónoma con sujeción a la Ley y al resto del Ordenamiento Jurídico que deriva de lo previsto en el artículo 3 de la CE, que es manifestación del derecho a una buena administración tal y como se prevé en el artículo 41.4 de la CDFUE. De acuerdo con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, se sigue el criterio de oficialidad del castellano en todo el territorio y cooficialidad de las otras lenguas en los territorios donde estén reconocidas [113].

El artículo 21 de la LPAC regula la obligación de dictar una resolución expresa en todos los procedimientos y en un plazo razonable. La obligación de resolver no es absoluta dado que, por un lado, existen excepciones y, por otro, interviene la presunción derivada del silencio administrativo. Las excepciones a la obligación de dictar una resolución son las de aquellos procedimientos que finalizan mediante convenio y las de los procedimientos relativos a derechos sujetos a una declaración responsable o una mera comunicación a la Administración. En ciertos casos, la resolución expresa consistirá en la declaración, debidamente motivada, de la concurrencia de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento, desistimiento de la solicitud o desaparición del objeto del procedimiento. Este precepto establece los plazos de notificación por remisión a la norma reguladora de cada procedimiento, estableciendo en defecto de regulación el plazo general de 6 meses que, quizá en algunos casos puede ser excesivo y que puede ser ampliado por una norma de rango superior o de la UE. También se establece como plazo general de resolución del procedimiento, en los casos en que las normas específicas no lo regulen, el de 3 meses. Por último, se contempla la responsabilidad personal del personal al servicio de la Administración en el cumplimiento de la obligación de dictar resolución expresa en plazo, lo cual es manifestación del derecho a obtener una reparación por los daños sufridos, prevista en el artículo 41.4 de la CDFUE.

El artículo 35 de la LPAC se refiere a la obligación de motivación, que es una de las manifestaciones del derecho a una buena administración, en concreto la prevista en el artículo 41.2.c) de la CDFUE. En palabras de Ponce Solé (2014), «igual de fundamental que el procedimiento de toma de las decisiones, la justificación de las mismas es esencial en garantía del buen gobierno y la bue-

[113] STC 82/1986, de 26 de junio. FJ 21 y 31.

na administración y en la prevención de la corrupción» (núm. 114, p. 79) [114]. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en la CDFUE, que regula la obligación de motivación como una obligación general aplicable a todas las actuaciones de la Administración, en nuestra LPAC, la obligación de motivación va referida a un listado amplio, pero cerrado, de actos administrativos concretos, sentando al igual que su antecesora, la Ley 30/1992, la regla general de no necesidad de motivación de los actos administrativos, lo cual es criticable.

El artículo 53 de la LPAC contiene una lista no cerrada de derechos generales del interesado en el procedimiento administrativo: conocer en cualquier momento el estado de tramitación de su expediente, el sentido del silencio administrativo, el órgano competente para la instrucción y la resolución, los actos de tramite dictados, acceder al expediente y obtener copia de los documentos, identificar a las autoridades y agentes que están a cargo de la tramitación del expediente, no presentar documentos originales salvo casos específicos en cuyo caso hay derecho a obtener copia sellada del documento original aportado, o aportar datos y documentos no exigidos legalmente que ya estén en poder de la Administración actuante o hayan sido elaborados por estas, formular alegaciones, obtener información y orientación, y ser asistidos por un asesor.

Se añaden a los derechos anteriormente citados, aquéllos relativos a utilizar los medios informáticos en el procedimiento y en el cumplimiento de las obligaciones de pago, así como los específicos del procedimiento sancionador de ser notificados de los hechos que se imputen, las infracciones que constituyen, las sanciones aplicables, la identidad del instructor, y la de la autoridad competente para imponer la sanción y, a la presunción de inocencia, mientras no se demuestre lo contrario.

El artículo 76 de la LPAC regula el derecho a realizar alegaciones y aportar documentos en cualquier momento anterior al trámite de alegaciones. Este derecho es una manifestación del derecho general de defensa y del derecho a una buena administración contenido en el artículo 41.2.a) CDFUE. El artículo 76 está complementado, en materia de recursos administrativos, por lo previsto en el artículo 118, sobre derecho de audiencia de los interesados.

La buena regulación es manifestación de buena administración. Proclamar la participación, planificación y evaluación de impacto normativo previene la arbitrariedad, lo cual supone recoger la esencia de la buena administración (García Novoa, 2019) [115]. El «principio de buena regulación» se recoge en el

[114] Ponce Solé, J., «Transparencia y derecho a una buena administración», *Tiempo de Paz.* Monográfico dedicado a Transparencia y Buen Gobierno, núm. 114, otoño 2014, p. 79.

[115] García Novoa, C., «El principio de Buena Administración como regla de control de los actos administrativos en materia tributaria», *Taxlandia, blog fiscal y de actualidad tributaria,* 20 de agosto de 2019.

artículo 129 de la LPAC y se concreta en una serie de deberes de la Administración a la hora de ejercer la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria: el deber de ajustarse a los principios de necesidad, eficacia, teniendo que estar justificada por el interés general, con identificación clara de los fines perseguidos y justificación de ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución, el de proporcionalidad, debiendo constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos o que impongan menos obligaciones a os ciudadanos, el de salvaguarda de la seguridad jurídica, debiendo ser la norma coherente con el resto del Ordenamiento Jurídico nacional y de la UE, con vocación de estabilidad, producibilidad, claridad y certidumbre que faciliten su comprensión y la toma de decisiones por parte de las personas y las empresas, el deber de transparencia, facilitando la Administración el acceso sencillo y universal a los textos actualizados, debiendo justificar la adecuación de la norma a estos principios en la exposición de motivos y la participación activa en su elaboración por parte de los potenciales afectados y el deber de eficacia, evitando cargas administrativas innecesarias o accesorias y, en todo caso, buscando la racionalización en la gestión de los recursos públicos; en el caso de que la norma afecte a gastos o ingresos públicos, deben cuantificarse su repercusión y efectos, y ajustarse a los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Tras este análisis, puede afirmarse que nuestra LPAC es, por lo general, respetuosa con el derecho fundamental a una buena administración contenido en el artículo 41 de la CDFUE y que contiene múltiples manifestaciones de este derecho, yendo incluso más allá de los propios requerimientos contenidos en la Carta.

3.2.3 Ley 40/2015, de 1 de octubre

La Ley de Régimen Jurídico del Sector Público[116], en adelante, LRJ-SP, en su artículo 3 sobre «Principios Generales», comienza reproduciendo el artículo 103.1 de la CE que consagra los principios de servicio al interés general, objetividad, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, y con sometimiento pleno a la propia Constitución, a la ley y al Derecho. Este precepto especifica los principios en los que ha de basarse la Administración en sus actuaciones y relaciones, siendo éstos: servicio

[116] Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

efectivo a los ciudadanos, simplicidad, claridad y proximidad, participación, objetividad y transparencia, racionalización y agilidad en los procedimientos administrativos y de las actividades de gestión, buena fe, confianza legítima y lealtad institucional, responsabilidad por la gestión pública, planificación, dirección por objetivos; control de gestión, evaluación de los resultados de las políticas públicas, eficacia en el cumplimiento de objetivos, economía, suficiencia y adecuación de medios afines, eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, cooperación, coordinación y colaboración entre las Administraciones.

Estos principios responden al modelo de Administración, instaurado por nuestra Constitución, de puesta al servicio de los intereses de los ciudadanos y sometida a la ley y al Derecho. La mayoría de estos principios provienen directamente de la Constitución y otros son de creación legal. En este precepto solo se enuncian los principios. Su desarrollo se realiza a lo largo del articulado de la ley.

El apartado 3 de este artículo diferencia los Gobiernos de la Nación, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, como órganos políticos, de la propia Administración, atribuyéndoseles un carácter estrictamente político y directivo y a la Administración un papel subordinado. El Gobierno es un mandatario del titular de poder que es el Pueblo, que otorga su confianza en el Congreso, las Asambleas legislativas y los órganos plenarios de las Entidades locales. En cambio, la Administración es una institución vicarial, un instrumento al servicio de los ciudadanos, sometida a la dirección del Gobierno, siendo su legitimidad democrática indirecta. No obstante, los Gobiernos son también Administración Pública y toman multitud de decisiones administrativas y están sometidos a la obligación de servir con objetividad el interés general y a someter su actuación a la Constitución, a la ley, al Derecho y al control jurisdiccional [117].

El denominador común de todos los principios relacionados en el artículo 3, es la determinación de la finalidad de la Administración de servicio al interés general y el sometimiento al Derecho (principio de legalidad) que controlan los Jueces y Tribunales, (principio de control jurisdiccional). Ambos son diferentes manifestaciones de los principios generales de objetividad y eficiencia que deben presidir la actuación de las Administraciones Públicas. Aluden a una gestión de los asuntos de las personas de manera equitativa e imparcial, que es la base del principio de buena administración.

---

[117] VV.AA., «Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.», Ed. Aranzadi, Navarra, 2000, pp. 51-52.

Aunque el artículo 3 de la LRJSP no cita expresamente la buena administración, puede afirmarse que los principios en él relacionados son manifestación de que la buena administración es el marco al que, de acuerdo con el mandato legal, las Administraciones Públicas deben ajustar su actuación. En todo caso, sería deseable que, aprovechando una reforma de la Ley, se incluya la mención expresa en dicho precepto al derecho a una buena administración.

3.2.4 Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre

El Estatuto Básico del Empleado Público [118], en adelante EBEP, es una norma relevante para el tema central de este trabajo. Esta afirmación se justifica por el hecho de que el personal de la Administración es el factor más importante que le permite satisfacer el derecho de los ciudadanos a una buena administración. El EBEP, contiene en sus artículos 52 a 54 un Código de Conducta de los empleados públicos, recogiéndose, a continuación, los principios éticos y de conducta que deben regir su actuación.

Los principios éticos que contiene son los siguientes:

— Respeto a Constitución y al resto del Ordenamiento Jurídico.

— Perseguir en su actuación la satisfacción de los intereses generales de la ciudadanía de manera objetiva e imparcial, al margen de posiciones personales, familiares, corporativas, clientelares o cualesquiera otras que puedan colisionar con la objetividad y la imparcialidad.

— Actuar con lealtad y buena fe con la Administración en la que presten sus servicios, sus superiores, compañeros, subordinados y la ciudadanía.

— Respetar los derechos fundamentales y libertades públicas, evitando toda actuación que pueda producir discriminación alguna por razón de nacimiento, origen racial o étnico, género, sexo, orientación sexual, religión o convicciones, opinión, discapacidad, edad o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

— Abstenerse de intervenir en asuntos en los que tengan un interés personal, y de toda actividad privada que pueda suponer un riesgo de plantear conflictos de intereses con su puesto público; el de abstenerse de contraer obligaciones económicas o intervenir en operaciones financieras, patrimoniales o

[118] Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, BOE núm. 261, de 31 de octubre de 2015.

negocios jurídicos con personas o entidades cuando pueda suponer un conflicto de intereses con las obligaciones de su puesto público.

— Abstenerse de aceptar tratos de favor, privilegios o ventajas injustificadas, por parte de personas físicas o entidades privadas; actuar de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia, y vigilar la consecución del interés general y el cumplimiento de los objetivos de la organización; no influir en la agilización o resolución de trámite o procedimiento administrativo sin justa causa y, en ningún caso, cuando ello comporte un privilegio en beneficio de los titulares de los cargos públicos o su entorno familiar y social inmediato o cuando suponga un menoscabo de los intereses de terceros.

— Cumplir con diligencia las tareas que les correspondan o se les encomienden y, en su caso, resolver dentro de plazo los procedimientos o expedientes de su competencia; ejercer sus atribuciones según el principio de dedicación al servicio público absteniéndose de conductas contrarias al mismo y de cualesquiera otras que comprometan la neutralidad en el ejercicio de los servicios públicos.

— Guardar secreto de las materias clasificadas u otras cuya difusión esté prohibida legalmente, y mantener la debida discreción sobre aquellos asuntos que conozcan por razón de su cargo, sin que puedan hacer uso de la información obtenida para beneficio propio o de terceros o terceras, o en perjuicio del interés público.

Y como principios de conducta contempla los siguientes:

— Trato atento y respetuoso a la ciudadanía, a sus superiores y al resto de empleados públicos.

— Desempeño de las tareas correspondientes a su puesto de trabajo de forma diligente y cumpliendo la jornada y el horario establecidos.

— Obediencia a las instrucciones y órdenes profesionales de los superiores, salvo que constituyan una infracción manifiesta del ordenamiento jurídico, en cuyo caso las pondrán inmediatamente en conocimiento de los órganos de inspección procedentes.

— Informar a la ciudadanía sobre aquellas materias o asuntos que tengan derecho a conocer, y facilitando el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

— Administrar los recursos y bienes públicos con austeridad y no utilizar los mismos en provecho propio o de personas allegadas y velar por su conservación; rechazar cualquier regalo, favor o servicio en condiciones ven-

tajosas que vaya más allá de los usos habituales, sociales y de cortesía, sin perjuicio de lo establecido en el Código Penal.

— Garantizar la constancia y permanencia de los documentos para su transmisión y entrega a sus posteriores responsables.

— Mantener actualizada su formación y cualificación.

— Observar las normas sobre seguridad y salud laboral.

— Poner en conocimiento de sus superiores o de los órganos competentes, las propuestas que consideren adecuadas para mejorar el desarrollo de las funciones de la unidad en la que estén destinados y garantizar la atención a la ciudadanía en la lengua que lo solicite, siempre que sea oficial en el territorio.

Todos estos principios éticos y de conducta son reflejo de los diferentes derechos y deberes en que se concreta el derecho a una buena administración

3.2.5 Ley 9/2017, de 8 de noviembre

La buena administración adquiere relevancia especial en las materias de elevada complejidad regulatoria, como es el caso de la contratación pública, donde se hace más necesaria aún la presencia de los principios generales del Derecho con el fin de proporcionar seguridad jurídica y estabilidad en el marco de interpretación y aplicación de la norma (Rodríguez-Arana Muñoz & Herce Maza, 2019, p. 23) [119]. En definitiva, tal y como afirman los profesores González Botija & Rodríguez Morilla, (2018), ante la falta de regulación del supuesto, la norma necesita respirar el oxígeno de un principio general del Derecho (p. 60) [120].

Hay referencias al principio de buena administración en la Ley de Contratos del Sector Público, en adelante, LCSP [121]. Así, en su artículo 34.1 se establece que «en los contratos del sector público podrán incluirse cualesquiera pactos, cláusulas y condiciones, siempre que no sean contrarios al interés público, al Ordenamiento Jurídico y a los principios de buena administración». Este precepto tiene una larga tradición en la doctrina jurisprudencial, en el sentido de que Administración no está sometida solamente

[119] Rodríguez-Arana Muñoz, J., y Herce Maza, J. I., «La buena administración en la contratación pública: mención especial a la fase de ejecución del contrato», *Gabilex,* núm. extraordinario, marzo 2019, p. 23.

[120] González Botija, F., y Rodríguez Morilla, J. A., *El reformado anticipado,* Atelier, 2018, p. 60.

[121] Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, BOE núm. 272, de 9 de noviembre de 2017.

a la ley sino a todo el ordenamiento jurídico, tal y como se establece en el artículo 103.1 de la Constitución. Los principios generales del Derecho informan todo el ordenamiento jurídico, que es el mismo que atribuye a la Administración todas sus potestades, incluida la potestad discrecional, por ello, su ejercicio de ajustarse a las exigencias de los principios generales del Derecho.

El principio de interdicción de la arbitrariedad recogido en el artículo 9.3 de la Constitución tiene por finalidad que la actuación de la Administración esté inspirada en los principios de buena administración. Por eso, a efectos de adjudicar un contrato a un licitador de entre varios aspirantes, en igualdad de alto grado de capacitación, experiencia y medios para realizar la obra, la racionalidad de los principios de buena administración, exige la elección de la mejor oferta económica. No hacerlo así implicaría una vulneración de las exigencias del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos [122]. Y es que, tal y como ha afirmado nuestro TS, «la legitimidad de la actuación de una potestad discrecional no deriva sin más de su naturaleza discrecional, sino de la racionalidad de su contenido en relación con la base de hecho que integra la causa del acto administrativo» [123].

Con la trasposición al ordenamiento jurídico español de las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE [124] y 2014/24/UE [125] mediante la LCSP, la contratación pública se ha constituido en una herramienta clave en la implantación de políticas de promoción social y medioambiental. A través de la contratación pública estratégica se logra trascender la función tradicional de la contratación de dar satisfacción a las necesidades de bienes y servicios del sector público y se pone en valor la compra pública al servicio de políticas estratégicas como la inclusión social, el fomento del empleo, la protección del medioambiente, logro de la igualdad efectiva entre hombres y mujeres, y de la innovación, facilitando la participación de las pymes.

La contratación pública puede considerarse una fórmula indirecta necesaria que producirá el efecto de cambio hacia una sociedad más inclusiva a largo plazo y de manera duradera en el tiempo (Domínguez-Alcahud y García-

[122] STS (Contencioso) de 11 de junio de 1991. Recurso de apelación 409/1986. Fundamentos de Derecho Tercero a Quinto.

[123] *Ibidem*. Fundamento de Derecho Quinto.

[124] Directiva 2014/23/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la adjudicación de contratos de concesión. DOUE núm. 94, de 28 de marzo de 2014.

[125] Directiva 2014/24/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, sobre contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE, DOUE núm. 94, de 28 de marzo de 2014.

Atance, 2020, núm. 167, pp. 22-34) [126]. La visión social de la contratación pública deviene como una exigencia de la correcta aplicación del derecho a una buena administración, pues no pueden desconocerse las exigencias de la «justicia social», que ha sido catalogada como objetivo fundamental del derecho a una buena administración (Gimeno Feliú, 2019) [127].

3.2.6 Estatutos de Autonomía

Muchos estatutos de autonomía, inspirándose en la CDFUE, incluyen un reconocimiento expreso del derecho a una buena administración. Así el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana [128] prevé, en su artículo 9 que una ley específica «regulará el derecho a una buena administración y el acceso a los documentos de las instituciones y administraciones públicas valencianas» y reconoce en ese mismo artículo los principales derechos de los ciudadanos asociados a la buena administración como son «el derecho a que las Administraciones Públicas de la Generalitat traten sus asuntos de modo equitativo e imparcial y en un plazo razonable y a gozar de servicios públicos de calidad, a dirigirse a la Administración de la Comunidad Valenciana en cualquiera de sus dos lenguas oficiales y a recibir respuesta en la misma lengua utilizada, a participar de forma individual, o colectiva, en la vida política, económica, cultural y social de la Comunidad» [129].

El Estatuto de Autonomía de las Illes Balears [130] contiene un artículo, el 14, que se refiere a la buena administración de manera muy similar a como lo hace el de la Comunidad Valenciana. El de Cataluña [131] también se alude expresamente a la buena administración en su artículo 30, que titula como *derechos de acceso a los servicios públicos y a una buena Administración* recogiendo en el mismo el derecho de las personas en su relación con los po-

[126] Domínguez-Alcahud y García-Atance, V., «La implementación de las políticas públicas a través de la contratación estratégica», *Contratación administrativa práctica: revista de la contratación administrativa y de los contratistas*, núm. 167, 2020, pp. 22-34.

[127] Gimeno Feliú, J. M., «Hacia la compra pública socialmente responsable». *Observatorio de Contratación Pública,* 2019, https://www.obcp.es/opiniones/hacia-la-compra-publica-socialmente-responsable.

[128] Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, BOE núm. 164, de 10 de julio de 1982.

[129] *Ibidem*. Artículo 9.

[130] Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, BOE núm. 52, de 1 de marzo de 2007.

[131] Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, BOE núm. 172, de 20 de julio de 2006.

deres públicos, a recibir un trato imparcial y a que los poderes actúen de manera proporcionada a los fines que los justifican. El de Andalucía [132] se refiere a la buena administración, en su artículo 31, poniendo el acento en el derecho a que la actuación de las Administraciones Públicas sea proporcionada a sus fines, a la participación en la adopción de decisiones, a la obtención de información, a recibir un trato imparcial, a que los asuntos sean resueltos en un plazo razonable, y al acceso a los archivos y registros públicos. Y el de Castilla León, lo reconoce también de forma expresa en su artículo 12, concretado en los derechos a recibir información sobre los servicios que pueden recibir, a un trato imparcial, a la resolución de los asuntos en un plazo razonable, a acceder a los archivos y registros públicos, a la protección de sus datos personales, al acceso en condiciones de igualdad al empleo público y a la formulación de quejas por el funcionamiento de los servicios públicos [133].

El elemento común de la formulación del derecho a una buena administración en estas normas autonómicas, es el derecho de los ciudadanos a que sus asuntos sean tratados por las Administraciones de manera imparcial, equitativa y en un plazo razonable. A partir de ahí, cada Estatuto hace mayor hincapié en unas manifestaciones u otras. Unos remarcan el derecho a que la actuación de los poderes públicos sea proporcionada a sus fines, como es el caso del Estatuto de Andalucía y el de Cataluña. Otros añaden derechos diversos como el derecho a participar plenamente en los asuntos que les conciernen y a obtener a este respecto una información veraz, como es el caso del de Andalucía. Y algunas Comunidades Autónomas ya han aprobado leyes que específicamente regulan los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones, como es el caso de la Ley 2/2010, de 11 de marzo, de derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración de la Comunidad de Castilla y León y de Gestión Pública [134], la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de Régimen jurídico y de procedimiento de las Administraciones Públicas de Cataluña [135], o la Ley 4/2011, de 31 de marzo, de la buena administración y del buen gobierno de las Illes Balears [136].

---

[132] Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía, BOE núm. 68, de 20 de marzo de 2007.

[133] Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, BOE núm. 288, de 1 de diciembre de 2007, artículo 12.

[134] Ley 2/2010, de 11 de marzo, de Derechos de los Ciudadanos en sus relaciones con la Administración de la Comunidad de Castilla y León y de Gestión Pública, BOCL núm. 55, de 22 de marzo de 2010, BOE núm. 100, de 26 de abril de 2010.

[135] Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las Administraciones Públicas de Cataluña, DOCG núm. 5686, de 5 de agosto de 2010, BOE núm. 203, de 21 de agosto de 2010.

[136] Ley 4/2011, de 31 de marzo, de la buena administración y del buen gobierno de las Illes Balears. «BOIB» núm. 53, de 9 de abril de 2011, BOE núm. 103, de 30 de abril de 2011.

3.3 **Derecho Tributario. Derechos y garantías de los contribuyentes**

La principal manifestación del derecho a una buena administración en el ámbito tributario se encuentra en la figura de los derechos y garantías de los contribuyentes. La LGT recoge entre los principios generales de aplicación del sistema tributario el de respeto por parte de la Administración de los derechos y garantías de los obligados tributarios [137] que enumera en el artículo 34. En el artículo 99 se reafirma esta obligación de la Administración referida al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, de facilitar, en todo momento, a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones [138].

El artículo 34 tiene su antecedente inmediato en el artículo 3 de la LDGC [139]. En el Informe del año 2001 de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT se indicaba que ésta debía reseñar derechos que garantizaran la posición jurídica del obligado tributario en el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos y que su enumeración debía ser la contenida en el artículo 3 de la LDGC [140]. El artículo 34 de la LGT contiene una lista de derechos y garantías que pueden clasificarse en cinco grupos: derechos de información y asistencia, derechos económicos, derecho a la utilización de las lenguas oficiales, derechos en las relaciones con las autoridades y funcionarios, y derechos y garantías en el procedimiento tributario.

3.3.1 El derecho de información y asistencia

El primer derecho enumerado en el artículo 34 de la LGT es el de ser informado y asistido por la Administración sobre el ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones. Este derecho tiene similitudes con el contenido en la LPAC, de obtener información y orientación a los interesados sobre los requisitos jurídicos o técnicos relativos a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar [141]. Su fundamento es dar apoyo suficiente al obligado

---

[137] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 3.2.

[138] *Ibidem*. Artículo 99.1.

[139] Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998.

[140] Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, julio de 2001, p. 69.

[141] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, artículo 53.f)

tributario en el marco de una realidad social en la que se ha ido produciendo una progresiva traslación al contribuyente de actuaciones dirigidas a la efectiva aplicación de los tributos (Herrero de Egaña & Espinosa de los Monteros, 2013, vol. I. pp. 732-733) [142]. El legislador es consciente de que la colaboración del contribuyente es tan esencial para el funcionamiento del sistema tributario, que debe incentivarse por todos los medios posibles, uno de ellos, el de información sobre las obligaciones y el de asistencia en su cumplimiento.

Este derecho de información y asistencia opera principalmente en la esfera de la aplicación de los tributos (art. 83 de la LGT), pero también está contemplado como deber general en la esfera de la gestión tributaria (art. 117.m de la LGT), y en la de la inspección de tributos (art. 141.f de la LGT). Donde más desarrollo ha alcanzado es en la esfera de la aplicación de los tributos y en la de inspección, que se analizan a continuación.

3.3.1.1 *Derecho de información y asistencia en la aplicación de los tributos*

Su contenido está regulado en los artículos 85 a 91 de la LGT que son desarrollados en la Sección 1.ª del Capítulo II del Título III del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [143], en adelante, RGAT, artículos 62 a 78.

El artículo 85 de la LGT, titulado *deber de asistencia e información a los obligados tributarios*, comienza proclamando un deber general de información y asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones [144]. Por su parte, el artículo 62 del RGAT recoge de nuevo el deber general de información y asistencia de la Administración Tributaria como medio de promover y facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones [145].

---

[142] Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria, volumen I*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 3.ª edición, Pamplona 2013, pp. 732-733.

[143] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

[144] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 85.1.

[145] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007, artículo 62.

En el apartado 2.º del artículo 85 de la LGT se prevén las actuaciones a través de las cuales debe instrumentarse la obligación de información y asistencia en la aplicación de los tributos: la publicación de los textos actualizados de las normas y la doctrina administrativa de mayor trascendencia, la realización de comunicaciones y actuaciones de información a través de los servicios creados al efecto en los órganos de la Administración Tributaria, contestando consultas, realizando actuaciones previas de valoración y ayudando a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias [146]. No se trata de una lista cerrada, pudiendo la Administración realizar otras actuaciones para cumplir con este deber de información y asistencia.

La LGT diferencia las actuaciones de «información» de las de «asistencia». A través de la información, la Administración pone a disposición del contribuyente elementos objetivos (normativa y doctrina) para poder entender y cumplir sus obligaciones tributarias. A través de la asistencia, la Administración Tributaria ayuda al contribuyente a aplicar las normas en cada caso concreto. Por su parte, el RGAT, dentro de las actuaciones de información, contempla las que podrían denominarse «información propiamente dicha», entre las cuales se encuadrarían las de publicación de normas tributarias y doctrina administrativa de mayor trascendencia, la elaboración de disposiciones interpretativas o aclaratorias y la contestación a solicitudes de información formuladas por los obligados [147] y otras actuaciones concretas de información que son las de atención de consultas tributarias, emisión de certificados, y realización de actuaciones de valoración.

3.3.1.1.1 Actuaciones de información

3.3.1.1.1.1 Publicación de los textos actualizados de las normas y de la doctrina administrativa de mayor trascendencia

Esta actuación de información está regulada en el artículo 86 de la LGT, en el cual se recoge la obligación del Ministerio de Hacienda de difundir los textos actualizados de las leyes y los Reales Decretos que hayan sido modifica-

[146] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 85.2.

[147] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007, artículo 63.

dos durante el año anterior, así como una relación de las nuevas disposiciones tributarias aprobadas también durante el año anterior y ha de cumplirse durante el primer trimestre de cada año.

El Ministerio debe también difundir de manera periódica las contestaciones a consultas tributarias y las resoluciones económico-administrativas que considere más relevantes. Este artículo, prevé que estas publicaciones se hagan en las lenguas oficiales de las Comunidades Autónomas y puntualiza que el acceso a estas publicaciones debe ser gratuito [148]. Su antecedente en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 96.4 de la LGT de 1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y también en el artículo 6 de la LDGC. El fundamento de esta obligación está en el principio de publicidad de las normas y en el de seguridad jurídica.

3.3.1.1.1.2 La realización de comunicaciones y actuaciones de información

Esta actuación está contenida en el artículo 87 de la LGT, en base al cual las comunicaciones y actuaciones de información se concretan en informar sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitar el acceso y la consulta de bases informáticas con tales criterios, y las comunicaciones informativas sobre tributación de sectores concretos, actividades o fuentes de renta. La contestación a solicitudes de información se provee por diferentes medios como pueden ser la orientación telefónica y también por escrito.

Su regulación se desarrolla en los artículos 63 y 64 del RGAT, en que se prevé un plazo de contestación de tres meses cuando las consultas puedan ser contestadas a partir de los documentos o antecedentes obrantes en el órgano competente para contestar. En el caso de que la solicitud de información se haga a una Administración no competente, esta tiene la obligación de remitirla a la competente, informando de esta circunstancia al interesado. El artículo 87 LGT se refiere a solicitudes de información sobre criterios administrativos de aplicación de las normas a supuestos generales o ajenos al solicitante de información que la LGT diferencia de las consultas sobre hechos concretos planteados por el obligado y que se regulan en los artículos siguientes, 88 y 89.

---

[148] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 86.

3.3.1.1.1.3 La contestación de consultas tributarias

Se trata de un cauce de interpretación de las normas tributarias regulado en los artículos 88 y 89 de la LGT y en los artículos 67 y 68 del RGAT. La contestación de consultas del obligado tributario sobre el régimen, clasificación o calificación que le corresponda es un mecanismo de información y asistencia al contribuyente que ya preveía la LGT de 1963 en su redacción original y que se ha ido modificando y perfeccionando con el paso del tiempo. En Derecho Administrativo general, la letra f) del artículo 53.1 de la Ley 39/2015 (antigua letra g) del artículo 35 de la LRJPAC de 1992) consagra el derecho de los interesados a obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar. El deber de la Administración de responder se inscribe en el marco de un deber general de información y asistencia a los ciudadanos que a la misma incumbe, correlativo al derecho de estos a ser informados y asistidos en el cumplimiento de sus obligaciones, acerca del contenido y el alcance de las mismas y, como se ha entendido siempre, singularmente a partir de la concepción servicial de la Administración –artículo 103,1 de la CE– respecto de los intereses generales y respecto de la seguridad jurídica y confianza de los ciudadanos, que necesitan prever, razonablemente las consecuencias de su situación y sus operaciones. En el ámbito tributario parece tenerse clara esta perspectiva, ya que la LGT encuadra el tema en su capítulo dedicado a la *Información y asistencia a los obligados tributarios* y más en concreto en su artículo 85, dedicado al *Deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Después de declarar en su apartado 1 que la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones, en su apartado 2 dispone que «la actividad a la que se refiere el apartado anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:... c) Contestaciones a consultas escritas» (Gónzalez Botija, 2019, p. 15) [149].

La contestación de consultas tributarias está encomendada, en el ámbito de las competencias del Estado, a la Dirección General de Tributos y están sujetas a un procedimiento detallado, teniendo las contestaciones, salvo en algunos casos, carácter vinculante para la Administración [150]. Desde la pers-

[149] González Botija, F., *Las respuestas de la Administración a las consultas de los ciudadanos,* Ed. Thomsom Reuters Aranzadi, 1.ª ed., septiembre 2019, p. 15.

[150] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007, artículos 65 a 68.

pectiva del derecho a una buena administración, al cual contribuye el principio de seguridad jurídica, debe apuntarse que las consultas tributarias contribuyen a la generación de confianza en la relación con la Administración y de certeza en el contribuyente de manera que, quien consulta y se ciñe a los términos de la contestación a su consulta o a la de una consulta planteada por otro en una situación que guarde identidad con la suya, no ha de temer sanciones, recargos, intereses de demora ni liquidaciones, quedando la Administración vinculada por sus contestaciones (Herrero de Egaña & Espinosa de los Monteros, 2013, vol. I. pp. 761-762) [151].

3.3.1.1.1.4 Las actuaciones previas de valoración

Dentro de esta actuación de información, la LGT regula dos clases de actuaciones: a) Las de información previa a la adquisición o transmisión de inmuebles, reguladas en el artículo 90 de la LGT, desarrollado por el artículo 69 del RGAT. Su finalidad principal es la correcta liquidación de los tributos que gravan las adquisiciones y transmisiones de inmuebles, evitando posteriores actuaciones de la Administración que discrepe del valor dado por el obligado tributario, con emisión de liquidaciones y, en su caso, sanciones. b) Los acuerdos previos de valoración, regulados en el artículo 91 de la LGT. mediante esta figura, a solicitud del obligado, la Administración, con carácter previo y vinculante, valora a efectos fiscales las rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. Está subordinada a que la prevea la normativa de cada tributo y actualmente solo se contempla en el Impuesto sobre Sociedades para operaciones entre entidades vinculadas y para la aplicación de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación.

3.3.1.1.2 Emisión de certificados

Es otra de las actuaciones de información, focalizada en la situación tributaria del contribuyente, con la finalidad de acreditar determinados extremos a efectos del ejercicio de derechos o cumplimiento de obligaciones. No está contemplada en la LGT y su regulación se encuentra en2 el RGAT [152].

---

[151] Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria. Volumen I*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 3.ª edición, Pamplona 2013, pp. 761-762.

[152] *Ibidem*. Artículos 70 a 75.

3.3.1.1.3) Actuaciones de asistencia

Están reguladas en el RGAT y van referidas a la ayuda en la elaboración de declaraciones y autoliquidaciones y de comunicaciones de datos [153]. Se trata de un deber de colaboración activa de la Administración Tributaria cuya finalidad es facilitar al obligado el cumplimiento de sus obligaciones y evitar así actuaciones de comprobación, inspección, etc. En estos artículos, se prevé el cumplimiento de este deber de asistencia mediante la utilización de medios electrónicos, suministro de programas informáticos, etc., configurándose las relaciones por vía electrónica como un deber de la Administración y un derecho e los ciudadanos, aunque, en muchos casos, supone una pesada carga para amplios sectores de contribuyentes, como son, por ejemplo, las personas mayores. Por lo que, aunque pueda parecer que la generalización de los medios electrónicos sea un deber de la Administración y un derecho de los ciudadanos, estamos más bien ante un beneficio para la Administración y una carga, a veces difícilmente soportable, para muchos contribuyentes.

El RGAT aclara que la Administración no queda vinculada por sus actuaciones de asistencia en la elaboración de declaraciones y autoliquidaciones y en la comunicación de datos, quedando a salvo sus facultades de comprobación e investigación [154].

3.3.1.2 *Derecho de información y asistencia en el procedimiento de inspección*

El artículo 141.f) de la LGT prevé entre las funciones administrativas de inspección tributaria, la de información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas. Se trata de una aplicación concreta al procedimiento de inspección de la obligación general de la Administración Tributaria de prestar información y asistencia a los obligados tributarios prevista en el artículo 85 de la LGT, y del derecho general previsto en el artículo 34 de la misma Ley [155]. También se refiere a esta obligación el artículo 147.2 de la LGT, que prevé que los obligados deben ser informados al inicio del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de

[153] *Ibidem*. Artículos 77 y 78.
[154] *Ibidem*. Artículos 77.4.
[155] Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria. Volumen I*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 3.ª edición, Pamplona 2013, p. 1.101.

las actuaciones y sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. Se reproduce aquí lo establecido en la letra ñ) del artículo 34.1 de la LGT. La información debe referirse a la naturaleza de las actuaciones de comprobación, plena o limitada, a su alcance, general o parcial, y a los derechos y obligaciones durante el procedimiento de inspección, teniendo, por lo tanto, tal información, un carácter limitador del ámbito formal y material de las actuaciones posteriores (Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, 2013, vol. I, p. 1.101, p. 1.138) [156].

3.3.2 Derechos económicos. El derecho a la obtención de devoluciones y reembolsos

Los derechos económicos se encuadran en el derecho a un trato equitativo por parte de las Administraciones puesto que es la primera manifestación en que se concreta la buena administración. El apartado b) del apartado 1 del artículo 34 de la LGT contempla el derecho a la devolución de las cantidades pagadas a cuenta de cada tributo, que excedan de la cuota final y de las cantidades ingresadas indebidamente a la Hacienda Pública, con abono de los intereses de demora y, el apartado c) prevé el derecho a la devolución del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o fraccionar el pago de una deuda que sean declarados improcedentes por sentencia judicial o resolución administrativa, con abono, en este caso, del interés legal.

Este derecho debe ponerse en relación el artículo 30 de la LGT, que cataloga las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la devolución de ingresos indebidos y el reembolso de los costes de las garantías dentro del bloque de obligaciones de contenido económico de la Administración Tributaria, para diferenciarlas de otras obligaciones que son las que se derivan de la aplicación de los tributos y el desarrollo de los procedimientos tributarios, que serían las de información y asistencia y las de facilitar el ejercicio de derechos en los procedimientos tributarios. También prevé otro bloque de obligaciones, de carácter genérico e indeterminado, que serían las demás previstas *en el resto del ordenamiento jurídico* [157].

---

[156] *Ibidem*. p. 1.138.

[157] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 30.2.

3.3.2.1 *Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo*

Constituye la primera de las obligaciones de contenido económico de la Administración Tributaria a que se refiere el artículo 30 de la LGT. La obligación está regulada en el artículo 31 de dicha ley. Está configurada como una actividad de gestión tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 117 de la LGT. Se refiere a las cantidades entregadas a cuenta de cada tributo que exceden de la cuota definitiva. El contenido de esta obligación y los procedimientos en que se lleva a cabo se desarrolla en otros artículos de la LGT. Y, según se indicaba antes, en caso de no cumplirse en plazo, obliga a la Administración a pagar el interés de demora, sin necesidad de que lo solicite el contribuyente (Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, 2013, vol I. pp. 306-307) [158].

3.3.2.2 *Devoluciones de ingresos indebidos*

Tiene su correlativa obligación en el artículo 32 de la LGT, que recoge el mandato a la Administración Tributaria de devolver a los obligados tributarios y a los infractores y a los sucesores de ambos las cantidades y sanciones indebidamente ingresadas, y los intereses de demora devengados, que la Administración debe calcular y devolver sin necesidad de que lo pida el interesado. Esta obligación también está catalogada como una actuación de gestión tributaria en el artículo 117 LGT.

El artículo 32 de la LGT se complementa con el 221, que enumera los supuestos de ingresos indebidos y el procedimiento de devolución y el 190 que encuadra las sanciones ingresadas indebidamente dentro de la categoría de ingresos indebidos, con sujeción al mismo procedimiento de devolución. El plazo máximo de resolución del procedimiento de devolución es de seis meses y, en caso de no resolución, de acuerdo con lo previsto en el artículo 220 de la LGT, se entiende desestimada la solicitud. A los efectos del cálculo de intereses en caso de devolución de cantidades indebidamente ingresadas por autoliquidaciones pagadas en varios plazos, la fecha del cómputo de intereses es la del último pago.

---

[158] Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria. Volumen I*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 3.ª edición, Pamplona 2013, pp. 306-307.

3.3.2.3 *Reembolso del coste de garantías*

Es la última de las obligaciones económicas enumeradas en el artículo 30 de la LGT. Está desarrollada en el artículo 33. Su antecedente está en el artículo 12 de la LDGC. Antes de esta ley, el reembolso del coste de las garantías se tramitaba a través de procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración. Esta obligación sólo aplica en los casos de garantías aportadas para suspender, aplazar o fraccionar una deuda. No se aplica a las garantías exigidas por la normativa de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias. El procedimiento de reembolso se regula en los artículos 72 a 79 del Reglamento General de Revisión [159]. En este caso la Administración también viene obligada a pagar el interés, pero no el de demora sino el legal (Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, 2013, vol. I, p. 306 pp. 311-312) [160].

3.3.3 Derecho a la utilización de las lenguas oficiales

Está recogido en la letra d) del apartado 1 del artículo 34 de la LGT y es similar al previsto en el artículo 41.4 de la CDFUE. Es una manifestación del mandato contenido en el artículo 3 de la Constitución.

3.3.4 Derechos en las relaciones con las autoridades y funcionarios

Se trata de los derechos reconocidos en las letras f), j) y p) del apartado 1 del artículo 34 de la LGT.

3.3.4.1 *Derecho a conocer la identidad de las autoridades y el personal al servicio de la Administración Tributaria*

La letra f) del artículo 34 de la LGT se refiere al derecho a conocer la identidad de las autoridades y el personal al servicio de la Administración

[159] Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, BOE núm. 126, de 27 de mayo de 2005.

[160] Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria. Volumen I*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 3.ª edición, Pamplona 2013, pp. 306, 311-312.

Tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos en los que se tenga la condición de interesado. Este derecho es manifestación del principio de responsabilidad contenido en el artículo 9.3 de la CE, y en el de reparación de los daños sufridos contenido en el artículo 106.2 de la CE y el 41.3 de la CDFUE. El derecho a conocer la identidad de la autoridades y funcionarios es además presupuesto necesario para que pueda entrar en juego el principio de control jurisdiccional.

3.3.4.2 *Derecho a un trato respetuoso por parte de las autoridades y el personal de la Administración Tributaria*

El derecho contenido en la letra j) del artículo 34 a un trato respetuoso por parte de las autoridades y el personal de la Administración Tributaria está recogido en el artículo 13 de la LPAC, que amplía esta obligación a la de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones, relacionado, a su vez, con el derecho de información y asistencia. Se trata de uno de los principios típicos de actuación de los funcionarios que recogen la mayoría de Códigos y normas que regulan la buena administración.

3.3.4.3 *Derecho a la formulación de quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria*

El derecho contenido en la letra p) del artículo 34, de formulación de quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria, es mencionado en el documento «Principios de Buena Administración Fiscal» de 25 de junio de 1999, elaborado por el Comité de asuntos fiscales de la OCDE, que reunía las opiniones recabadas en el Foro de Gestión Estratégica sobre los principios de buena administración tributaria, con la finalidad de promover esos principios y animaba a los países miembros a, entre otras medidas, disponer de cauces y procedimientos de tramitación de quejas [161].

En el ámbito del Derecho Administrativo la tramitación de quejas y sugerencias está regulada en Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano

[161] OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management. Principles of Good Tax Administration – Practice Note. Centre for Tax Policy and Administration. Tax guidance series. General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration – May 2001. pp. 3-4.

y en el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado.

3.3.5 Los derechos y garantías de los obligados tributarios durante la sustanciación de las actuaciones y procedimientos tributarios

Se trata del grupo más extenso de derechos. Están contenidos tanto en el artículo 34, sobre derechos y garantías como en el artículo 99 de la LGT, sobre el desarrollo del procedimiento tributario.

3.3.5.1 *Derecho a que las actuaciones que requieran la intervención del obligado se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa. Horario de las actuaciones. Entrada en el domicilio. Especialidades en caso de obligados con discapacidad*

La letra k) del apartado del artículo 34 prevé el derecho a que las actuaciones que requieran la intervención del obligado se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones. Una manifestación de este derecho es la prevista en el artículo 151.6 LGT, sobre las actuaciones de inspección en los casos de personas con discapacidad, que deberán desarrollarse en el lugar más apropiado de entre los que se indican en el apartado 1 de dicho precepto.

En el artículo 90 del RGAT se regulan el horario de las actuaciones en caso de entrada en los locales del obligado, la entrada en el domicilio y especialidades en caso de obligados con discapacidad.

En cuanto al horario de las actuaciones, se prevé que, en el caso de que las mismas vayan a realizarse en los locales del obligado, estas deban realizarse en horario laboral, salvo que se haya acordado otra cosa con él. También se prevé como requisito para la entrada en el domicilio del obligado, la previa autorización judicial, debiendo ajustarse las actuaciones que se realicen a lo previsto en la autorización, que será competencia del Juez de lo contencioso-administrativo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [162].

[162] Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998, artículo 8.6.

Por último, en el caso de que el obligado sea una persona con discapacidad, las actuaciones han de desarrollarse en el lugar que sea más apropiado de entre los previstos, es decir, las oficinas de Hacienda o las del obligado.

3.3.5.2 *Derechos relativos a los plazos de las actuaciones y procedimientos tributarios*

El artículo 91 del RGAT prevé la posibilidad para el obligado de una aplicación de cada plazo que no exceda de su mitad, siempre que se solicite con al menos tres días de antelación a su iniciación, se justifique su necesidad y no se perjudique a terceros. También se prevé la posibilidad de solicitar el aplazamiento de actuaciones si se justifica la concurrencia de circunstancias que impidan la comparecencia en el lugar y hora fijados.

3.3.5.3 *Derecho a ser informado de la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación y de inspección*

La letra ñ) del apartado 1 del artículo 34 recoge el derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación e inspección de la naturaleza y alcance de las mismas y de los derechos y obligaciones en el curso de las actuaciones. Recoge, además, el derecho a que las actuaciones se desarrollen en los plazos previstos. Este derecho a la información sobre la naturaleza y alcance del procedimiento es presupuesto necesario para que el obligado comprobado o inspeccionado pueda articular su argumento de defensa.

3.3.5.4 *Derecho a que la Administración documente las actuaciones*

El artículo 99.7 de la LGT contempla la obligación de la Administración de documentar las actuaciones de los procedimientos de aplicación de los tributos. En cambio, este derecho no está contemplado entre los derechos y garantías contenidos en el artículo 34, lo cual es incoherente con la sistemática que siguen estos dos artículos, de repetición de muchos de los derechos que se proclaman, siendo difícil identificar cuáles son generales, ejercitables por los obligados en todas sus relaciones con la Administración Tributaria y cuales afectan específicamente al desarrollo del procedimiento administrativo tributario.

Este artículo regula la documentación de las actuaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos, de manera específica mediante comunicaciones, diligencias e informes.

Las comunicaciones son notificaciones de inicio del procedimiento o de otras circunstancias del mismo, así como requerimientos de información. Su contenido se regula en el artículo 97 del RGAT, en cual se prevé la obligación de que se incorporen al expediente.

Las diligencias son documentos de carácter público, en los que se hacen constar hechos, manifestaciones del obligado u otras personas. Su contenido se regula en los artículos 98 y 99 del RGAT. No pueden contener propuestas de liquidación. Han de incorporarse al expediente administrativo. Necesariamente deben incluir: el lugar y fecha de expedición, la identificación de la persona al servicio de la Administración que la expide, la identificación del obligado y de la persona con la que se actúa y, en su caso, su representante y el carácter de la representación, el procedimiento o actuación en que se expide, los hechos o circunstancias objeto de la diligencia, las alegaciones o manifestaciones del obligado y la conformidad o no del obligado con el contenido de la diligencia.

Como contenido potestativo, se prevé el resultado de las actuaciones de obtención de información, la adopción de medidas cautelares con indicación de los hechos y circunstancias determinantes de su iniciación, las acciones y omisiones que pudieran ser constitutivas de infracción tributaria o de delitos perseguibles de oficio, la identificación de posibles responsables solidarios o subsidiarios, la sanción y circunstancias determinantes de la responsabilidad, el resultado de comprobaciones realizadas con entidades independientes integradas en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal, cualquier hecho determinante de una infracción de otra legislación, mercantil, financiera u otra, hechos trascendentes para la misma u otra Administración, y hechos determinantes de una comprobación del domicilio fiscal.

La diligencia debe incluirse en el expediente y firmarse dos ejemplares para la Administración y para el obligado o la persona con quien se entienda. En caso de negativa a firmar, debe hacerse constar en la diligencia y entregarse una copia al obligado o persona con quien se realice. En caso de negativa a recibirla se producen los efectos previstos en el artículo 111 de la LGT, teniéndose por efectuada la notificación de la misma. En caso de que la práctica de la diligencia no requiera la presencia de obligados para su realización, bastará la firma del personal al servicio de la Administración con envío de copia al obligado o su puesta de manifiesto en el trámite de audiencia o alegaciones.

Los informes están regulados en el último párrafo del artículo 99.7 de la LGT, que obliga a la Administración a emitir, de oficio o a petición de terceros

u otras Administraciones o del poder legislativo o judicial, informes preceptivos conforme al Ordenamiento Jurídico y los que sean necesarios para la aplicación de los tributos. En el artículo 100 del RGAT se concretan dos supuestos de emisión de estos informes: para complementar diligencias que recojan hechos o conductas que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias y no corresponda al mismo órgano la tramitación del procedimiento sancionador; cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal.

3.3.5.5 *Derecho a conocer el estado de tramitación del procedimiento*

La letra e) del artículo 34.1 de la LGT contiene el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos de los que se sea parte. Por su parte, el artículo 99 de la LGT prevé el derecho del obligado a conocer en todo momento el estado en que se encuentra la tramitación de su procedimiento. Este derecho está desarrollado en el artículo 93 del RGAT. La información puede solicitarse en cualquier momento, debiendo ser facilitada por la Administración la fase en que se encuentre el procedimiento, el último trámite realizado y la fecha en que se cumplimentó. Sin embargo, este derecho, no aparece reconocido en el artículo 99 de la LGT que, en principio, está específicamente dedicado al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios. Esto es criticable, pues pone de manifiesto una vez más los defectos de estos dos preceptos en un aspecto tan importante para la seguridad jurídica, como es la claridad en la redacción de las normas.

3.3.5.6 *Derecho a obtener copia de los documentos del expediente*

El derecho a obtener copia de los documentos del expediente está contemplado en la letra s) del artículo 34.1 de la LGT, y en el artículo 95 del RGAT. Debe ponerse en relación con lo previsto en el artículo 99.4 de la LGT que repite el reconocimiento del derecho a la obtención copias de los documentos que obren en el expediente, matizando que el derecho corresponde al interesado en el expediente y solamente cuando no afecte la intimidad e intereses de terceras personas, especificando que las copias de los documentos se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución. Este derecho se desarrolla en el artículo 95 del RGAT, que prevé que las copias se sufragan por el interesado,

y requieren previa solicitud por su parte, que puede ser denegada si los documentos afectan a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o así lo dispone la normativa vigente [163]. Este derecho está relacionado con el derecho a acceder al expediente que se comenta más adelante, recogido en el artículo 94 del RGAT y el 99 de la LGT, siendo manifestación del derecho a una buena administración, previsto en el artículo 41.2 CDFUE.

3.3.5.7 *Derecho a ser oído*

Está contenido en las letras l), m) y q) del apartado 1 del artículo 34 de la LGT. Es manifestación del derecho a una buena administración contenido en el artículo 41.2 a) de la CDFUE. La regulación del trámite de alegaciones se desarrolla en el artículo 96 del RGAT, que regula el de audiencia y alegaciones previendo que en el trámite de audiencia se ponga de manifiesto el expediente, y se incorporen las alegaciones y documentos que haya derecho a presentar antes del trámite de audiencia, en el que pueden obtenerse copias del expediente, aportar nuevos documentos y efectuar alegaciones.

En el artículo 99.8 de la LGT, no obstante, se prevé la posibilidad de prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución en dos casos: cuando se suscriban actas con acuerdo y cuando en la normativa del procedimiento se prevea un trámite de alegaciones, posterior a la propuesta de resolución. La redacción de este apartado no es afortunada pues, dada la importancia del derecho a hacer alegaciones, reconocido en el artículo 105 de la Constitución y en el 41.2 de la CDFUE, hubiera sido más adecuado redactar el precepto en forma positiva.

La redacción actual obliga a acudir a la LPAC que lo regula en su artículo 76, según el cual los interesados pueden hacer alegaciones y aportar documentos en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, estando obligada la Administración a tenerlas en cuenta al redactar la propuesta de resolución. Se establece, además, que los interesados pueden alegar defectos de tramitación en todo momento, pudiendo dar lugar a la exigencia de responsabilidad disciplinaria.

Los motivos por los que el acto administrativo debe declararse en el marco de un procedimiento administrativo son: que la Administración forma su

[163] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007, artículo 95.

voluntad mediante la conjunción de las voluntades de las personas físicas que la integran y la juridización de la actuación de la Administración para garantizar los derechos e intereses de los particulares y el interés público. Esta garantía se concreta no solo por lo regulado en la LPA, sino también, especialmente, mediante la audiencia al interesado cuando proceda [164]. De acuerdo con lo previsto en la Sentencia del TS de 1 de abril de 1981, «el trámite de audiencia hay que considerarlo, sin discusión, como trascedente, por representar una garantía, tanto para la Administración, como para los particulares, un trámite fundamental y esencial, en cuanto que obedece a un principio de derecho mantenedor de la exigencia de que nadie puede ser condenado o menoscabado en sus derechos sin ser previamente oído» [165].

En el ámbito tributario, la regulación del derecho de audiencia, previsto en los artículos 34.1.m) y 99.8 de la LGT, se desarrolla en el artículo 96 del RGAT que prevé:

— La puesta de manifiesto del expediente durante el trámite de audiencia que incorporará las alegaciones, documentos aportados por el obligado que puede obtener copias y aportar nuevos documentos y hacer alegaciones.

— En los procedimientos en los que se prescinda del trámite de audiencia, porque esté previsto un trámite de alegaciones con posterioridad a la propuesta de resolución o liquidación, la Administración ha de notificar dicha propuesta para que el obligado pueda hacer alegaciones.

— El obligado puede decidir no efectuar alegaciones antes de que finalice el plazo de audiencia o el de alegaciones, lo cual se hace contar en el expediente.

— La Administración puede omitir el trámite de audiencia o el de alegaciones cuando no consten en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos u alegaciones o pruebas distintas de las aportadas por los interesados, prescindiéndose también, en esos casos, de notificar al obligado la propuesta de resolución o liquidación.

— Finalizado el trámite de audiencia o de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre que no se pudo aportar antes y se aporten antes de dictarse una resolución.

---

[164] VV.AA., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común,* Ed. Aranzadi, Navarra, 2000, p. 530, citando a Garrido Falla, en un comentario de éste al artículo 105 de la Constitución.

[165] STS, de 1 de abril de 1981.

— Finalizado el trámite de audiencia o alegaciones, el órgano que esté tramitando el procedimiento valorará las alegaciones y emitirá una propuesta de valoración o liquidación y la elevará al órgano competente para resolver.

De acuerdo con lo anterior, son cuatro los supuestos en los que se puede prescindir del trámite de audiencia:

— En el procedimiento de inspección, cuando se ha firmado el acta de conformidad.

— Cuando esté previsto un trámite de alegaciones con posterioridad a la propuesta de resolución o liquidación, en cuyo caso, se notificará la propuesta y se dará trámite de alegaciones y puesta de manifiesto del expediente.

— Cuando antes de finalizar el plazo de audiencia o alegaciones el obligado manifiesta su voluntad de no alegar ni aportar documentos, en cuyo caso, se deja constancia de esta circunstancia en el expediente.

— Cuando no obre en el procedimiento ni se tengan en cuenta en la resolución más alegaciones y pruebas que las aportadas por el obligado; aquí se prescinde, además, de notificar al obligado la propuesta de resolución o liquidación, lo cual ha dado lugar a controversia, por considerarse que se produce una indefensión; sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia, dicha indefensión, para que pueda alegarse, no puede consistir solo en una omisión de trámite, sino que ha de producir efectivamente indefensión del afectado, que se haya visto privado de manera real y efectiva de exponer argumentos en su defensa [166]; por su parte, de acuerdo con la jurisprudencia del TC, no todo defecto procesal genera indefensión sino tan solo aquellos que impiden alegar o probar [167].

3.3.5.8 *Derecho a aportar documentos. Omisión del periodo de práctica de la prueba. Derecho a obtener certificación de las declaraciones y comunicaciones presentadas*

Está previsto en la letra r) del apartado 1 del artículo 34, que reconoce el derecho a aportar los documentos que se considere conveniente para la resolución del procedimiento. Sin embargo, la LGT no prevé en los procedimientos

[166] STS de 11 de junio de 2003.
[167] STC 15/2005, de 31 de enero.

tributarios una fase específica de práctica de la prueba, ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados, lo cual es contrario al derecho a ser oído.

En cuanto a la omisión del periodo específico de práctica de la prueba, en el artículo 99.6 de la LGT se establece que «para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un periodo específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados» [168]. Esta previsión es criticable. Se aparta del régimen previsto en la LPAC, derecho supletorio aplicable al procedimiento tributario conforme al artículo 7.2 de la LGT [169].

En efecto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 78 de la LPAC, referido a la práctica de la prueba, la Administración tiene la obligación de comunicar al interesado, con suficiente antelación, el inicio de actuaciones para la realización de las pruebas que se hayan admitido, informando al interesado de su derecho a designar técnicos que le asistan [170]. Tanto la LGT como la LPAC admiten la práctica de pruebas y que la Administración Tributaria practique las que considere procedentes y rechace las que considere innecesarias. La redacción del artículo 99 de la LGT impide a los obligados estar presentes en la práctica de pruebas y comprobaciones. De acuerdo con esta regulación, se impide la actuación del obligado tributario con carácter previo o simultaneo a la actuación de comprobación de la Administración.

El fundamento es asegurar la investigación y el buen fin de la actuación de comprobación administrativa que se pretende realizar, que podría quedar frustrado con el conocimiento previo por parte del obligado. Sin embargo, esta regulación es contraria, no solo al principio de contradicción que debe presidir el procedimiento administrativo, y merma el derecho de defensa (Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, 2013, vol. I, pp. 898-899) [171], sino también al derecho fundamental a una buena administración contenido en el artículo 41 de la CDFUE en sus manifestaciones de: el derecho de la persona a ser oída antes de la adopción de una medida que le pueda ser desfavorable y el derecho de obtener motivación de las actuaciones de la Administración. Téngase en cuenta además que, en el procedimiento administrativo común, la falta de citación al interesado, al inicio de las actuaciones para la realización de las pruebas, invalida el trámite si se le ha provocado indefensión.

---

[168] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 99.6.

[169] *Ibidem*. Artículo 7.2: «Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.»

[170] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015, artículo 78.2.

[171] Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria. Volumen I*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 3.ª edición, Pamplona 2013, pp. 898-899.

Por último, la letra g) del artículo 34.1 LGT reconoce el derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas y a obtener copia sellada de los documentos presentados. El derecho a la obtención de certificación de las declaraciones presentadas se recoge también en el artículo 99.3 LGT.

Al hilo de lo ya comentado en relación con la redacción de estos dos artículos, es criticable la repetición de derechos en sede de derechos y garantías de los obligados contemplados en el artículo 34 de la LGT con carácter general, y en sede de derechos y garantías en las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos del artículo 99 LGT, que podría parecer más específico del ámbito procesal. Es esta otra crítica a la regulación actual, la mezcla de aspectos derivados de la aplicación de los tributos, con cuestiones que afectan más bien al desarrollo del procedimiento administrativo tributario. Sería deseable una correcta delimitación de los derechos y garantías específicos de las actuaciones y procedimientos tributarios.

3.3.5.9 *Derecho a no aportar los documentos ya aportados a la Administración actuante*

Este derecho está contemplado en la letra h) del artículo 34.1 LGT y requiere que el obligado especifique el día y el procedimiento en el que los presentó. Por su parte, el artículo 99.2 de la LGT prevé también este derecho, pudiendo la Administración requerir al interesado la ratificación de datos específicos, propios o de terceros, previamente aportados.

En este artículo se precisa que los documentos deben haber sido aportados previamente por el obligado y, además, a la propia Administración actuante. A este respecto caben dos críticas:

1. El derecho debería extenderse a todos los documentos en poder de la Administración y no solamente a los aportados por el obligado; por regla general se obliga al contribuyente a aportar documentación a la cual la Administración debería tener ya acceso por tratarse de información accesible al público o estar en poder de entidades u organismos públicos, como es el caso, por ejemplo, de la información contenida en las inscripciones del Registro Mercantil, o publicada por el mismo, como las cuentas anuales. Esto es una exigencia del derecho fundamental a una buena administración y del deber de la Administración de tratar los asuntos de las personas con equidad, habida cuenta de que los medios de que dispone la Administración, especialmente la tributaria, son incomparablemente mayores que los del obligado.

2. Este derecho debería extenderse a todas las Administraciones, no solo a la actuante, en cumplimiento del deber de coordinación que impone a las Administraciones Públicas nuestra Constitución en su artículo 103.1 y que es expresión del derecho general a una buena administración consagrado en el artículo 41 de la CDFUE. Esto contribuiría, además, a reducir la carga y costes del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Sería deseable que se aprovechara una futura reforma de la LGT para regular, en este sentido, la obligación de aportar documentos que ya obren en poder de las Administraciones. La exigencia de este cambio es aún mayor en el marco del proceso de digitalización de las relaciones con la Administración, de tan gran envergadura y efectos en el momento actual.

En el último párrafo del artículo 99.2 de la LGT se prevé que «se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de los datos específicos propios o de terceros, previamente aportados» [172]. La LGT se refiere a requerimientos relacionados con el cumplimiento de obligaciones tributarias, que son diferentes de los requerimientos derivados de un procedimiento de comprobación o investigación. Esta modalidad de requerimientos se refiere a las obligaciones de información contenidas en los artículos 30 a 57 del RGAT.

El artículo 92 del RGAT impide interponer recurso o reclamación económico-administrativa contra esos requerimientos de datos, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto administrativo dictado en el procedimiento de comprobación que se esté desarrollando [173]. Esto es criticable porque la obligación de aportación de datos, informes, antecedentes y justificantes está sujeta a requisitos y plazos concretos, que pueden no darse al momento de un procedimiento de comprobación. Si el obligado ya cumplió en su momento, la Administración debería conocerlo y tenerlo en cuenta y no trasladar la carga de nuevo al obligado.

---

[172] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 99.2.

[173] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007, artículo 92.1: «1. Cuando se realicen requerimientos de datos, informes, antecedentes y justificantes al obligado tributario que esté siendo objeto del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, dichos requerimientos no podrán ser impugnados mediante recurso o reclamación económico-administrativa independiente, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto administrativo dictado como consecuencia del correspondiente procedimiento.»

Esto es contrario al derecho a un trato basado en la equidad. El artículo 92 del RGAT obliga, además, al obligado a invocar la falsedad o inexactitud de los datos incorporados al proceso con origen en sus declaraciones o contestaciones o las de terceros, en un plazo reducido de 15 días a contar desde su puesta de manifiesto por la Administración [174]. Esto también es criticable pues puede dificultar al contribuyente la posibilidad de reacción y, por lo tanto, causarle indefensión.

3.3.5.10 *Derecho al carácter reservado de los datos. Su incidencia en el derecho a la protección de datos en el ámbito tributario y en el derecho a que la información utilizada por la Administración Tributaria se haya obtenido de manera lícita*

La letra i) del artículo 34.1 de la LGT recoge el derecho al carácter reservado de los datos, informes y antecedentes obtenidos por la Administración, que solo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos a terceros salvo en los casos previstos en las leyes.

Este derecho se desarrolla en el artículo 95 de la LGT que contiene una lista de excepciones a la prohibición de cesión a terceros de los datos e información de los obligados y que tienen como denominador común que el cesionario sea otra Administración Pública o la Administración de Justicia.

El artículo 95.2 de la LGT establece que cuando las Administraciones Públicas puedan acceder a la información tributaria de forma electrónica, «no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración Tributaria en relación con dicha información». Con este precepto el legislador ha querido que las Administraciones Públicas, que ya tienen acceso a la información tributaria, no imponga a los administrados la carga de obtener de la Administración tributaría una acreditación de la información, ni a la propia Administración Tributaria la carga de facilitarles una información a la que ya tienen acceso. Este detalle, recogido en el artículo 95.2 LGT, puede

[174] *Ibidem*. Artículo 92.2: «Cuando en un procedimiento de aplicación de los tributos el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá efectuar dicha alegación en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria mediante comunicación o diligencia.»

considerarse como un ejemplo de «buena administración» en el sentido de estar dirigido a la reducción de trámites.

La obligación de confidencialidad de la Administración Tributaria afecta a sus empleados y funcionarios constituyendo su infracción, desde el punto de vista del derecho administrativo, una falta disciplinaria muy grave, sin perjuicio de la responsabilidad penal y civil que, en su caso, pueda producirse.

Esta obligación de confidencialidad no impide que la Administración Tributaria cumpla su deber de denunciar los delitos no perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada, deduciendo el tanto de la culpa o por remisión al Ministerio Fiscal o directamente por medio de querella a través del Servicio Jurídico competente. El artículo 95 LGT menciona también la obligación de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, de guardar confidencialidad de los datos de otros obligados tributarios y de utilizar tales datos solo para el cumplimiento de sus obligaciones de retención e ingreso a cuenta.

Debe hacerse referencia también al artículo 95 bis de la LGT, que regula la publicación de listados de deudores a la Hacienda Pública y responsables solidarios, cuando las deudas que cumplan determinados volúmenes y requisitos, a modo de sanción, con la finalidad de disuadir a los obligados del impago y la defraudación de tributos, siempre con respeto a la normativa en materia de protección de datos. El acuerdo de publicación pone fin a la vía administrativa, quedando expedita la impugnación en vía jurisdiccional. Este artículo se comentará en el siguiente apartado al hablar del derecho a la protección de datos personales.

Por su relación con el derecho al carácter reservado de la información con trascendencia tributaria, debe hacerse mención a dos importantes derechos: el de protección de datos personales y a que información utilizada por la Administración Tributaria, para realizar sus actuaciones de comprobación y sancionadoras, haya sido obtenida de forma lícita.

3.3.5.10.1 Derecho a la protección de datos en el ámbito tributario

El derecho a la protección de datos personales consiste en el derecho de toda persona a que sus datos personales sean tratados de modo leal, para fines concretos y sobre la base de su consentimiento o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley [175] y ello con la finalidad de «garantizar y proteger

[175] *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,* DO C 202, 7.6.2016, p. 389-405, artículo 8.

las libertades públicas y los derechos fundamentales de las personas físicas, y especialmente de su honor e intimidad personal y familiar» [176]. El artículo 18 de la CE reclama el deber de garantizar «el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen». Tutela la intimidad de las personas en el ámbito de la informática, habida cuenta que se trata de un espacio especialmente vulnerable a las intromisiones ilegítimas: «La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos». Estos derechos son inherentes a toda persona e inalienables, y concretan el valor de la dignidad humana en el Estado social y democrático de Derecho (Vidal Herrero-Vior, 2014) [177].

Tiene una gran importancia en el ámbito tributario debido a que la Administración Tributaria utiliza en su actuación los datos personales de los contribuyentes que recibe, bien por la propia declaración de éstos o a través de la declaración de terceras personas, siendo éstos utilizados en la realización de sus actuaciones de comprobación y sancionadora. Por último, la Administración Tributaria, tal y como se ha indicado antes, cede esos datos a otras Administraciones nacionales o a Administraciones y autoridades de otros países.

El derecho fundamental a la protección de datos no tiene carácter absoluto. Así, el propio Reglamento General de Protección de Datos [178] reconoce en su artículo 23 la posibilidad de limitar los derechos y obligaciones sobre protección de datos personales en base al interés fiscal. No obstante, como recuerda el profesor Olivares Olivares *et al.* (2021), la utilización de los datos personales de los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria debe hacerse respetando unas garantías, en concreto la concurrencia de los presupuestos legitimadores, y tal utilización debe hacerse de forma limitada a lo estrictamente necesario y de manera lícita, leal y transparente (pp. 157-188) [179]. Los presupuestos legitimadores de la utilización de datos personales por la Administración Tributaria son dos: el cumplimiento de una obligación

---

[176] Real Academia Española: *Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ)* [en línea]. https://dpej.rae.es/lema/protecci%C3%B3n-de-datos [Fecha de la consulta: 27 de febrero de 2022].

[177] Vidal Herrero-Vior, M. S., «El derecho fundamental a la intimidad personal y familiar vinculado a la utilización de las TICs por el menor de edad», The Family Watch, Instituto Internacional de Estudios sobre la Familia, Escritos Jurídicos TFW, Área de Derecho, núm. 6/2014, Madrid, 2014, disponible en Internet: http://www.thefamilywatch.org.

[178] Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), DOUE núm. 119, de 4 de mayo de 2016.

[179] Olivares Olivares, B. D., «El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario», en VV.AA., *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario,* Wolters Kluwer España. 2021

de rango legal y el cumplimiento de una misión realizada por el interés público o en ejercicio de poderes públicos.

Por su incidencia en el derecho a la protección de datos, debe analizarse también la publicación del listado de incumplidores relevantes a que se refiere el artículo 95 bis de la LGT. Siendo ésta una medida excepcional frente a la regla general de reserva de la información con trascendencia tributaria contenida en los artículos 34.1. i) y 95 de la LGT.

El artículo 95 bis prevé la notificación individual al sujeto incumplidor de su inclusión en el listado de incumplidores y la concesión de plazo de 10 días para alegar, exclusivamente, sobre la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en el cálculo de las deudas o sanciones que dan lugar a la inclusión en la lista de incumplidores o el haber pagado tales deudas o sanciones antes de la finalización del plazo de alegaciones.

Como indica el profesor Olivares Olivares (2016), este plazo de alegaciones coincide con el aspecto subjetivo del derecho a la protección de los datos personales, consistente en el control por parte de las personas físicas de sus propios datos a través de las facultades de acceso, rectificación y cancelación de aquellos que sean inadecuados a la finalidad del tratamiento, erróneos o no veraces [180]. Se salvaguarda así el derecho a la protección de datos personales y, principalmente, el principio de calidad de los datos (pp. 195-197) [181].

3.3.5.10.2 Derecho a que la información utilizada por la Administración Tributaria para realizar sus actuaciones de comprobación y sancionadoras haya sido obtenida de forma lícita

Este derecho ha sido desarrollado en la jurisprudencia del TS, destacando dos recientes sentencias, una de 14 de julio [182] y otra de 23 de noviembre [183], ambas del año 2021 y que serán objeto de un comentario más detallado en este trabajo. En ambas, se establece que la Administración Tributaria no puede realizar actuaciones de comprobación, liquidación, o sancionadoras en base a pruebas declaradas nulas por sentencia firme, como consecuencia de haber sido obtenidas de manera ilícita, con vulneración de los derechos fundamentales.

---

[180] Olivares Olivares, B. D., «El artículo 95 bis de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de los datos personales». *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 13, 2016, p. 195.

[181] *Ibidem*. p. 197.

[182] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-07-2021, núm. 1027/2021, rec. 3895/2020. Fundamento de derecho primero.

[183] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-11-2021, núm. 1361/2021, rec. 5060/2020. Fundamento de derecho primero.

3.3.5.11 *Derecho al acceso a archivos y registros*

El artículo 99.5 de la LGT reconoce el derecho a acceder a los documentos y registros de expedientes administrativos ya concluidos y archivados. Este derecho está restringido a haber sido parte en el procedimiento. El artículo 94 del RGAT regula las condiciones, límites y forma de ejercicio de este derecho. Debe solicitarse expresamente al Órgano que tramitó el expediente, que deberá resolver en el plazo de un mes.

Dicho plazo es criticable pues puede resultar excesivo, dificultando al obligado el ejercicio de derechos como el de recurrir, perjudicando el respeto al principio de defensa. Una vez más, la fijación de un plazo amplio a favor de la Administración, incumple la exigencia del principio de equidad, derivado del derecho fundamental a una buena administración, por contraposición con la situación del obligado tributario, sometido a plazos más estrictos para ejercer su derecho a recurrir. Es una manifestación expresa del derecho a una buena administración previsto en el artículo 41.2.b) de la CDFUE que prevé «el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna».

3.3.5.12 *Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables*

Está reconocido en la letra o) del artículo 34.1 de la LGT, y complementada su regulación en los artículos 136 y 137 del RGAT, sobre reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado y sus efectos. Es decir, se trata de beneficios fiscales cuyo disfrute está condicionado a su solicitud por parte del interesado y a su reconocimiento por parte de la Administración.

Este derecho, que en el ámbito tributario tiene la consideración de uno de los derechos esenciales del contribuyente, es manifestación del derecho a un trato equitativo por parte de la Administración, que es expresión básica del derecho a una buena administración.

3.3.6 El Consejo para la defensa del Contribuyente

La LGT se refiere a la Consejo para la Defensa del Contribuyente, en adelante CDC, como un órgano cuya finalidad consiste en velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios y atender y canalizar las quejas, sugerencias y felicitaciones que se produzcan con motivo de la aplicación

del sistema tributario por parte de la Administración [184]. Además, tiene otras funciones como son: hacer propuestas y elaborar informes en relación con su función de defensa del contribuyente, redactar una memoria anual sobre sus actuaciones y promover las modificaciones que considere necesarias para mejorar la defensa de los derechos de los obligados tributarios [185].

Esta figura existe en el ámbito estatal [186] y en la mayoría de las Comunidades Autónomas, como es el caso de Castilla y León [187], y Andalucía [188].

No es un órgano revisor [189] pues las quejas y sugerencias no tienen consideración de recurso administrativo; su interposición no suspende ni interrumpe los plazos de tramitación y resolución del procedimiento administrativo, ni condicionan el ejercicio de otras acciones o derechos que legalmente puedan ejercer los interesados (Parrondo Aymerich, 2021, p. 11).

Las contestaciones y demás actos del Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas por lo que no son susceptibles de recurso administrativo o jurisdiccional [190]. Sus contestaciones a las quejas y sus sugerencias no pueden dejar sin efecto los actos jurídicos a los que van referidas (Parrondo Aymerich, 2021, p. 21) [191].

El Consejo está estructurado en un Pleno y en una Comisión Permanente y tiene un Presidente y un Secretario.

El Pleno está integrado por vocales externos representantes de sectores profesionales y académicos del ámbito tributario y vocales representantes de la Administración Tributaria [192]. Los vocales externos son nombrados, por 5 años no renovables, por el Ministro de Hacienda a propuesta del Secretario de Estado de Hacienda. De los vocales de la Administración Tributaria, dos son natos, el Director del Servicio de Auditoría Interna y el Director del Servicio Jurídico. Salvo los vocales natos, los demás también son nombrados por el Ministro de

---

[184] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 34.2.

[185] Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. BOE núm. 292, de 4 de diciembre de 2009, artículo 3.1.

[186] Consejo para la Defensa del Contribuyente.

[187] Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente.

[188] Oficina para la Defensa del Contribuyente.

[189] Parrondo Aymerich, J., *El consejo para la defensa del contribuyente*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 11.

[190] Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, BOE núm. 292, de 4 de diciembre de 2009, artículo 7.3.

[191] Parrondo Aymerich, J., *El consejo para la defensa del contribuyente*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 21.

[192] 16 vocales, 8 externos, representantes de sectores profesionales y académicos del ámbito tributario y 8 pertenecientes a la propia Administración Tributaria

Hacienda, a propuesta del Secretario de Estado de Hacienda. Los miembros del Consejo están sometidos al régimen de abstención y recusaciones [193].

Las funciones del Pleno son remitir informe a los órganos de la Administración Tributaria afectados por una queja, en la que se hayan detectado actos susceptibles de revisión, pudiendo elaborar informes y propuestas en relación con sus funciones de defensa del contribuyente, elaborar una memoria anual, asesorar al Secretario de Estado de Hacienda, en la resolución de aquellas quejas y sugerencias en que éste lo solicite, y proponer al Secretario de Estado de Hacienda las modificaciones que considere pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

El Pleno debe celebrar sesión ordinaria al menos 8 veces al año. Los acuerdos se adoptan por mayoría, dirimiendo los empates el Presidente, que tiene voto de calidad.

La Comisión Permanente está integrada por el Presidente del Consejo, tres vocales y el Secretario del Pleno. Uno de los vocales debe ser académico y rotar cada seis meses. Las funciones de la Comisión Permanente son decidir sobre la admisión y tramitación de las quejas y sugerencias y preparar los trabajos del Pleno. Debe reunirse, en sesión ordinaria, al menos una vez al mes, excluyéndose el mes de agosto y puede también celebrar sesiones extraordinarias. Sus acuerdos se adoptan por mayoría de los votos.

El Presidente del Consejo se elige entre los vocales. Su mandato dura tres años, siendo sus funciones, básicamente, dirigir y representar al Consejo. El Secretario es un cargo nato que corresponde al Abogado del Estado Jefe en materia de Hacienda de la Secretaria de Estado de Hacienda. Es también vocal del Consejo y realiza las funciones de convocar las reuniones, realizar las comunicaciones, elaborar las actas y expedir certificaciones.

El Consejo es asistido por una Unidad Operativa de la Agencia Tributaria, encuadrada en su Servicio de Auditoría Interna, siendo sus funciones: tramitación de quejas y sugerencias, dar soporte administrativo y técnico en la tramitación de los asuntos y la elaboración de informes y estudios.

La Unidad Operativa está presidida por un Inspector de los Servicios de Hacienda, cuenta con una Unidad de Tramitación Central con competencia en todo el territorio nacional y dos Unidades de Tramitación Regional, así como con unidades receptoras de quejas en todas las oficinas de Hacienda para ayudar a los obligados tributarios a elaborar sus quejas y sugerencias. Tiene acceso a toda la información necesaria para el ejercicio de sus funciones, es-

[193] Previsto en la LRJSP y a las previsiones de la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio de Alto Cargo de la Administración General del Estado.

tando sometida a las obligaciones de confidencialidad y sigilo de acuerdo con lo previsto en el artículo 95 de la LGT.

El procedimiento de tramitación de las felicitaciones consiste en acusar su recibo la Unidad Operativa dando las gracias, dar traslado al Servicio Responsable y a la Comisión Permanente.

El de tramitación de las sugerencias tiene una única fase y consiste en dar respuesta al interesado directamente por parte del Servicio Responsable y comunicar a la unidad operativa la solución adoptada [194]. La norma no prevé un plazo de respuesta.

El procedimiento de tramitación de quejas tiene dos fases:

La primera, de admisión y contestación que corresponde al propio Servicio Responsable del hecho al que se refiere la queja, debiendo dar contestación en un plazo de 15 días. Si el Servicio Responsable no comunica a la Unidad Operativa el haber contestado la queja, la Unidad Operativa debe requerirle que conteste en un nuevo plazo de 15 días. El plazo máximo de contestación de la queja es de 6 meses [195]. La falta de contestación no implica para la Administración la asunción de los hechos y argumentos jurídicos contenidos en la queja. El interesado puede desistir de la queja, en cuyo caso finaliza el procedimiento sin perjuicio de que se deduzcan conductas susceptibles de responsabilidad penal o administrativa, en cuyo caso la unidad operativa, previo informe al servicio responsable, puede proponer al Presidente del Consejo la remisión de copia del expediente al órgano responsable del citado servicio [196]. Se prevé la acumulación de quejas que versen sobre los mismos hechos o provengan de un mismo sujeto.

La segunda fase del procedimiento se produce en caso de disconformidad, que puede plantearse por el propio interesado antes de que transcurra un mes desde la recepción de la contestación de la queja o por el propio Consejo si no está de acuerdo con la contestación dada por el servicio responsable. Si la disconformidad la plantea el interesado, la unidad operativa remite el expediente al Presidente. Si la disconformidad la plantea la Unidad Operativa, se remite el expediente al vocal designado al efecto por el Presidente debiendo éste elaborar una propuesta de contestación que remitirá a la Comisión Permanente.

Si la Comisión Permanente está de acuerdo con la contestación, se remite ésta al interesado y al servicio responsable. Si no lo estuviera, la devolvería

---

[194] Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, BOE núm. 292, de 4 de diciembre de 2009, artículo 12.2.

[195] *Ibidem*. Artículo 10.9.

[196] *Ibidem*. Artículo 10.5.

para un nuevo examen o se designaría a un nuevo vocal para su análisis, sin que exista un límite de devolución o de nueva contestación. Solo existe el plazo máximo de duración del procedimiento de 6 meses.

Tal y como se ha indicado, el origen del CDC está vinculado al movimiento en los países de la OCDE favorable a la creación de un Estatuto del contribuyente, con la idea de transformar y equilibrar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes en base a la confianza, la cooperación y el respeto mutuo. Se van desarrollando así nuevas funciones de información y asesoramiento, ganando fuerza la idea de que también en el ámbito tributario debería existir una figura paralela a la del defensor del pueblo, que pudiera canalizar las quejas y defender el respeto a los derechos del contribuyente (Parrondo Aymerich, 2021, p. 13) [197].

La principal crítica a esta figura, tal y como está configurada en la actualidad, es que, aun cuando en su origen el objetivo fue crear en el ámbito tributario una figura similar a la del defensor del pueblo, la realidad es que ambas figuras son muy diferentes. La principal diferencia es la falta de independencia del Consejo ya que es un órgano interno de la propia Administración Tributaria. Las quejas son tramitadas además por los propios servicios a los que van referidas, siguiendo el mismo esquema que el de la vía gubernativa o de «acto previo» como forma de autodefensa, o de prefabricar la contestación a las quejas en lugar de abandonar esta tarea en manos de órganos independientes.

[197] Parrondo Aymerich, J., *El consejo para la defensa del contribuyente*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2021, p. 13, citando a Cayón Galiardo, A. M.

CAPÍTULO 4

DERECHO A UN TRATO IMPARCIAL Y EQUITATIVO

1. PLANTEAMIENTO

Tal y como se ha indicado anteriormente, el artículo 41 de la CDFUE dedica su primer apartado a enunciar los elementos básicos del derecho a una buena administración, que concreta en los derechos a un trato imparcial y equitativo y a que los asuntos sean tratados en un plazo razonable. Tales derechos constituyen la base esencial que, conforme a la CDFUE, debe fundamentar el trato que las Administraciones Públicas dispensan a los ciudadanos. Puede observarse en esta enunciación básica, que el artículo 41 de la CDFUE está diferenciando dos bloques de derechos: por un lado, el derecho a un trato imparcial y equitativo y, por otro, el derecho a que los asuntos sean tratados en un plazo razonable. Pues bien, este Capítulo está dedicado al análisis del primer bloque de derechos integrados en el contenido esencial del derecho a una buena administración: el deber de tratar los asuntos imparcial y equitativamente.

La palabra «imparcialidad» significa «falta de designio anticipado o de prevención en favor o en contra de alguien o algo, que permite juzgar o proceder con rectitud» (Real Academia Española, 2021) [1]; alude al principio de no discriminación que garantiza la igualdad de todos los sujetos, de forma que cualquier diferencia de trato debe estar justificada de forma objetiva en cada supuesto [2].

---

[1] Real Academia Española Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario. Actualización 2021. https://dle.rae.es/imparcialidad

[2] Defensor del Pueblo Europeo: *El código Europeo de buena conducta administrativa*, Oficina de Publicaciones, 2015, artículo 5.

Por su parte, la palabra «equidad» proviene del latín *aequitas* [3] (Real Academia Española, 2021) que, en su acepción clásica, significa justa adhesión de la norma positiva a la vida social que regula, conciliando de esta manera las ideas de Derecho y justicia (Iglesias, 2004, p. 58) [4]. Así, el derecho a un trato equitativo equivale a un trato no solo conforme a la ley sino también justo. Y, como afirma los profesores González Botija & Rodríguez Morilla (2018):

> La justicia es el valor que da sentido al Derecho. (…) Su logro y aplicación plena es además una exigencia jurídica de primer orden, por imperativo del propio texto constitucional. En su artículo 1.1 se dice textualmente que España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho que propugna como valores fundamentales de su ordenamiento jurídico, entre otros, la justicia (p. 65) [5].

No se ha encontrado apenas jurisprudencia relativa al derecho a un trato imparcial en el ámbito tributario, salvo algún ejemplo vinculado a los derechos a ser oído y a que la Administración motive sus decisiones. Así, del principio de buena administración se deriva la exigencia de que la Administración proceda a un examen diligente e «imparcial» de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello [6]. También, la obligación de motivar es garantía de imparcialidad en la actuación de la Administración Tributaria derivada de su deber de servir con objetividad los intereses generales y de actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho contenido en el artículo 103 CE y en las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas. Salvo ejemplos como los anteriores, vinculados al derecho a un trato imparcial, es en relación con el derecho a un trato equitativo donde se enmarcan la mayoría de las exigencias que la jurisprudencia hace derivar del derecho a una buena administración en el ámbito tributario.

2. BUENA ADMINISTRACIÓN Y DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

Los Tribunales están perfilando en su jurisprudencia los contornos de un específico principio de «buena administración tributaria» mediante la asigna-

[3] Real Academia Española Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario. Actualización 2021. https://dle.rae.es/equidad

[4] Iglesias, J., *Derecho romano*. Ariel Derecho, 15.ª edición, Barcelona, 2004, p. 58.

[5] González Botija, F. y Rodríguez Morilla, J. A., *El reformado anticipado.* Atelier. 2018. p. 65.

[6] STJUE (Segunda), S 14-05-2020, núm. C-446/18. Apartado 44.

ción de unos rasgos concretos, siendo uno de los principales su concreción en los derechos y garantías del obligado tributario reconocidos en el artículo 34 de la LGT [7]. En los párrafos siguientes haremos mención a algunas exigencias jurisprudenciales concretas relacionadas con algunos de los derechos y garantías del contribuyente formulados en el artículo 34 de la LGT, en base a sentencias que, en algunos casos, también se mencionarán al hablar de otros aspectos derivados del deber de equidad.

En relación con el derecho a la «devolución de ingresos indebidos», reconocido entre los derechos y garantías del contribuyente, en el artículo 34.1.b) de la LGT, la buena administración implica que la fecha de inicio del plazo de prescripción para solicitar el reconocimiento y devolución de un ingreso indebido debe ser la fecha en la que se constata que ese ingreso es indebido, y no la fecha en que se realizó dicho ingreso. Por regla general, en las autoliquidaciones, la prescripción sanciona la inactividad del contribuyente que deja pasar el plazo sin hacer ninguna petición desde que efectuó el ingreso indebido. Sin embargo, por aplicación del principio de buena administración, dicha regla no es aplicable cuando el nacimiento del derecho (constatación de que el ingreso era realmente indebido), no depende del contribuyente sino de la propia Administración que está regularizando a otro contribuyente, con lo que ocasiona que el ingreso del primer contribuyente sea indebido [8].

Dentro de los derechos y garantías del contribuyente se encuentra en el artículo 34.1.k) de la LGT el «derecho a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma menos gravosa posible» para él en la medida que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por ello, cuando la Administración opta por la alternativa menos ventajosa para el contribuyente, debe motivarlo. Es decir, la Administración tributaria debe justificar y motivar aquellas situaciones en las que, teniendo conforme a la ley un margen de cierta discrecionalidad, opta por la opción menos ventajosa para el contribuyente para, de esa manera, posibilitar el control por parte de los Tribunales de que, efectivamente, se están respetando los derechos y garantías del contribuyente. Lo vemos en una sentencia del TS de 30 de septiembre de 2019 [9]. En esta sentencia se aprecia de manera clara la vinculación del principio de buena administración a los derechos y garantías del contribuyente. Aborda la cuestión relativa a si las ampliaciones de plazo para el trámite de alegaciones solicitadas por el contribuyente deben considerarse como

[7] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.
[8] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-06-2020, núm. 741/2020, rec. 3887/2017.
[9] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-09-2019, núm. 1280/2019, rec. 6276/2017.

una dilación imputable a la Administración a efectos de que sean tenidas o no en cuenta para el cómputo del plazo de prescripción.

En el asunto enjuiciado, en una determinada actuación de la Inspección, se daba al sujeto comprobado un plazo de alegaciones de 10 días, que era el plazo mínimo establecido por la norma aplicable en ese momento y que según la normativa se podría ampliar hasta 5 más [10]. El contribuyente solicitó dicha ampliación de plazo, pero no recibió ninguna respuesta a su solicitud. No obstante esta falta de respuesta, el contribuyente presentó alegaciones el último día en el que vencía la ampliación solicitada y la Inspección lo admitió sin denunciar la concurrencia de extemporaneidad. Pero esos 5 días resultaron ser determinantes para que se superara el plazo de conclusión del procedimiento de inspección y se ganara por el contribuyente la prescripción de las obligaciones comprobadas. Si esa ampliación se consideraba como dilación imputable a la Administración, se superaba el plazo para la conclusión del procedimiento de inspección y prescribían las obligaciones comprobadas. Si, por el contrario, se consideraba que esa dilación no era imputable a la Administración, las obligaciones comprobadas no habían prescrito.

Al margen del asunto enjuiciado, lo interesante de esta sentencia es como el TS se refiere específicamente al principio de buena administración tributaria y como vincula este principio a los derechos y garantías del contribuyente recogidos en el artículo 34 de la LGT. El TS consideró que la Inspección había infringido, en contra de los derechos y garantías del contribuyente, los siguientes principios:

1.º El principio de que la actuación de la Administración Tributaria sea lo menos gravosa posible [art. 34.1.k) LGT], concediendo el plazo menor para alegar –10 días, cuando la norma aplicable preveía entre 10 y 15 días–, sin dar ninguna justificación, lo cual va en contra de la obligación de motivación. Esto suponía dificultar al contribuyente el ejercicio de sus derechos al trámite de alegaciones [art. 34.1.l) LGT] y a ser oído [art. 34.1.m) LGT].

2.º El principio de proporcionalidad ya que, para el TS, no estaba justificado que la Administración concediera un trámite de audiencia de 10 días cuando el precepto legal establecía la posibilidad de otorgar hasta 15, en un asunto de especial complejidad que comportó la ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras por doce meses adicionales, es decir, hasta un total de 24 meses.

[10] Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. BOE núm. 285, de 27 de noviembre 1992, artículo 84.2.

El TS concluyó que debían considerarse integrados los 5 días adicionales dentro de las actuaciones inspectoras y que, por lo tanto, debía apreciarse que la Administración había sobrepasado el plazo de 24 meses para la finalización del procedimiento, no teniéndose en cuenta para la interrupción de la prescripción y produciéndose el efecto de la prescripción de las obligaciones inspeccionadas [11].

El TS fijó como doctrina en esta sentencia que, cuando la norma establece un plazo mínimo y uno máximo para el trámite de alegaciones, aunque la Administración tiene discrecionalidad para concretar dicho plazo, la concesión del plazo mínimo sin justificación alguna y la ausencia de respuesta a la petición de una ampliación, determinan que dicha ampliación así obtenida no puede ser entendida como dilación imputable al contribuyente [12].

Enmarcado en el «derecho al reconocimiento de los beneficios fiscales» que resulten aplicables, reconocido en el artículo 34.1.o) de la LGT, es contrario a la buena administración adoptar una decisión en base a una interpretación de la norma que conduzca al absurdo de dejar en peor situación a quien paga que a quien consigue un aplazamiento de ese pago. Siendo el objetivo de la norma favorecer el pago de las liquidaciones, tal finalidad no se cumple si se penaliza a quien paga en relación con quien consigue un aplazamiento. Por eso, en los casos en que el contribuyente ha ingresado el principal de una deuda, la Administración tributaria no puede denegarle la reducción del 25% del recargo a que se refiere el artículo 27.5 de la LGT, en base a que el ingreso del 75% restante del recargo haya sido aplazado en lugar de haberse ingresado, porque ello implica dejar en peor situación a quien ha ingresado directamente la cuota y ha aplazado el recargo, que a quien actúa a la inversa, esto es, aplazando o fraccionando la cuota e ingresando el recargo, lo cual es absurdo [13].

De la jurisprudencia analizada en los párrafos anteriores se desprende que la buena administración tiene dos consecuencias fundamentales: que la Administración tributaria debe hacer posible la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente, y que debe tener una conducta lo suficientemente diligente como para evitar las posibles disfunciones derivadas de su actuación. Obliga a la Administración, no solo a cumplir estrictamente el procedimiento establecido, sino a actuar de forma que se respeten los derechos de los ciudadanos. Por eso es contrario a

[11] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-09-2019, núm. 1280/2019, rec. 6276/2017. Fundamento de Derecho octavo.

[12] *Ibidem.* Fundamento de Derecho decimoprimero.

[13] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-10-2022, núm. 1280/2022, rec. 6385/2020.

la buena administración tributaria dificultar al contribuyente el ejercicio de los derechos que le reconoce la Ley, especialmente los derechos y garantías del artículo 34 de la LGT.

3. GARANTÍA DE TRAMITACIÓN SEPARADA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR COMO MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A UN TRATO IMPARCIAL

La aplicación práctica que hace la Administración Tributaria de la regulación actual del inicio del procedimiento sancionador tributario plantea problemas que afectan al respeto de la «garantía de tramitación separada del procedimiento sancionador». Esto es un claro ejemplo de disfunción en la actuación de la Administración que, aun aplicando la norma y el procedimiento, genera efectos injustos y, por lo tanto, es contraria al derecho a una buena administración.

La separación del procedimiento sancionador tiene como finalidad principal dotar de objetividad a la tarea de ejercer la potestad sancionadora. La buena administración en su contenido básico implica el derecho a un trato imparcial, es decir, que la Administración actúe de manera objetiva. Y, para que la tarea de ejercer la potestad sancionadora se pueda ejercer de manera imparcial, se necesita la tramitación separada.

Las razones que aconsejan la separación de los procedimientos de comprobación y sancionador son, entre otras, que los datos declarados o aceptados por el obligado tributario en un procedimiento de comprobación no puedan ser utilizados en un procedimiento represivo como es el sancionador (Bertrán Girón *et al.*, 2022, p. 330) [14], que los hechos que se tienen como probados en la fase de investigación o que han sido aceptados por el obligado tributario en la fase de liquidación, en donde puede concurrir incluso la «presión para aceptar» [15], no puedan utilizarse en un procedimiento punitivo, donde deben aplicarse los derechos a la presunción de inocencia, a no declarar contra uno mismo y a no reconocerse

[14] Bertrán Girón, M., «Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)», en VV.AA., *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* Coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S. A. Primera Edición Junio 2022. p. 330.

[15] Es muy ilustrativa en este aspecto la afirmación del Prof. González Botija, para quien, frente a la amenaza de ser sancionados o presionados, los ciudadanos pueden legítimamente entender que esa declaración de la Administración debe ser formalmente declarada nula, a efectos de no dejar duda alguna sobre su actuación legal y no tener que vivir bajo la incertidumbre de ser denunciados en cualquier momento. González Botija, F., «Los otros actos administrativos y su acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.» *Revista de Administración Pública,* núm. 167, Madrid, mayo-agosto (2005), p. 237.

culpable, proclamados en el artículo 24 CE (Casana Merino, 2018, p. 270) [16]. Otro de los motivos de la separación es que no se asocie necesariamente toda liquidación a una sanción tributaria, debiendo verificarse en el procedimiento sancionador tanto la concurrencia del elemento objetivo de los tipos contenidos en la LGT, como el componente subjetivo que, además, debe ser adecuadamente motivado (Bertrán Girón *et al.*, 2022, p. 270) [17].

La LGT reconoce la garantía de tramitación separada del procedimiento sancionador en su Exposición de motivos, al referirse a la regulación de la potestad sancionadora en materia tributaria «de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales» [18] y en el apartado 1 de su artículo 208 [19].

Esta garantía tiene su antecedente en la LDGC, que la regulaba en su artículo 34 [20], que fue muy bien recibido por la doctrina porque suponía dotar de objetividad a la tarea de ejercer la potestad sancionadora. Buscaba evitar la contaminación entre el órgano que comprueba, investiga o liquida, y el que finalmente sanciona. Sin embargo, esta mejora legislativa fue desvirtuada por el propio desarrollo normativo posterior que se hizo de ella que acabó convirtiéndola en una separación más formal que real (Bertrán Girón *et al.*, 2022, p. 329) [21]. Así, por ejemplo, se fue ampliando el plazo de inicio del procedimiento en los casos en que el mismo derivaba de un procedimiento de inspec-

---

[16] Casana Merino, F., *Procedimientos tributarios.* Aranzadi. 2018. p. 270.

[17] Bertrán Girón, M., «Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)», en VV.AA., *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* Coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S. A. Primera Edición Junio 2022. p. 331.

[18] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. Exposición de motivos V.

[19] *Ibidem.* Artículo 208.1: establece que: «1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente».

[20] Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998, artículo 34: «1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado. 2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último. 3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses. 4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones».

[21] Bertrán Girón, M., «Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)», en VV.AA., *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S. A. Primera Edición Junio 2022. p. 329.

ción [22], pudiendo darse la situación de que el inspeccionado haya firmado el acta en conformidad, o haya decidido no recurrir una liquidación derivada de un acta en disconformidad con la idea de que no se le impondrían sanciones y verse posteriormente sorprendido por el inicio de un procedimiento sancionador, habiendo perdido ya la posibilidad de recurrir la cuota y los intereses (Falcón y Tella, 2007, p. 1) [23].

La regulación actual contenida en el artículo 208.1 de la LGT continúa la línea garantista marcada por la LDGC en la tramitación del procedimiento sancionador, distinguiendo la competencia de comprobar e investigar de la de sancionar. Sin embargo, en la práctica, dicha separación es más formal que real, lo cual tiene efectos en la forma de inicio del procedimiento cuando tiene su origen en un procedimiento de aplicación de los tributos (Bertrán Girón *et al*, 2022, p. 330) [24]. Ejemplos de que la separación es más formal que real son:

— De acuerdo con lo previsto en el artículo 25 del RGRST [25], el procedimiento sancionador puede ser instruido por el mismo funcionario que tramitó el procedimiento de aplicación de los tributos.

— Los datos y pruebas obtenidas en el procedimiento de aplicación de los tributos se incorporan al procedimiento sancionador [26].

---

[22] Por Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2002, en el artículo 37 Dos, amplió el plazo a 3 meses. Este plazo de tres meses fue recogido en la redacción inicial del artículo 209 de la LGT, y ha sido ampliado a 6 meses por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021. Artículo 13.22.

[23] Falcon y Tella, R., «El plazo para iniciar el procedimiento sancionador». *Revista Quincena Fiscal,* núm. 10/2007. Editorial. p. 1

[24] Bertrán Girón, M., «Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)», en VV.AA., *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* Coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S. A. Primera Edición Junio 2022. p. 330.

[25] Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. BOE núm. 260, de 28 de octubre de 2004. «Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección. 1. Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación (…). Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. (…) 3. La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio …. Cuando el inicio y la tramitación del procedimiento sancionador correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. (…)».

[26] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. «Artículo 210. Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria. (…) 2. Los datos, pruebas

— Las actuaciones administrativas de regularización interrumpen el plazo de prescripción para el ejercicio de la potestad sancionadora.

— El propio obligado puede renunciar a la tramitación separada [27].

— En caso de reclamación económico-administrativa contra una sanción, si se ha presentado también reclamación contra la deuda tributaria de la que trae causa, ambas reclamaciones se acumulan [28].

Si se analiza la base sobre la que se van a sustentar los indicios que llevan al inicio del procedimiento sancionador, la separación no es real. La incorporación de datos al expediente puede llegar incluso a colisionar con el derecho a la no autoincriminación. A simple vista puede parecer lógica la incorporación al expediente sancionador de los datos obtenidos en un procedimiento de aplicación de los tributos. Sin embargo, el procedimiento sancionador se rige por los principios de presunción de inocencia, de beneficio de la duda en favor del acusado y de derecho a no declarar contra uno mismo. La concurrencia de tales principios en el procedimiento sancionador reclama la exigencia de mayor rigor a la Administración a la hora de probar los hechos constitutivos de la infracción y la culpabilidad. La incorporación al procedimiento sancionador de datos y pruebas obtenidos en la declaración del propio sujeto potencialmente sancionado presenta conflicto con tales principios. Para que la presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra uno mismo fueran respetados, sería necesario que solo se incorporasen al procedimiento sancionador los datos revelados por el obligado tributario en fase de declaración o bien descubiertos y probados por la Administración [29]. El derecho a no auto-inculparse es una garantía del derecho de defensa y no puede ser violentado por una exigencia coactiva en la aportación de pruebas que puedan implicar al obligado en una posible sanción. Nada impide que esos datos y pruebas se aporten de manera voluntaria, pero en nin-

---

o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución».

[27] *Ibidem.* «Artículo 208. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias. (…) 2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente…».

[28] *Ibidem.* «Artículo 230. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas. 1. Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos: (…) d) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive».

[29] Bertrán Girón, M., «Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)», en VV.AA., *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* Coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S. A. Primera Edición Junio 2022. p. 331.

gún caso puede obligarse a una persona a aportar elementos de prueba que supongan su autoincriminación [30]. El problema se presenta cuando la obtención de información es útil tanto para determinar la deuda tributaria como la sanción aplicable. En tales casos, las garantías del artículo 24.2 CE deberían aplicarse desde el inicio del procedimiento sancionador, entendiéndose tal inicio desde el punto de vista material y no formal. Ante esto se plantean dos cuestiones, la primera es si es admisible que el contribuyente se niegue a aportar información en base al derecho a no auto incriminarse; y la segunda es a partir de qué momento podría considerarse que el contribuyente puede negarse a aportar información en base a ese derecho a no auto criminarse (Bertrán Girón *et al.*, 2022, pp. 331, 332-333) [31].

La postura del TS está reflejada en diferentes sentencias, que procedemos a analizar a continuación. Algunas son contrarias a la práctica de iniciar el procedimiento sancionador antes de la liquidación. Pero la mayoría son favorables a esa práctica.

Una de las sentencias favorables es la de 23 de julio de 2020 [32]. En esta sentencia el TS resuelve un recurso de casación contra una sentencia del TSJ de Madrid que estimaba parcialmente un recurso contencioso-administrativo contra dos reclamaciones económico-administrativas, una, interpuesta contra un acuerdo de liquidación derivado de un acta de disconformidad relativa al IVA de dos períodos por un importe de 87.612,49 euros (siendo la cuantía de la reclamación de 45.506,48 euros), y, la otra, interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción derivado de las anteriores actuaciones, relativo al IVA de dos periodos por un importe de 87.276,00 euros (siendo la cuantía de la reclamación de 47.806,43 euros).

En el asunto enjuiciado una empresa había sido objeto de un procedimiento de inspección por el IVA y el IS de dos ejercicios. La inspección incoó acta de disconformidad en relación con el IVA y, en la misma fecha, antes del acuerdo de liquidación, notificó a la empresa el inicio de un procedimiento sancionador y una propuesta de sanción. La empresa interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR, que fue desestimada. Después interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Madrid, que lo estimó parcialmente, confirmando la liquidación tributaria, pero anulando la sanción tributaria por entender que el procedimiento sancionador y, por lo tanto, la resolución sancionadora, eran nulos por vulnerar el artículo 209.2 LGT, según

[30] *Ibidem.* p. 332.
[31] *Ibidem.* p. 333.
[32] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-07-2020, núm. 1075/2020, rec. 1993/2019.

el cual, «los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución». Aunque la misma Sala y Sección del TSJ de Madrid mantuvo en sentencias anteriores que el artículo 209.2 de la LGT establece un plazo máximo de tres meses (actualmente 6 meses) [33] para iniciar el procedimiento sancionador, pero no un plazo mínimo para hacerlo, y este criterio fue sustentado también por la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Séptima, de la AN, la sentencia de la AN fue casada por el TS en su sentencia de 3 de febrero de 2016 (RCA núm. 5162/2010), al considerar que la necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara, pues dicha liquidación es requisito imprescindible para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción, de manera que sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En base a lo anterior, dado que en el caso enjuiciado el acuerdo de liquidación era de fecha 5 de febrero de 2014, que el 30 de septiembre de 2013 se notificó el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador con la propuesta de sanción y que el 19 de noviembre de 2013 se puso a disposición la rectificación de la propuesta de imposición de sanción, dichos actos se acordaron y notificaron con anterioridad a la notificación de la liquidación lo que determinaba, de acuerdo con la doctrina señalada, la infracción del artículo 209 de la LGT y con ello la nulidad del procedimiento sancionador y de la resolución que lo concluye. Ante esto, la Administración recurrió en casación al TS, precisando como cuestiones de interés casacional las siguientes: 1) Determinar si la Administración Tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria. 2) Precisar si el artículo 209.2 de la LGT debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección, puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses

[33] Este plazo de 3 meses fue ampliado a 6 meses mediante Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021.

desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, ha de partirse necesariamente en los expedientes sancionadores de tal notificación como *dies a quo* del plazo de iniciación, sin que sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario. Se identificaban como normas jurídicas objeto de interpretación el artículo 209.2 de la LGT y el artículo 25 del RGRST.

La Administración alegaba que la LGT no establece el momento en que ha de iniciarse el procedimiento sancionador si bien, no podrá iniciarse más allá del plazo previsto en el artículo 209.2 de la LGT. Estimaba que el derecho a un procedimiento sancionador separado no exige que los procedimientos sean sucesivos, esto es, no exige que no puedan simultanearse en el tiempo el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador. El Abogado del Estado alegaba que el origen de la separación de procedimientos es la doctrina de los tribunales sobre la necesidad de garantizar un procedimiento equitativo que respete la presunción de inocencia, ya que las potestades administrativas no pueden ejercitarse con igual intensidad en un procedimiento de aplicación de los tributos que en un procedimiento sancionador (se cita, en este mismo sentido, la STS de 10 de julio de 2019, rec. núm. 83/2018). La separación de procedimientos trata de evitar la contaminación del procedimiento sancionador por el procedimiento de aplicación de los tributos, como garantía de los principios reconocidos en los artículos 178 y siguientes de la LGT y en las normas administrativas reguladoras del procedimiento sancionador. Esa finalidad se consigue separando los procedimientos, salvo renuncia del obligado tributario, pero sin que sea necesario que el procedimiento sancionador sea posterior y sin que sea relevante que las resoluciones que se dicten se notifiquen al mismo tiempo pues ello no produce indefensión material. El Abogado del Estado solicitaba del TS que fijara como doctrina, que la Administración Tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria –en los casos en que se sancione el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente–, de manera que el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección –entre otros– puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, no constituye un obstáculo para incoar tal procedimiento antes de que ese acuerdo liquidatorio haya sido dictado y notificado a su destinatario.

La empresa recurrente alegaba lo siguiente sobre la cuestión de si es posible iniciar un expediente sancionador por la presunta comisión de una infracción tributaria antes de haberse practicado la correspondiente liquidación por parte de la Inspección de los Tributos: (1) La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara dado que dicha liquidación es requisito sine qua non para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción, porque es obvio que sin liquidación no hay infracción, y consecuentemente, sin infracción no hay sanción. En caso contrario se estaría iniciando un procedimiento sancionador para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de una infracción tributaria. (2) Que el Título IV de la LGT regula la potestad sancionadora en materia tributaria de manera separada y autónoma. Lo que regula el artículo 209.2 de la LGT es un plazo de caducidad del procedimiento sancionador. El procedimiento sancionador solo puede iniciarse tras la notificación de la liquidación. En caso contrario no existiría presupuesto de hecho habilitante para defender la comisión de una infracción tributaria. La empresa recurrente pedía al TS que fijara como doctrina que en aquellos casos en que la Administración Tributaria, y especialmente la Inspección de los Tributos haya de iniciar un procedimiento sancionador por la presunta comisión de la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, debe haberse practicado antes la correspondiente liquidación y haberse llevado a cabo su notificación. Porque la liquidación practicada por la Administración Tributaria es requisito sine qua non de la infracción tributaria, puesto que sin liquidación no hay infracción, y consecuentemente, sin infracción no hay sanción. En caso contrario se estaría iniciando un procedimiento sancionador para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de una infracción tributaria.

En los fundamentos de derecho el TS simplifica la cuestión debatida de la siguiente manera: si el ordenamiento jurídico en general, y el artículo 209.2, párrafo segundo, de la LGT, en particular, en el caso de infracciones que causan un perjuicio económico a la Hacienda Pública, autorizan a la Administración Tributaria para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria.

El TS señala que no es doctrina jurisprudencial que el procedimiento sancionador deba iniciarse tras la notificación de la liquidación y que, ni el artículo 209.2 de la LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, establecen que el procedimiento sancionador deba iniciarse tras la notificación de la

liquidación tributaria. Del artículo 209.2 de la LGT únicamente puede inferirse que establece, respecto de la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección, un plazo máximo para iniciar el procedimiento sancionador, el de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, que es un plazo de caducidad. Para el TS no existe inconveniente en que se inicie el procedimiento sancionador mientras se instruye el de aplicación de los tributos. Cabe iniciar un procedimiento sancionador sin haber confirmado previamente la comisión de una infracción tributaria. De diferentes preceptos del RGRST se deduce que pueden iniciarse procedimientos sancionadores sin que se haya practicado una liquidación o cuando el procedimiento de gestión o el de inspección están aún en fase de instrucción. Tal es el caso del artículo 22.4 y del artículo 25 del RGRST.

La posibilidad de que pueda iniciarse un procedimiento sancionador antes de que se haya practicado una liquidación no es contraria al derecho a ser informado de la acusación ni al derecho de defensa. Aunque con carácter general está previsto que se informe al obligado tributario de la acusación en el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, el artículo 24.2 de la CE no impide que en dicho acuerdo no se lleve a cabo una descripción completa y acabada de la acusación existente contra él siempre y cuando los elementos esenciales del hecho sancionable y su calificación jurídica se comuniquen al obligado tributario en un momento posterior (y siempre antes, claro está, de la finalización del procedimiento), y el interesado disponga de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga (STC 59/2014, de 5 de mayo, FJ 3). Estas circunstancias concurren en todos aquellos casos en los que, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador tributario por la supuesta comisión de una infracción tributaria de perjuicio económico antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación con el que finaliza el procedimiento inspector, y pudiendo existir, en consecuencia, cierta indeterminación inicial en la formulación de la acusación, los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que corresponde imponer se concretan posteriormente por parte de la Administración en el expediente sancionador, concreción que bien puede producirse en la propuesta de resolución sancionadora a que se refieren los artículos 210.4 de la LGT y 23.5 del RGRST que, de conformidad con estos mismos preceptos,

deberá ir sucedida del correspondiente trámite de alegaciones de quince días durante los cuales el interesado «podrá alegar cuanto considere conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos», mediante el cual se materializaría, en estos casos, y en último término, el ejercicio del derecho de defensa.

Para el TS en esta sentencia interpretar que la LGT faculta a la Administración Tributaria para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación que pone fin al procedimiento inspector no vulnera los derechos a ser informado de la acusación y de defensa del obligado tributario. Cuestión distinta es que sea una exigencia que venga impuesta por la necesaria salvaguarda de otra de las garantías constitucionales del artículo 24.2 CE que disciplinan el procedimiento administrativo sancionador, en general, y el tributario, en particular: el derecho a no auto-incriminarse. Si no se inicia el procedimiento sancionador, una vez que se conocen los elementos necesarios para sancionar, se corre el riesgo de conculcar precisamente las garantías y derechos de los contribuyentes, al violar su derecho a no declarar contra sí mismo y a la no autoincriminación. Ello no impide que la Administración pueda seguir obteniendo información en el procedimiento de comprobación, a través de terceros o incluso, del propio inculpado, pero sin utilizar medios coercitivos. De lo contrario, podría ocurrir que el procedimiento dirigido a la liquidación del tributo se prolongue deliberadamente al objeto de obtener pruebas al amparo del deber de colaboración y al margen de los principios y garantías propios del ámbito sancionador. En relación a la garantía de no autoincriminación en el ámbito tributario, el TEDH se ha pronunciado (Sentencias de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, y de 19 de septiembre de 2000, caso I. J. L. y otros c. Reino Unido) advirtiendo que, si de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada, aunque tales declaraciones se hayan realizado antes de ser acusado. La salvaguarda del derecho a no autoincriminarse no reclama adelantar el inicio del procedimiento tributario sancionador al momento en el que se pueda atribuir al sujeto inspeccionado, más o menos fundadamente, la realización de una infracción tributaria, sino que reclama más bien que la información que ha sido obtenida bajo medios coactivos, concurriendo la coacción legal que se deriva del artículo 203 de la LGT, en el procedimiento inspector, no sea utilizada posteriormente en el seno del procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario y para fundamentar por parte de la Administración Tributaria la imposición de cualesquiera de las sanciones que se cuantifican en función del importe de la cuota liquidada al término del

procedimiento de inspección. De acuerdo con nuestro TC el derecho fundamental a no auto-incriminarse no surte efectos en el seno del procedimiento inspector y es solo aplicable a los procedimientos que pueden concluir con la imposición de sanciones. En los supuestos en los que la notificación de la liquidación y de la sanción coinciden temporalmente se produce una tramitación conjunta en el tiempo, que no confundida, de los procedimientos de comprobación e investigación y del procedimiento sancionador, que no conlleva una quiebra del principio de separación de procedimientos. Y no constituye una vulneración del principio que establece el artículo 208.1 de la LGT ni formal ni materialmente. Con la separación de procedimientos se trata de evitar la «contaminación» del procedimiento sancionador por el procedimiento de aplicación de los tributos, como garantía de los principios reconocidos en los artículos 178 y siguientes de la LGT y en las normas administrativas reguladoras del procedimiento sancionador. Esa finalidad se consigue separando los procedimientos, salvo renuncia del obligado tributario, pero sin que sea necesario que el procedimiento sancionador sea posterior y sin que sea relevante que las resoluciones que se dicten se notifiquen al mismo tiempo pues ello no produce indefensión material.

De acuerdo con lo anterior, el TS concluyó que ni el artículo 209.2 de la LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria interpretada conforme a los criterios del artículo 12 de la LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 del RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 de la CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.

Esta sentencia fue aclarada en el auto de 29 de julio de 2020 [34] para incorporar el voto particular del magistrado Navarro Sanchís, al que se adhirió el magistrado Montero Fernández. En el voto particular se considera errónea la doctrina por la cual ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 de la CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la

[34] ATS de 29 de julio de 2020, rec. 1993/2019.

defensa. De acuerdo con este voto particular, tal interpretación lo que hace es «bendecir una práctica administrativa habitual, conforme a la cual, la mayoría de los procedimientos sancionadores se incoan antes de producirse la liquidación». Para la Administración, de considerarse inaceptable esta práctica, se crearía una doctrina gravemente dañosa para el interés general porque alteraría la forma de actuar de los órganos de inspección teniendo en cuenta que la forma más eficiente y conforme al principio de celeridad es iniciar el procedimiento sancionador en el momento en el que se suscribe el acta de inspección en el que se advierte la existencia de indicios en la comisión de infracciones tributarias. La mayor parte de los expedientes sancionadores tramitados por la inspección (más del 95%) se inician antes de la notificación del acuerdo de liquidación, en el momento de suscripción del acta de inspección, de manera que «la doctrina afectaría a la práctica totalidad de los expedientes sancionadores, trascendiendo del caso concreto».

En el voto particular se alude a los principios generales de interpretación de las normas sobre garantías penales y sancionadoras, bajo la primacía del principio «favorabilia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda». La tesis mayoritaria conforme a la cual el artículo 209.2 de la LGT, al no prohibir expresamente que se inicie el procedimiento sancionador en un momento anterior a la liquidación, lo está permitiendo, es contraria a las reglas interpretativas elementales sobre la atribución legal de potestades, máxime las sancionadoras. A diferencia de la libertad con que pueden obrar los particulares en sus relaciones jurídicas *(quae non prohibita, permissa intelliguntur),* para la Administración, como organización servicial, que sirve, en el sentido de que debe servir, los intereses generales (art. 103 de la CE), sólo le es lícito actuar allí donde la ley le permite que lo haga. No basta con que algo no esté prohibido para que brote espontáneamente una suerte de potestad por ocupación, sino que es precisa una atribución legal, lo que es particularmente claro tratándose del ejercicio de la potestad sancionadora, que no consiente la posibilidad de las denominadas potestades implícitas.

La interpretación efectuada por la sentencia, que habilita a la coexistencia simultánea, incluso totalmente paralela, de un procedimiento de aplicación y otro sancionador, supone contravenir el principio de separación de procedimientos reconocido en el artículo 208 LGT. El principio de separación requiere, entre otros elementos para su efectividad, una separación no sólo conceptual, esto es, real y no formal o aparente, sino también temporal, un encadenamiento sucesivo, pues sólo así se pueden hacer efectivos los derechos del expedientado y que no queden en una mera declaración.

La interpretación de la sentencia de que el artículo 209.2 LGT, al no prohibir expresamente el inicio del procedimiento sancionador antes de la terminación del previo de regularización, lo permite, contraviene o dificulta significativamente, hasta su virtual abolición, el ejercicio del derecho fundamental, emanado del de defensa y de presunción de inocencia, de la no autoincriminación o *nemo tenetur.* El hecho de que el comprobado y, al mismo tiempo, expedientado, esté sometido a la vez a un doble status jurídico, desvirtúa sensiblemente el derecho de no autoincriminación *(nemo tenetur se ipsum prodere).* Mientras se sustancia el procedimiento sancionador, es de suponer que únicamente con material meramente provisional, en tanto llega la liquidación que permita establecer los hechos y su calificación o efectos, el sometido a dicho expediente puede oponerse a facilitar datos que perjudiquen su posición jurídica, aunque, en realidad, no se conocen casos de un expediente sancionador donde se examinen hechos o practiquen pruebas diferentes de las seguidas en el de aplicación o comprobación, pero como obligado tributario que es en un procedimiento encaminado a determinar la deuda tributaria, tiene el deber, en una posición pasiva en el seno de un procedimiento puramente inquisitivo, de facilitar información de cargo, con sanción severa en caso de no hacerlo (art. 203 de la LGT). Ni la ley ni el reglamento prevén ninguna garantía o mecanismo de advertencia para el caso de simultaneidad de procedimientos en el sentido de informarle o advertirle de que puede negarse a aportar cualquier prueba de cargo o que le sea perjudicial o sirva para su condena la, así como negarse a colaborar, aunque es, al mismo tiempo, suministrador legal de información de transcendencia tributaria y un ciudadano al que la Constitución y los Tratados y Convenios internacionales le reconocen sin restricción el derecho a no incriminarse. A falta de tales mecanismos normativos de garantía de un derecho fundamental y su efectividad, hoy inexistentes, habría que confiar en la bondad administrativa para que los datos y elementos de cargo que se obtengan en el procedimiento de gestión o inspección, de forma ineluctable, no puedan incorporarse sin más al acervo de pruebas de cargo del procedimiento sancionador, a fin de que la Administración, sometida a la ley, pueda garantizar ese derecho fundamental al que las leyes tributarias no dan cauce alguno de salvaguarda.

Para los magistrados del voto particular, es cierto que el derecho fundamental de no autoincriminación ocupa una posición aparentemente coyuntural en el análisis de la cuestión sobre la posibilidad del artículo 209.2 de la LGT de anticipar el inicio del procedimiento a un momento anterior al de la liquidación, pero la respuesta que da la sentencia resulta insatisfactoria, pues viene a decir, que el peligro de quebrantamiento del derecho a la no autoincriminación no nace, ni necesariamente se agrava, por el hecho de que el

procedimiento sancionador se inicie en un momento o en otro, lo cual es una verdad a medias: se trata de interpretar el artículo 209.2 de la LGT no sólo según el sentido propio de sus palabras, sino también, de forma teleológica, de la forma más acorde con la primacía de los derechos fundamentales. Es obvio que la tramitación simultánea de ambos procedimientos tropieza con graves inconvenientes, pues en el sancionador no es común ni habitual que se solicite al interesado prueba de cargo, de suerte que es raro, en la práctica, el juego de este principio; pero, en cambio, en el de gestión o inspección, el comprobado, al que la LGT, de modo no casual, ya llama obligado tributario, anticipando su destino previsible, es un elemento pasivo en el marco de un procedimiento típicamente inquisitivo, donde tiene un deber de colaborar con la Administración, tan coactivo que se castiga con sanciones muy severas, las previstas en el artículo 203 LGT. Esa coactividad presente en el primer procedimiento tampoco impide –pues no hay ninguna norma jurídica que así lo garantice– que la información así obtenida por la Administración pueda ser trasvasada, sin más, al expediente sancionador, donde puede servir como prueba incriminatoria, incluso única, determinante de forma directa de la sanción misma. Ello entrañaría, en sí mismo, una infracción del derecho a no colaborar con la Administración en la acusación. La fórmula que emplea el TS en la sentencia de la que el voto particular forma parte, para conjurar ese peligro, es la de confiar en la bondad connatural de los órganos de la Administración Tributaria, puesto que no cabe apelar a la claridad de los procedimientos y a la previsión de mecanismos normativos expresos para asegurar la efectividad del contenido esencial de ese derecho fundamental, como podría ser la advertencia para que el ciudadano sepa a ciencia cierta cuáles van a ser las consecuencias de sus actos, incluso las que le pueden pesar en un procedimiento punitivo distinto a aquél en el que tales datos se deben facilitar obligatoriamente. Este principio de no autoinculpación, que es también recogido en el derecho comunitario y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, debe operar solo en el procedimiento sancionador, no en el de aplicación de los tributos. De lo contrario el inspeccionado podría negarse a contestar a los requerimientos de información o a facilitar datos o informaciones que concretasen su deber de contribuir. Por este motivo es trascendental que los procedimientos de regularización y sancionador no se solapen en el tiempo, pues si se quiere garantizar el respeto al derecho a no autoincriminarse, el obligado podría negarse, en ejercicio de su derecho fundamental, desde que se inicia el expediente sancionador, a suministrar datos en el previo de gestión o inspección, lo que evidentemente choca con la naturaleza de estos procedimientos y con las previsiones legales que contemplan sanciones por el incumplimiento de los requerimientos. Se trata

en todo caso de procedimientos distintos que obedecen a fines muy diferentes, por lo que permitir que coincidan en el tiempo hace que, o bien no pueda la Administración actuar con plenitud de facultades legales en el procedimiento de regularización, o bien se conculque gravemente, o caiga en grave riesgo de quebrantamiento, uno de los principios elementales de la potestad sancionadora por conminarse al sujeto a hacer una declaración autoinculpatoria. La exigencia para asegurar la tutela de este principio radicaría en que, una vez abierto el expediente sancionador, fuera necesario advertir al obligado de que los datos se le requieren para una finalidad no exclusivamente recaudatoria, sino también penal. En todo caso, parece imposible salvaguardar el principio de separación de procedimientos, con automática comunicabilidad de datos, si coexisten dos procedimientos, de regularización y sancionador, y en el segundo se utilizan datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción en el primero, ya que la ley no prevé una salvedad, como podría ser también, por ejemplo, la destipificación o inaplicación de la conducta de no colaboración, cuando se abre el procedimiento sancionador y aún no ha culminado el de inspección. La más prestigiosa doctrina científica ha expresado su seria preocupación por la laxitud con que en materia tributaria se ha hecho visible la tutela de este derecho fundamental, que parece desterrado de nuestra disciplina. La relevancia y fuerza expansiva del derecho a no declarar contra sí mismo, y su carácter nuclear, no puede ser sacrificada o desplazada en virtud de principios meramente funcionales tales como los de celeridad, economía o eficacia.

Acerca de los precedentes del TS que han interpretado el artículo 209.2 de la LGT, los autores del voto particular explican que la STS de 10 de julio de 2019, rec. núm. 83/2018, puede ser entendida en un sentido contrario al propugnado en la sentencia. Se debe reconocer que existe el precedente. Las afirmaciones efectuadas en esa sentencia son rotundas y fundadas y aportan una argumentación valiosa a la falta de cobertura del precepto reglamentario que termina siendo anulado. Si el TS se aparta de tal precedente, hay que decirlo de forma expresa, evitando la práctica de provocar «cambios de doctrina al descuido». En el fundamento sexto de esa sentencia se señala que, en lo tocante al factor tiempo el artículo 209.2 de la LGT establece un plazo de caducidad que implica que cuando el procedimiento sancionador se incoe como consecuencia de la presentación de una declaración tributaria, o tras un procedimiento de comprobación o de inspección, no podrá iniciarse una vez transcurridos tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación tributaria. El legislador estableció el nuevo plazo de tres meses aplicable a todos los supuestos de inicio del procedimiento de sancionador que traen causa de un previo procedimiento de

regularización en vía Inspectora con la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, que incorporó un nuevo párrafo sexto en el artículo 81 la LGT de 1963. No existe habilitación legal para el reglamento en este campo ya que la interpretación del artículo 211 no permite atribuir esta finalidad a la remisión que hace al artículo 104.2 de la LGT. Tampoco es congruente la previsión reglamentaria impugnada a tenor de las características del procedimiento sancionador, tal y como está configurado, ya que supondría supeditar el procedimiento sancionador al curso de un procedimiento inspector cuando la voluntad del legislador, de manera indiscutible, fue la de hacer por completo independiente el procedimiento sancionador respecto de otros procedimientos tributarios como el de inspección. La solución legal para la eventualidad que trata de precaver la reforma que introdujo el Real Decreto 1072/2017 [35] es clara en la LGT, y radica en que el procedimiento sancionador no se inicie mecánicamente de forma simultánea o acompasada con el inspector. La relevancia del procedimiento inspector en el ejercicio de la potestad sancionadora tiene perfecto acomodo en el esquema legal por la simple regla de no iniciarlo hasta la finalización del procedimiento inspector, conforme prevé el artículo 209.2 de la LGT, que otorga un plazo máximo de tres meses para hacerlo, lo que parece más que suficiente. Tampoco se puede compartir cuanto se dice acerca de que la sentencia de 3 de febrero de 2016, rec. núm. 5162/2010, no diga lo que efectivamente dice, que la necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que dicha liquidación es requisito *sine qua non* para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción. Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción. Si se inicia el expediente sancionador sin que exista aún el presupuesto de hecho que puede originar el tipo infractor, como es el acuerdo de liquidación, se vulnera el artículo 209 de la LGT, y el principio de tipicidad recogido en los artículos 177 y 183.1 del mismo texto legal.

En la conclusión del voto particular se destaca la preocupación por la falta de aprovechamiento por parte del TS de una «ocasión única» para, por la vía de creación jurisprudencial en un recurso de casación y con un caso idóneo para

[35] Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre. BOE núm. 317, de 30 de diciembre de 2017.

formar doctrina, aportar claridad y certeza a situaciones, como las sancionadoras, basadas en principios y normas que, o están rudimentariamente reconocidos en la ley, o carecen de medidas de garantía de su observancia, o simplemente no tienen un contenido sustantivo propio. Para los magistrados del voto particular, el núcleo de la sentencia consiste en la afirmación de que nada obsta a la posibilidad que la propia Administración haga sin cortapisas ni trabas lo que ella misma afirma que viene haciendo en el 95% de los casos en base a la idea de que es gravemente dañosa la doctrina que entorpece la actuación de la Administración conforme a la práctica que ella decide, elevada así, materialmente, en fuente del Derecho. La celeridad y la eficacia no son principios rectores absolutos que puedan imponerse, ni siquiera someterse a un juicio de ponderación, con los verdaderos derechos fundamentales en juego. Con el criterio de la sentencia se abdica de llevar a su máxima plenitud el principio de control de la legalidad de la actuación de la Administración, así como del sometimiento a los fines que la justifican (art. 106 de la CE), pues se confrontan, para la interpretación del alcance de una norma, derechos fundamentales que se consideran no infringidos, con reglas meramente instrumentales de funcionamiento, como la celeridad, la eficacia o la economía. Los magistrados del voto particular terminan afirmando que la sentencia debió desestimar el recurso de casación formulado por la Administración contra la sentencia del Tribunal de instancia.

4. DEBER DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO

En ocasiones el TS ha afirmado la obligación de la Administración Tributaria, con fundamento en el principio de buena administración, de adoptar las medidas necesarias para evitar las consecuencias negativas que la actuación de la Administración, en relación con un sujeto concreto, pueden generarse para otros sujetos con los que éste está relacionado. Tales consecuencias negativas son, por ejemplo, el efecto de la doble imposición y el enriquecimiento injusto [36] de la Administración. En los apartados siguientes se analizarán algunos casos concretos de la obligación de la Administración Tributaria de evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto con base en el principio de buena administración.

[36] Sobre el principio de prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración afirma el profesor González Botija que «no es solo un principio general del derecho, que rige también en el derecho administrativo, sino que además debe de considerarse como una acción propia y singular del derecho administrativo». González Botija, F. y Rodríguez Morilla, J. A., *El reformado anticipado.* Atelier. 2018. p. 91.

4.1 **Regularización de la obligación de retener**

Una de las situaciones en las que puede producirse doble imposición y enriquecimiento injusto es cuando la Administración regulariza la obligación de retener a un sujeto pasivo, pero no regulariza, a su vez, a los perceptores de las rentas sometidas a la obligación de retención regularizada. Tal es el caso de la sentencia del TS de 17 de abril de 2017 [37], donde el Alto Tribunal hace una clara exposición del significado y relevancia del principio de buena administración en el ámbito tributario.

En este asunto, el TS resuelve un recurso de casación contra una sentencia del TSJ del País Vasco que estimaba un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral (TEAF) de Guipúzcoa.

El caso enjuiciado se refería a un conflicto entre una empresa del ámbito de la enseñanza y la Diputación Foral de Guipúzcoa por unas retenciones de IRPF. Los socios de la empresa habían realizado una operación de venta de sus acciones a la propia empresa que luego procedió a amortizarlas. La empresa no retuvo a los socios al pagarles el dinero resultante de la amortización de acciones y los socios tributaron por el rendimiento como una ganancia patrimonial. La Hacienda Foral inició un procedimiento de comprobación y consideró que, dado que el destino de las acciones era su amortización, en realidad la operación era una reducción de capital con devolución de aportaciones por lo que la renta obtenida por los socios debía de tributar como rendimiento de capital mobiliario sujeto a retención.

La Hacienda Foral regularizó a la empresa y le requirió el ingreso de las retenciones, indicando además que debían modificarse de oficio las declaraciones de IRPF de los socios. Sin embargo, los socios ya habían declarado las ganancias patrimoniales en su IRPF y habían pagado las cuotas resultantes, con lo que la regulación producía el efecto de una doble imposición y un enriquecimiento injusto de la Hacienda Foral.

Ante esta situación, el TS afirma que, para evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto, en los supuestos de regularización de la obligación de retener no basta con que la Administración adopte una posición pasiva y se remita a futuras actuaciones para la regularización de la obligación principal, sino que es necesaria una actitud activa dentro del propio procedimiento de comprobación, con el fin de evitar el riesgo de la doble imposición y del enriquecimiento injusto.

---

[37] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-04-2017, núm. 665/2017, rec. 785/2016.

El TS consideró que el hecho de haberse limitado la Administración a señalar en su informe que debían modificarse de oficio las declaraciones de IRPF, implicaba más trámites innecesarios, generaba una doble imposición y un enriquecimiento injusto. Entendía que la Administración debía, en el propio procedimiento de comprobación, haber revisado el cumplimiento de la obligación principal de la que derivaba la obligación de retener. Para el TS, tal forma de actuar era contraria al principio de buena administración [38].

Apunta el Alto Tribunal que la buena administración es un derecho de raigambre en la UE forjado en la jurisprudencia emanada del TJUE y que ha dado lugar al artículo 41 de la CDFUE. Para el TS, aunque la CDFUE no era aplicable al asunto en concreto dado su ámbito material, no podía desconocerse su proyección práctica en general.

El TS afirma que el principio de buena administración está implícito en los artículos 9.3 y 103 de la CE, que se ha proyectado en muchos pronunciamientos jurisprudenciales y que ha sido positivizado en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de Octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público [39]. Señala que el deber de evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario se basa en los principios de justicia y de capacidad económica y que «le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente» [40].

Otra sentencia en la que el TS recurre al principio de buena administración en relación con la obligación de integra regularización y de evitar de forma diligente la doble imposición y el enriquecimiento injusto, es la de 13 de noviembre de 2019 [41]. En este caso, una empresa del ámbito de la alimentación constituida en el año 2004, había recibido de su matriz la rama de actividad de fabricación y suministro de productos de aperitivo para una conocida

[38] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto.

[39] Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015, artículo 3.1.e): «Artículo 3. Principios generales. 1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios: … e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional».

[40] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-04-2017, núm. 665/2017, rec. 785/2016. Fundamento de Derecho cuarto.

[41] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-11-2019, núm. 1574/2019, rec. 1675/2018.

cadena de supermercados. En el año 2009 la compañía matriz transmitió la totalidad de las participaciones de su filial a otra empresa, con la que no tenía vinculación alguna. En julio de 2011 la Inspección regularizó el IS de la filial correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 y giró una liquidación en la cual incrementaba la base imponible por considerar no deducibles unos gastos por servicios recibidos de su anterior matriz, que la Inspección consideraba como no justificados, y por intereses pagados de un préstamo recibido de ésta, que la Inspección consideró como dividendos.

La empresa recurrió alegando la vulneración de los principios de seguridad jurídica y prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración, al haber realizado la Inspección una regularización incompleta de las operaciones realizadas entre la matriz y la filial, pues había regularizado únicamente a la sociedad filial que dedujo el gasto, incrementando su base imponible en el importe del referido gasto, pero no había efectuado la correlativa regularización a la sociedad matriz que computó el ingreso, disminuyendo su base imponible en dicho importe, tal y como exige la LIS en el supuesto de que la regularización hubiese venido motivada por la valoración de las operaciones a valor normal de mercado.

El asunto llegó a la AN que desestimó este motivo de impugnación, afirmando que «este ajuste bilateral debe solicitarlo de Hacienda la entidad que obtuvo el ingreso, acreditando los extremos correspondientes, pero dicha entidad no es aquí actora, ni resulta acreditado que tal ajuste haya sido solicitado de la Hacienda» [42].

La empresa recurrió la sentencia de la AN en casación ante el TS, alegando que el principio de seguridad jurídica exige que en estas situaciones la Administración efectúe una regularización completa, tanto en la parte que le beneficia como en la que le perjudica, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración. Obligar a la sociedad que obtuvo el ingreso a iniciar un procedimiento de rectificación de unas autoliquidaciones presentadas hace 11 y 10 años vulnera, por un lado, el principio de seguridad jurídica, cuando dentro del propio procedimiento de inspección le hubiera resultado muy fácil a la Administración comprobar tal circunstancia, como ocurre en los procedimientos en los que las correcciones de las operaciones entre personas o entidades vinculadas derivan del ajuste de las mismas al valor normal de mercado y vulnera también el principio de buena administración, en base al cual los responsables de gestionar el sistema impositivo y la propia Administración Tributaria, tienen la obligación de observar el deber

[42] SAN (Contencioso), sec. 2, S 11-12-2017, rec. 352/2016. Fundamento de Derecho segundo.

de cuidado y la debida diligencia que haga inviable la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración.

El TS falló en el sentido de que, en los expedientes en los que se regularizan obligaciones derivadas de operaciones entre sociedades de un grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación que, en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación, les generaría un exceso de tributación, la Administración debe efectuar una regularización completa y bilateral, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.

Sin embargo, en esta sentencia el TS se basó en el principio de seguridad jurídica y no en el de buena administración. Este segundo principio se cita en la sentencia por haberlo traído a colación la empresa recurrente en su recurso, pero el TS no lo utiliza a la hora de establecer los fundamentos que determinaron su fallo. Si bien, de la propia sentencia se deduce claramente la idea de que el deber de efectuar una regularización completa y bilateral implica una actuación diligente, deber éste, el de actuar de manera diligente, incluido en el de buena administración.

4.2 **Regularización correlativa de gastos e ingresos**

Otra de las consecuencias del principio de buena administración, según la doctrina del TS, es la exigencia a la Administración de que, en los casos en que, en el marco de una inspección, se regularice un gasto como no deducible en el IS, se proceda también a regularizar el ingreso correlativo, devolviendo el ingreso fiscal recibido de más, incluso aunque haya transcurrido el plazo de prescripción para que el contribuyente afectado pida la regularización.

Esta cuestión es tratada en una sentencia del TS de 11 de junio de 2020 [43]. En el asunto enjuiciado, una empresa había pagado a otra en el año 2004 una importante cantidad en concepto de comisión por la venta de unos terrenos. La empresa pagadora contabilizó la operación como un gasto y lo incluyó así en su declaración de IS del ejercicio 2004. La Inspección revisó el IS de 2004 de la empresa pagadora y determinó que esa comisión por venta no lo era en realidad, sino que se trataba más bien de un dividendo y, por lo tanto, una retribución de capitales propios no deducible como gasto en el IS. La empresa recurrió en vía económico-administrativa, siendo rechazada su reclamación por el TEAR con fecha 29 de noviembre de 2010.

[43] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-06-2020, núm. 741/2020, rec. 3887/2017.

Por su parte, la entidad que había cobrado esas comisiones, las había declarado como un ingreso, tributando por él en su IS de 2004 por lo que, al conocer la liquidación realizada por la Inspección a la empresa pagadora, solicitó de Hacienda, con fecha 4 de abril de 2011, la rectificación de su IS de 2004, con devolución de lo tributado por el ingreso derivado del gasto regularizado a la empresa pagadora. Hacienda rechazó esta solicitud, alegando que había prescrito el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos. Ante esto, la empresa solicitante interpuso una reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el TEAR con fecha 25 de octubre de 2012.

El asunto llegó al TS que consideró que se daban tres circunstancias esenciales para resolver el litigio:

1.ª El gasto considerado por la empresa que pagó la comisión, deducible en el IS de 2004, estaba correlacionado con el ingreso declarado por la empresa que la había cobrado, en su propio IS del ejercicio 2004.

2.ª La Administración no comprobó el IS de 2004 de la empresa que había cobrado la comisión, a pesar de haber comprobado y regularizado el IS de 2004 de la empresa pagadora, en esa partida que afectaba a la empresa que la había cobrado.

3.ª La empresa que había cobrado no tuvo conocimiento de la regularización sufrida por la empresa pagadora hasta que esta regularización fue confirmada por el TEAR en el año 2012.

El TS establece una excepción a la regla general según la cual, en las autoliquidaciones, la prescripción sanciona la inactividad del contribuyente que deja pasar el plazo sin hacer ninguna petición desde que efectuó el ingreso indebido. Dicha excepción es que esta regla no es aplicable cuando el nacimiento del derecho, constatación de que el ingreso era realmente indebido, no depende del contribuyente sino de la propia Administración que está regularizando a otro contribuyente, con lo que ocasiona que el ingreso del primer contribuyente sea indebido.

El TS entendió que la Administración, al no regularizar correlativamente un ingreso mediante una actuación de signo contrario, obtuvo un ingreso fiscal mayor que aquel al que tenía derecho. Así, el TS, en el Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia recurre al principio de buena administración enfatizando que dicho principio impone a la Administración un deber de diligencia tal que impida las disfunciones que pueda ocasionar su actuación, no bastando la sola observancia del procedimiento y trámites, sino debiendo procurar además la plena efectividad de las garantías y de-

rechos de los contribuyentes y debiendo evitar, en todo caso, el enriquecimiento injusto [44].

El Alto Tribunal extrae tres consecuencias del principio de buena administración:

1.ª Que la Administración está obligada a servir con objetividad los intereses generales y a ajustar su actuación a la ley y al Derecho. Por lo tanto, no podía desconocer que la regularización que practicaba a la empresa que había pagado la comisión, incidía en la situación tributaria de la empresa que la había cobrado.

2.ª Que la Administración (en este caso, la Inspección) debía haber regularizado también el IS de 2004 de la empresa que había cobrado la comisión, al tratarse de una partida conexa a la regularizada a la empresa que se la había pagado, por ser una exigencia del principio de buena administración.

3.ª Que la fecha de inicio del plazo de prescripción para solicitar el reconocimiento y devolución de un ingreso indebido, es la fecha en la que se constata que ese ingreso es indebido, y no aquélla en la que se realizó dicho ingreso.

Por lo tanto, el TS dictaminó en este asunto que la fecha de inicio del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos es aquella en la que el contribuyente puede constatar que el ingreso en cuestión es efectivamente indebido, fecha que, en este caso, es aquella en la que la Administración, al regularizar un gasto, hace una calificación incompatible con el ingreso. Además, anuló la sentencia del TSJ que denegaba la devolución de ingresos indebidos por el IS de 2004 a la empresa que había cobrado la comisión. Anuló también la resolución del TEAR que desestimaba la reclamación contra el acuerdo de la Administración, desestimando la rectificación del IS de 2004 y la devolución del ingreso fiscal derivado de las comisiones recibidas de la empresa pagadora. Y, por último, declaró el derecho de la empresa perceptora de la comisión a que se le devolviera lo ingresado en su IS de 2004, en relación con las comisiones cobradas, regularizadas por la Administración.

4.3 **Regularización en caso de operaciones vinculadas**

El TS también ha aplicado el principio de buena administración en asuntos relativos a operaciones vinculadas. La normativa fiscal contiene mecanis-

[44] *Ibidem.* Fundamento de Derecho tercero.

mos para tratar de impedir que, mediante la utilización de las situaciones de vinculación entre partes, se logren ahorros fiscales ilícitos en perjuicio de la Hacienda Pública y ventajas competitivas que distorsionen la libre y plena competencia que debe presidir toda economía de mercado.

Uno de los principios que rige toda la normativa sobre operaciones vinculadas es la necesidad de que la comprobación efectuada a un sujeto sea tratada correlativamente con los demás sujetos vinculados intervinientes en la operación, con dos finalidades esenciales: 1) que las partes afectadas puedan hacer alegaciones y la Administración pueda adoptar una resolución fundada y, 2) evitar la sobreimposición y el trato discriminatorio de unas partes respecto de otras.

Este espíritu informador implica para la Administración un mayor deber de cuidado y diligencia sobre todo, como se verá más adelante, en los casos en que las partes vinculadas están sometidas a Administraciones y legislaciones diferentes.

Actualmente las operaciones vinculadas están reguladas, principalmente, en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y en el artículo 19 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS). Las dos normas recogen, respecto de la comprobación de operaciones vinculadas, la obligación de información a todos los afectados «para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación…» [45].

Según se apuntaba antes, el espíritu informador del mecanismo de las operaciones vinculadas hace recaer sobre la Administración un especial deber de cuidado cuando las partes vinculadas están sometidas a Administraciones y legislaciones diferentes. Lo vemos en las sentencias del TS de 17 de septiembre de 2020, 22 de septiembre de 2020 y 29 de octubre de 2020 [46].

Estas tres sentencias están relacionadas con un mismo conflicto entre una empresa, dominante de un grupo consolidado, y la Administración Tributaria, por declaraciones de IS, en régimen de declaración consolidada, de tres ejercicios, el 2006, el 2007 y el 2008.

En aquellos años, la empresa recurrente era la sociedad dominante de un grupo consolidado y tributaba en territorio común. Esta empresa estaba, a su

[45] Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, y Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015.

[46] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-09-2020, núm. 1182/2020, rec. 5808/2018; S 22-09-2020, núm. 1194/2020, rec. 5825/2018 y S 29-10-2020, núm. 1430/2020, rec. 5442/2018.

vez, integrada en un grupo a través de su matriz, que tenía el 100% de sus participaciones. La matriz última del grupo empresarial, integrado por alrededor de 185 sociedades, realizó en los ejercicios 2006, 2007, 2008 y en los posteriores, la actividad propia de las sociedades holding, sirviéndose del personal de la empresa recurrente.

Por su parte, la matriz última era la sociedad dominante de un grupo consolidado que tributaba por IS en el País Vasco, conforme a la Norma Fiscal de Vizcaya 3/1996, de 26 de junio[47], en régimen de consolidación fiscal foral. En concreto, el grupo fiscal foral estaba integrado por la matriz última, como sociedad dominante, y tres sociedades dependientes. La matriz de la empresa recurrente se extinguió en el año 2010, al ser absorbida por la matriz ultima.

En el año 2011, la Hacienda estatal inició actuaciones de comprobación de carácter general, de los ejercicios 2006 y 2007, del grupo consolidado de la empresa recurrente. En 2013, se inició por la Inspección un procedimiento para practicar la valoración a precios de mercado de una serie de servicios prestados en esos años, sin contraprestación, por la empresa recurrente a su matriz directa, y a su matriz indirecta, la matriz última del grupo, así como los prestados a precio de coste (sin margen y, por lo tanto, inferior al valor de mercado) a las sociedades dependientes del grupo de la matriz última. La Inspección consideraba que el hecho de no haber facturado la empresa litigante los servicios prestados a sus matrices, directa e indirecta, (que tributaban en la Hacienda Foral Vasca) y haber prestado servicios a precio de coste a otras sociedades vinculadas (que también tributaban en la Hacienda Foral Vasca), motivó que la tributación en territorio común por el IS hubiera sido inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado.

En los años 2013 y 2014, la Administración Tributaria estatal dictó tres acuerdos de liquidación, uno por cada ejercicio comprobado, 2006, 2007 y 2008 e incrementó las bases imponibles declaradas por la empresa recurrente como consecuencia de ajustes derivados de la valoración a precios de mercado de los servicios prestados a su matriz y a otras sociedades del Grupo global, residentes en el País Vasco.

La empresa recurrió estas liquidaciones, iniciándose tres pleitos similares uno por cada liquidación y ejercicio. Consideraba que la Administración Tributaria había infringido la ley al practicar la valoración a precio de mercado y la cuantificación de la regularización porque había incumplido la obligación de informar sobre la comprobación a los demás sujetos vinculados y a la otra

[47] Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. (Bizkaia. BOB de 11 de julio).

Administración concernida, la Foral [48]. Argumentaba que en los procedimientos de inspección de los que se desprende un ajuste de valoración sobre los importes facturados entre sociedades vinculadas, la Administración Tributaria debe notificar su intención de realizar el ajuste a la otra parte vinculada y a la otra Administración afectada (salvo, únicamente, en los casos en los que la contraparte de la transacción no esté sujeta al IS), y ello con el fin de que ambas puedan manifestar su posición al respecto y de que pueda ponerse en marcha el procedimiento que garantice la necesaria bilateralidad. Entendía que el hecho de no respetar dicho procedimiento, más allá de ser un incumplimiento procesal, derivaba en la generación de situaciones de indefensión y de doble imposición que son contrarias al interés general [49]. Recordaba que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco contenía la obligación de las Administraciones de esforzarse, de buena fe y en espíritu de colaboración, para resolver sus eventuales discrepancias y con el fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de las entidades vinculadas afectadas por los ajustes de valoración.

La Agencia tributaria se justificaba afirmando que no era aplicable la obligación prevista en el RIS de informar a la otra parte vinculada sobre el procedimiento de comprobación porque las sociedades vinculadas destinatarias del ajuste bilateral no estaban sometidas al RIS sino a la normativa foral y que no eran aplicables los deberes de colaboración mutua entre Administraciones porque no existía un precepto específico que impusiera la obligación de notificación a las otras Administraciones concernidas por los ajustes de valoración, más allá de unos principios generales de colaboración y de esforzarse de buena fe en resolver las controversias. Es decir, existía una laguna legal porque no había ningún precepto que concretara las obligaciones de colaboración entre Administraciones y que las obligara a notificarse mutuamente su intención de realizar tales ajustes de valoración.

El asunto llegó a la AN que, en las tres sentencias que dicta [50] da la razón a la Inspección, en el sentido de entender que la sujeción de unas entidades a la normativa y tributación forales implicaba su no sujeción al IS de territorio

[48] Esta obligación de información está contenida en el artículo 16 de la LIS (texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) y el artículo 21.2 del RIS, (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio) y en los artículos 2, 3, 4 y 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[49] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-09-2020, núm. 1194/2020, rec. 5825/2018. Antecedente de Hecho Cuarto.

[50] SSAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-06-2018, rec. 507/2015; S 07-06-2018, rec. 520/2015 y S 14-06-2018, rec. 506/2015.

común y que, dado que la valoración efectuada por la Administración estatal no era vinculante para las Administraciones forales, tampoco era necesario notificar a las personas vinculadas. Entendía la AN que, aunque la normativa foral contenía la obligación de las Administraciones de esforzarse, de buena fe y en espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias a fin de evitar un exceso de imposición, no imponía específicamente la obligación de que la Comunidad Autónoma debiera ser notificada [51].

Las sentencias de la AN se recurren en casación y llega el asunto al TS que fija como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia determinar si, cuando se comprueba a un sujeto pasivo que abone el IS en territorio común y que a su vez esté vinculado con una entidad que deba tributar conforme a la normativa foral vasca, la Agencia tributaria estatal tiene la obligación de notificar la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos.

El TS resuelve basándose en el principio de buena administración. Reitera la doctrina contenida en su sentencia de 17 de abril de 2017 [52] por la cual la Administración debe tener una conducta lo suficientemente diligente como para evitar las disfunciones que pueda ocasionar su actuación porque ello es una exigencia del principio de buena administración. En base al principio de buena administración no es suficiente la mera observancia del procedimiento y de los trámites, sino que debe procurarse la plena efectividad de las garantías y derechos legal y constitucionalmente reconocidos a los contribuyentes. Se remite también a su sentencia de 5 de diciembre de 2017 para recordar que el derecho a una buena administración no es una fórmula vacía de contenido, sino que implica deberes para las Administraciones Públicas entre los que se encuentran el deber de proveer una tutela administrativa efectiva [53]. Y añade una importante aclaración en materia de indefensión al afirmar que «la propia normativa relativa a quienes presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte en el procedimiento, exige que se le llame al mismo para no causarle indefensión, tanto sean los particulares interesados, en este caso las entidades mercantiles vinculadas, como las Administraciones competentes en su caso para resolver o gestionar el impuesto en su caso» [54].

---

[51] SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-06-2018, rec. 507/2015. Fundamento de Derecho sexto.

[52] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-04-2017, núm. 665/2017, rec. 785/2016.

[53] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-12-2017, núm. 1909/2017, rec. 1727/2016. Y, en el mismo sentido, las Sentencias de 22-09-2020, núm. 1194/2020, rec. 5825/2018 y 29-10-2020, núm. 1430/2020, rec. 5442/2018.

[54] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-09-2020, núm. 1182/2020, rec. 5808/2018. Fundamento de Derecho segundo.

El trasfondo en este asunto es, por un lado, la existencia de un conflicto entre dos Administraciones, la estatal y la foral, en la que una, la estatal, buscaba obtener una mayor recaudación ya que la asignación de la totalidad de los costes no facturados a la empresa vinculada implicaba incrementar la regularización a favor de la Administración estatal y, por otro, el aprovechamiento, por parte de la Administración estatal, de un vacío legal dado que, al momento en que la Inspección practicó las comprobaciones, no existía ninguna norma que la obligara a poner en conocimiento de las Administraciones forales el inicio del procedimiento de valoración [55]. Este vacío legal se cubrió en el año 2017, con la modificación del Concierto Económico del año 2017 [56], al regularse por vez primera un procedimiento de coordinación entre la Hacienda estatal y la foral cuando se ha de proceder a la regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

Pero, ante un vacío legal, debe acudirse a los principios y es aquí donde entra en juego el principio de buena administración; aunque la norma no obligaba a la Inspección a informar a la Administración foral, por aplicación del principio de buena administración la Inspección debió actuar de forma diligente, evaluando los perjuicios que la comprobación y el procedimiento de valoración podían generar en otros contribuyentes y actuando proactivamente para evitarlos, informando, tanto a los sujetos obligados, como a la Administración foral. En definitiva, la Administración cumplía la ley, pero su actuación ocasionaba disfunciones, en concreto, una situación de doble imposición en los contribuyentes, un enriquecimiento injusto de la Administración y una situación de indefensión respecto de los contribuyentes y de otras Administraciones, disfunciones todas estas, que la Administración debía haber evitado, actuando con diligencia, aunque no hubiera regulación expresa al respecto. El TS recurre a un principio general para llenar un vacío legal. Al igual que en otras ocasiones, vincula el principio de buena administración con el artículo 103.1 de la CE y, finalmente, confirma que la Administración Tributaria estatal tiene la obligación de notificar, tanto a los sujetos vinculados como a la otra Administración concernida, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos, porque así lo exige el deber de buena administración. Implícitamente prohíbe a la Administración ampararse en un vacío legal en perjuicio del contribuyente.

---

[55] SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-06-2018, rec. 520/2015. Fundamento de Derecho segundo.

[56] Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. BOE núm. 316, de 29 de diciembre de 2017, artículo 47 ter.

Y marca un criterio de actuación, aplicará el principio de buena administración cuando la Administración, amparándose en un vacío legal, genere alguna disfunción.

Esta doctrina ha sido reiterada por el TS en su sentencia de 20 de diciembre de 2022 [57].

4.4 **Impugnabilidad de valores catastrales**

La obligación de evitar el enriquecimiento injusto ha sido tratada por el TS en casos de impugnación de valores catastrales con ocasión de liquidaciones de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI) y de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IVTNU o Plusvalía Municipal). En estos casos, el trasfondo asociado al derecho a una buena administración se manifiesta tanto en el derecho a un trato imparcial como en el derecho a un trato equitativo. La imparcialidad se manifiesta en la obligación de la Administración de servicio objetivo y de la que deriva la prohibición de que un Ayuntamiento se base en la aplicación estricta de la norma para, de manera interesada (parcial), mantener unas liquidaciones de IBI que sabe que se basan en valores catastrales incorrectos. Y la equidad se manifiesta en el deber de evitar el enriquecimiento injusto a su favor en los casos en que ha ingresado un IBI que no es correcto porque se basa en un valor catastral rectificado o anulado.

En los párrafos siguientes se analizarán sentencias tanto del TS como de los TSJ, en donde se podrá observar que el derecho a una buena administración opera también como elemento de corrección de la propia ley.

4.4.1 El caso del IBI

El IBI es un tributo de carácter municipal cuya gestión es compartida entre la Administración del Estado y los Ayuntamientos. A nivel estatal, el IBI está regulado por el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [58] (en adelante LHL), el Texto Refundido de la Ley de Catastro In-

[57] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 20-12-2022, núm. 1696/2022, rec. 3175/2021.

[58] Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

mobiliario [59] (en adelante LCI), y su Reglamento de desarrollo [60] (en adelante RCI). A nivel municipal, está regulado por las Ordenanzas promulgadas por cada Ayuntamiento.

La LHL establece que la base imponible del IBI está constituida por el valor catastral del inmueble que se determina, notifica y es susceptible de impugnación de acuerdo con la normativa sobre el Catastro inmobiliario [61]. Y, en relación con la gestión tributaria del impuesto, establece que la liquidación, recaudación y revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria del IBI son competencia exclusiva de los Ayuntamientos [62].

Por su parte, la LCI establece, en relación con las competencias, que la formación y mantenimiento del Catastro es competencia exclusiva del Estado, comprendiendo estas funciones las correspondientes a la valoración e inspección [63]. Por lo tanto, de acuerdo con la regulación actual, existe una diferenciación competencial entre la Administración del Estado y los Ayuntamientos que implica una dualidad, tanto procedimental como de impugnación, pues le corresponde al Catastro la atribución del valor catastral a los bienes inmuebles, a efectos de determinar la base imponible del IBI y a los Ayuntamientos la gestión tributaria.

En uno y otro ámbito competencial se producen actos distintos, procedentes de Administraciones diferentes y con régimen de impugnación propio. Por eso, cuando se recurre la liquidación del IBI habiendo alcanzado la valoración catastral firmeza y resultando inatacable ya, por no haberse recurrido ni la ponencia de valores ni la notificación individualizada del valor catastral del inmueble, resulta improcedente fundar la impugnación en la incorrección de la valoración catastral. Esta dualidad en la gestión, hace que la validez y eficacia de las actuaciones de gestión tributaria dependan de la validez y eficacia de las actuaciones de gestión catastral y que el régimen de impugnación sea diferente ya que, mientras la impugnación del valor catastral se lleva a cabo a través de la vía económico-administrativa y posterior jurisdiccional, la correspondiente a los actos dictados en fase de gestión tributaria se hace vía recurso de reposición local ante el Ayuntamiento y, posteriormente, en vía jurisdiccional contencioso-administrativa.

---

[59] Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2004.

[60] Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. BOE núm. 97, de 24 de abril de 2006.

[61] Artículo 65.

[62] Artículo 77.

[63] Artículo 77.

Este sistema dual tiene el efecto de que, una vez firme la valoración catastral y devenir inatacable, resulta improcedente fundar la impugnación de la liquidación del IBI en la incorrección de la valoración catastral. Es decir, en la impugnación de la liquidación del IBI, no se admite la impugnación del valor catastral que adquirió firmeza y, además, las liquidaciones de IBI realizadas con los datos facilitados por el Catastro, se consideran válidas y ajustadas a Derecho mientras no sea anulado el valor catastral asignado que sirvió de base para su cálculo. Solo si la valoración es anulada y sustituida por otra resultará procedente anular la liquidación que trae causa en dicha valoración, para que el Ayuntamiento practique otra ajustada a la base que resulte del nuevo valor catastral.

Se trata de un sistema impugnatorio complejo y potencialmente creador de disfunciones, pudiendo llegar a hacer inamovibles situaciones injustas e ilegales, contra las que el mero transcurso de los plazos impide reacción alguna. Algunos ejemplos de esas disfunciones son:

a) Que no pueda atacarse una liquidación de IBI por un inmueble urbano que, con posterioridad a la liquidación y pago del impuesto, es calificado como rústico, lo cual implica enriquecimiento injusto de la Administración, ya que el IBI de un inmueble rústico es considerablemente menor que el de un inmueble urbano [64].

b) Obligar al contribuyente a seguir largos procedimientos de impugnación para, finalmente, obtener lo que desde un inicio la Administración sabía que le correspondía.

c) Que con el transcurso del tiempo se convirtieran en firmes e inatacables situaciones injustas, lo cual es contrario a los principios de justicia y de contribución al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno.

Para resolver estas disfunciones, el TS ha acudido al principio de buena administración. Un ejemplo de ello es su sentencia de 20 de marzo de 2019 [65]. En el asunto enjuiciado se había exigido el IBI respecto de un suelo clasificado como urbanizable sin ordenación detallada. Con posterioridad, a raíz de varios pronunciamientos judiciales y una modificación en la propia normativa, se había establecido que este tipo de suelos debían ser valorados como rústicos. A pesar de ello, el Ayuntamiento en cuestión se negaba a anular las liquidacio-

[64] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-02-2019, N.º 196/2019, rec. 128/2016.
[65] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 20-03-2019, núm. 380/2019, rec. 3209/2017.

nes de IBI ya giradas bajo la excusa de la incompetencia del Ayuntamiento para fijar los valores catastrales. El TS declaró en este caso que en un sistema impugnatorio complejo y potencialmente creador de disfunciones, cuando se producen estas situaciones, frente a una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales (art. 103.1 CE), no es admisible jurídicamente que ésta permanezca inactiva dando lugar a un enriquecimiento injusto prohibido o a obligar a los ciudadanos a «transitar por largos y costosos procedimientos para a la postre obtener lo que desde un inicio se sabía que le correspondía o, lo que es peor, esperando que el mero transcurso del tiempo convierta en inatacables situaciones a todas luces jurídicamente injustas; lo cual mal se compadece con un sistema tributario basado en el principio superior de Justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno» [66].

El TS fija la doctrina de que, en situaciones excepcionales, para evitar esa quiebra de los principios que deben regir la actuación de la Administración y de los derechos de los ciudadanos, el sistema general que distribuye las competencias entre gestión catastral y gestión tributaria debe reinterpretarse y pulir su rigidez para que, en sede de gestión tributaria y en su impugnación judicial, quepa entrar a examinar el valor catastral, base imponible del gravamen, en relación con la situación jurídica novedosa que afecta al inmueble al que se refiere la valoración catastral y a la propia valoración que no fue impugnada en su momento, incluso cuando tal valoración catastral haya ganado firmeza en vía administrativa.

Menciona, de manera expresa, el principio de buena administración, al que se refiere como principio implícito en los artículos 9.3 y 103 de la CE, ya utilizado por la jurisprudencia y positivizado en artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de Octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Afirma que el «principio de buena administración impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto» [67]. Entiende que el valor catastral singulariza en el IBI la capacidad eco-

[66] *Ibidem.* Fundamento de Derecho sexto.
[67] *Ibidem.*

nómica que graba el tributo cumpliéndose así con lo previsto en el artículo 31 de la CE. Por eso, en determinados casos excepcionales, la aplicación rígida del sistema dual que impide revisar el valor catastral debe suavizarse [68], para que pueda examinarse la conformidad jurídica de dicho valor en relación con la situación excepcional y ello, incluso aunque la valoración catastral haya alcanzado firmeza en vía administrativa [69].

Esta doctrina es reiterada en la sentencia de 2 de abril de 2019 [70], en la que afirma que, «…ante un sistema impugnatorio complejo y potencialmente creador de disfunciones, cuando se producen situaciones como la descrita –u otras análogas– no cabe argüir, frente a una Administración que sirve con objetividad los intereses generales, que la misma permanezca inactiva –ante aquellos hechos constatados– dando lugar a un enriquecimiento injusto prohibido o a imponer a los administrados, ciudadanos de un Estado de Derecho, un verdadero peregrinaje por largos y costosos procedimientos para, a la postre, obtener lo que desde un inicio se sabía que le correspondía o, lo que es peor, esperando que el mero transcurso del tiempo convierta en inatacable situaciones a todas luces jurídicamente injustas; … tal forma de conducirse no se compadece con un sistema tributario basado en el principio superior de justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno ni, desde luego, se atempera mínimamente con el principio de buena administración que se prevé en el artículo 41 de la Carta de Niza y está implícito en nuestro sistema constitucional» [71]. En el mismo sentido está formulada la sentencia de 14 de mayo de 2019 [72].

Otro caso interesante en relación con el carácter bifásico y la distinción de gestión catastral y tributaria en materia de IBI es el enjuiciado en la sentencia de 18 de mayo de 2020 [73]. En el asunto de esta sentencia un Ayuntamiento había publicado la ponencia de valores catastrales y los había notificado al contribuyente. El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa y el TEAR le dio la razón anulando los valores. El Catastro, en ejecución de la resolución del TEAR, emitió nuevos valores y los notificó al contribuyente. El contribuyente de nuevo interpuso reclamación económico-administrativa y el TEAR le volvió a dar la razón y anuló los nuevos valores. Mientras tanto, el Ayuntamiento giró la liquidación del IBI en base a los valores modificados tras

[68] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-03-2019, núm. 273/2019. Fundamento de Derecho octavo.
[69] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-02-2020, n 234/2020, rec. 5904/2018. Fundamento de Derecho cuarto.
[70] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-04-2019, n 443/2019, rec. 2154/2017.
[71] *Ibidem.* Fundamento de Derecho séptimo.
[72] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-05-2019, núm. 628/2019, rec. 3457/2017.
[73] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-05-2020, núm. 430/2020, rec. 6950/2018.

la primera anulación. El contribuyente recurrió en reposición las liquidaciones del IBI y solicitó la devolución de ingresos indebidos por considerar que se basaban en valores anulados. El Ayuntamiento no atendió el recurso de reposición ni tampoco la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Ante esta desestimación presunta el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo que fue estimado, entendiendo el Juzgado que las liquidaciones eran nulas por basarse en valores catastrales declarados a su vez nulos por el TEAR, y condenando al Ayuntamiento a devolver la cantidad indebidamente cobrada.

El Ayuntamiento recurrió al TSJ y éste le dio la razón por considerar que, al momento de emitir el Ayuntamiento la liquidación de IBI no se había producido aún la resolución de la Gerencia del Catastro rectificando los valores catastrales. Atendiendo al carácter bifásico del IBI, las liquidaciones eran válidas, en tanto que el Catastro no procediera a rectificar o modificar los valores catastrales, sin perjuicio de que posteriormente se procediera al ajuste en base a los nuevos valores catastrales y con la obligación del Ayuntamiento de devolver el exceso de tributación en el caso de que esos nuevos valores fueran inferiores a aquellos en base a los cuales se giraron las liquidaciones.

El asunto llegó al TS, que consideró que la solución del TSJ solo era posible en situaciones «idílicas», donde la gestión catastral y la gestión tributaria fueran razonablemente de la mano y estuvieran perfectamente conectadas, lo cual no se produce habitualmente. Entendió que el Ayuntamiento debió anular las liquidaciones de IBI cuando tuvo conocimiento de su ilegalidad porque una Administración que «sirve con objetividad los intereses generales» y que debe moderarse (el TS utiliza la expresión «atemperarse») en base al principio de buena administración no puede desconocer, amparándose en la rígida dualidad procedimental entre gestión catastral y gestión tributaria, que una liquidación tributaria es claramente contraria a Derecho porque ha utilizado como base imponible un valor catastral que ha sido declarado contrario a Derecho por el órgano competente. El TS incide en que no puede hacerlo, especialmente, cuando el contribuyente ha ejercitado con la mayor diligencia exigible la totalidad de las acciones que el Ordenamiento Jurídico prevé para discutir esa base imponible, respetando la dualidad procedimental que rige en este caso.

El TS constató que Ayuntamiento conocía la nulidad de los valores catastrales sobre los que giró el IBI, a pesar de lo cual ni siquiera contestó el recurso de reposición ni la solicitud de devolución de ingresos indebidos que planteó el contribuyente. Por ello, en aplicación del principio de buena administración, resultaba exigible para el Ayuntamiento revocar de oficio sus liquidaciones

de IBI cuando tuvo constancia de que la base imponible sobre la que se giraron era errónea [74]. Si el contribuyente discute en tiempo y forma en sede de «gestión catastral» los valores asignados a los inmuebles y obtiene una resolución firme que anula tales valores y ordena efectuar una nueva valoración, el Ayuntamiento que ha girado el IBI conforme a los valores nulos no puede alegar la existencia de una dualidad del procedimiento para mantener la vigencia de esas liquidaciones. Precisamente por la dualidad del sistema de gestión del IBI, el Ayuntamiento debe ajustarse a la decisión que adopte el órgano competente de «gestión catastral». Y si ésta decisión es la de anular la valoración en base a la que se liquidó el IBI, debe dejar sin efecto las liquidaciones correspondientes, sin perjuicio de su derecho, en los términos que legalmente procedan, a emitir nuevas liquidaciones en base a los valores que, finalmente, sean declarados ajustados a Derecho [75].

El sentido de esta sentencia es reiterado en otra del mismo día [76], en otra de 19 de mayo de 2020 [77], y en otra dos de 22 de junio de 2020 [78].

En la sentencia de 3 de febrero de 2022 [79] el TS recopila las circunstancias excepcionales en las que debe admitirse la impugnación del IBI aun habiendo alcanzado la valoración catastral firmeza y resultando inatacable ya, por no haberse recurrido ni la ponencia de valores ni la notificación individualizada del valor catastral del inmueble. Estas circunstancias excepcionales son:

a) Que en la fase de gestión catastral no haya tenido lugar la notificación individual del valor catastral (SSTS de 19 de noviembre de 2003 y 20 de febrero 2007). Así se afirma por el TS que «sí deberá permitirse la posibilidad de combatir el valor catastral mediante la impugnación dirigida directamente contra la liquidación, en primer lugar, cuando en la fase de gestión catastral no haya tenido lugar la notificación individual del valor catastral [80]. En tales casos, es evidente que la inactividad o disfunción catastral no puede perjudicar los dere-

[74] *Ibidem.* Fundamento de Derecho séptimo.
[75] *Ibidem.* Fundamento de Derecho octavo.
[76] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-05-2020, núm. 471/2020, rec. 4093/2017.
[77] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-05-2020, núm. 493/2020, rec. 5497/2018.
[78] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-06-2020, núm. 832/2020, rec. 4692/2017 y núm. 834/2020, rec. 3446/2017.
[79] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-02-2022, núm. 122/2022, rec. 7426/2019.
[80] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-03-2019, N.º 273/2019, rec. 11/2017. Fundamento de Derecho octavo.

chos impugnatorios que, con carácter previo a la liquidación, asisten a ese titular frente a los actos catastrales que han de condicionar tal liquidación» [81].

b) Que se haya declarado la nulidad de la Ponencia de Valores (STS de 31 de octubre de 2006, rec. 41/2005).

c) Que se haya modificado por sentencia firme de la calificación urbanística del suelo afectado (sentencias de 19 de febrero de 2019 [82] y 2 de febrero de 2022 [83]). En este sentido, se afirma por el TS en sentencia de 19 de febrero de 2019 que «habiendo impugnado el interesado las consideraciones urbanísticas y su valor catastral ante el órgano competente, como quiera que el carácter rústico del mismo y la determinación de su valor es competencia del Catastro, procede declarar la nulidad de las liquidaciones practicadas porque las mismas se realizan como si el inmueble fuese de naturaleza urbana, cuando no lo es» [84].

El TS ha hecho referencia en su sentencia de 4 de marzo de 2019 [85] a los requisitos que han de reunir esas circunstancias excepcionales sobrevenidas a la valoración catastral determinante de la liquidación litigiosa:

1.º Que las razones de esa invalidez hayan sido reconocidas por resoluciones de los órganos catastrales o económicos-administrativos, o por resoluciones judiciales, para casos de sustancial similitud.

2.º Que el interesado las haya hecho valer para su situación individual ante los órganos catastrales o económicos-administrativos y no haya recibido respuesta dentro del plazo que legal o reglamentariamente resulten de aplicación, colocándolo en una situación de tener que soportar una dilación que resulte grave para sus intereses económicos.

3.º Que, en la impugnación jurisdiccional de esos valores catastrales que sea planteada dirigiéndola directamente contra el acto principal de la liquidación, el Ayuntamiento no haya rebatido eficazmente las concretas razones de invalidez que hayan sido aducidas contra el valor catastral aplicado en la liquidación [86].

---

[81] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-04-2019, N.º 443/2019, rec. 2154/2017. Fundamento de Derecho quinto.

[82] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-02-2019, N.º 196/2019, rec. 128/2016.

[83] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-02-2022, N.º 122/2022, rec. 7426/2019.

[84] STS (Contencioso), sec. 2, S 19-02-2019, n 196/2019, rec. 128/2016. Fundamento de Derecho primero.

[85] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-03-2019, núm. 273/2019, rec. 11/2017.

[86] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-03-2019, N.º 273/2019, rec. 11/2017. Fundamento de Derecho octavo.

El TS recopila y aclara esta doctrina en su sentencia de 14 de junio de 2021 [87]. Resuelve un recurso de casación contra la sentencia del TSJ de Canarias de 17 de diciembre de 2019 dictada en resolución de un recurso de apelación contra la sentencia de 29 de mayo de 2019 del Juzgado de los Contencioso Administrativo de las Palmas que desestimó un recurso contencioso-administrativo contra unas liquidaciones por IBI. El TS, basándose en la doctrina fijada en sentencias anteriores recuerda la significación que ha de darse a la dualidad o distinción entre «gestión catastral» y «gestión tributaria», que resulta de lo establecido en los artículos 65 y 77 de la LHL y en los artículos 22 a 32 de la LCI. Son actuaciones administrativas diferentes: por una parte, la de determinación de los valores catastrales que es competencia estatal y, por otra, la de liquidación de la deuda tributaria por IBI, que es competencia municipal. Esto implica que:

a) La impugnación de los valores catastrales ha de plantearse ante el Tribunal Económico-Administrativo y no ante el Ayuntamiento.

b) La impugnación de los valores, mientras no recaiga resolución firme decidiendo el importe último en el que han de quedar fijados, y salvo que se haya obtenido la suspensión de su aplicación en las vías económico-administrativa o jurisdiccional, no impide a los Ayuntamientos liquidar con arreglo a ellos.

c) El punto de conexión entre gestión catastral y gestión tributaria está en la determinación de la base imponible del impuesto, que viene constituida por el valor catastral, valor que es el resultado de la gestión catastral y el punto de partida para la gestión tributaria, de manera que esta última empieza donde termina la gestión catastral.

d) La impugnación de la liquidación debe plantearse ante el Ayuntamiento y en ella no procede combatir el valor catastral ya que el valor fijado por el Estado a través de la Dirección General del Catastro vincula al Ayuntamiento y el conocimiento de su impugnación está reservado a la vía económico-administrativa.

La consecuencia es que el valor catastral no puede ser combatido con ocasión de la impugnación de la liquidación por IBI del correspondiente Ayuntamiento. Solo en casos excepcionales es posible impugnar los valores catas-

[87] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-06-2021, núm. 841/2021, rec. 2226/2020.

trales o la calificación catastral al impugnar la liquidación tributaria. Tales casos excepcionales son:

a) Cuando en la fase de gestión catastral no haya tenido lugar la notificación individual del valor catastral. En tales casos la inactividad o disfunción catastral no puede perjudicar los derechos impugnatorios que, con carácter previo a la liquidación, asisten a ese titular frente a los actos catastrales que han de condicionar tal liquidación.

b) Cuando concurran disfunciones semejantes a la anterior, en casos excepcionales y constatados de manera rigurosa y singularizada. Debe tratarse de casos en que concurran hechos posteriores a la valoración catastral que evidencien la invalidez, que hayan sido reconocidos los órganos catastrales o económicos-administrativos, o por resoluciones judiciales, para casos de sustancial similitud, en los que el interesado los haya alegado ante los órganos catastrales o económicos-administrativos y no haya recibido respuesta dentro del plazo que legal colocándolo en una situación de tener que soportar una dilación que resulte grave para sus intereses económicos; y que en la impugnación jurisdiccional de esos valores catastrales, que sea planteada dirigiéndola directamente contra el acto principal de liquidación, el Ayuntamiento no haya rebatido eficazmente las concretas razones de invalidez que hayan sido aducidas contra el Valor catastral aplicado en la liquidación.

En aquellos supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas carece de amparo jurídico permitir que se liquide un tributo (o que no se pueda anular el ya liquidado) por la sola circunstancia de que el órgano competente para fijar los valores catastrales no sea el Ayuntamiento. Ante estas situaciones excepcionales, el sistema general que distribuye las competencias entre gestión catastral y gestión tributaria debe reinterpretarse y pulir su rigidez para que en sede de gestión tributaria y en su impugnación judicial quepa entrar a examinar la conformidad jurídica de dicho valor catastral, en su consideración de base imponible del gravamen, en relación con la situación jurídica novedosa que afecta al inmueble al que se refiere la valoración catastral y a esta misma, que no fue impugnada en su momento. El principio de buena administración impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y obliga a la Administración Tributaria a

observar la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto [88].

En este caso concreto, el TS desestimó el recurso de casación porque entendió que no se daban las circunstancias excepcionales para la impugnación del valor y calificación catastral al impugnar la liquidación de IBI. Pero el TS interpreta los artículos 65 y 77.1 y 5 de la LHL y el artículo 4 de la LCI, en el sentido de que los mismos no se oponen a que, recurriéndose liquidaciones por IBI y para obtener su anulación, en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas, el sujeto pasivo pueda discutir el valor catastral del inmueble, base imponible del impuesto, aun siendo firme la valoración catastral.

Esta doctrina es reiterada en más sentencias por el TS, por ejemplo, de 9 y 16 de junio, 18 de octubre, 10 de noviembre de 2022, de 18 de enero de 2024 [89].

4.4.2 El caso de la Plusvalía Municipal

El TS ha aplicado esta doctrina también en relación con la Plusvalía Municipal. Tal es el caso de la sentencia de 5 de marzo de 2019 [90], que casa una sentencia del TSJ de Valencia en referencia a una liquidación por Plusvalía Municipal. En este caso, la cuestión casacional quedó fijada en determinar si la anulación del planeamiento urbanístico, que clasificaba un sector como suelo urbanizable, conllevaba que los terrenos afectados volvieran a tener la clasificación de suelo no urbanizable y, en consecuencia, no pudieran tener la consideración de suelo urbano a efectos catastrales, dando lugar a la nulidad de las liquidaciones giradas del IVTNU.

El TS aplica la misma doctrina que en el caso del IBI; por aplicación del principio de buena administración, en situaciones excepcionales, el sistema de distribución de competencias entre gestión catastral y gestión tributaria debe reinterpretarse y pulirse su rigidez para que, en sede de gestión tributaria y en su impugnación judicial, se pueda entrar a examinar la conformidad jurídica del valor catastral, base imponible del gravamen, con la situación jurídica que

[88] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-06-2021, núm. 841/2021, rec. 2226/2020. Fundamento de Derecho tercero.

[89] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, S 09-06-2022, núm. 707/2022, rec. 5571/2020 y S 16-06-2022, núm. 763/2022, rec. 7303/2020; S 18-10-2022, núm. 1327/2022, rec. 801/2021; S 10-11-2022, núm. 1452/2022, rec. 2112/2021; 18-01-2024, núm. 73/2024, rec. 6341/2022.

[90] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-03-2019, núm. 286/2019, rec. 4628/2017.

afecta al inmueble al que se refiere la valoración catastral que no fue impugnada inicialmente [91].

Es interesante y ayuda a comprender mejor la problemática de esta cuestión la perspectiva de los TSJ. Un ejemplo es la sentencia del TSJ de Andalucía de 8 de junio de 2021 [92]. En esta sentencia se resuelve un recurso de apelación contra una sentencia de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que estimó parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por una empresa frente a una resolución dictada por un Tribunal Económico-Administrativo Local por la que se desestima una reclamación económico-administrativa frente a una liquidación tributaria, por el IVTNU. La entidad reclamante alegaba que para efectuar la liquidación del impuesto no se tuvo en cuenta la exclusión de los m2 de suelo no urbanizable. El Ayuntamiento alegaba que se había basado en la valoración dada a efectos catastrales antes de que esa parte de suelo hubiera sido declarada como no urbanizable y que no tenía competencia para basarse en otra valoración.

Ante esto, el TSJ resuelve basándose en la doctrina del TS ya vista tanto para el IBI como para la Plusvalía municipal; ante un sistema impugnatorio complejo y potencialmente creador de disfunciones, cuando concurren circunstancias sobrevenidas excepcionales no es admisible liquidar un tributo o que no pueda anularse el ya liquidado, por la sola circunstancia de que el órgano competente para fijar los valores catastrales no sea el Ayuntamiento, generándose un enriquecimiento injusto y obligando a los administrados a largos y costosos por procedimientos para, al final, lograr lo que desde el principio era patente que les correspondía o esperando a que el mero transcurso del tiempo convierta en inatacable situaciones jurídicamente injustas. Esa forma de actuar no se puede consentir en un sistema tributario que se basa los principios de justicia y en el deber de contribuir conforme a la capacidad económica de cada uno. Y no es acorde con el principio de buena administración previsto en el artículo 41 de la CDFUE. Por eso, la LHL y la LCI deben ser interpretadas en el sentido de que no impiden que, recurriéndose liquidaciones por IBI y, para obtener su anulación, en supuestos en los que concurren circunstancias sobrevenidas excepcionales como, por ejemplo, la modificación por sentencia firme de la calificación urbanística del suelo afectado, el sujeto pasivo pueda discutir la valoración catastral incluso en los casos en los que la misma ha ganado firmeza en vía administrativa [93].

---

[91] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-03-2019, núm. 286/2019, rec. 4628/2017. Fundamento de Derecho quinto.

[92] STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-06-2021, núm. 2362/2021, rec. 7402/2019.

[93] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto.

En el caso enjuiciado en esta sentencia, el TSJ, aplicando esta doctrina entendió que la nueva liquidación que debía girar el Ayuntamiento por el IIVTNU debía excluir de la base imponible la parte correspondiente a los m2 de suelo no urbanizable [94].

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo, y a que la Administración actúe con diligencia para evitar situaciones de injusticia fiscal en relación con la fijación de los valores catastrales ha sido tratado por el TS también en su sentencia de 27 de marzo de 2025 [95].

Reitera que el principio de buena administración (arts. 9.3 y 103 CE), justifica la revisión de valores catastrales firmes en situaciones excepcionales. La calificación catastral de un terreno como urbano o rústico debe basarse en la realidad física y jurídica del mismo, y la Administración debe actuar con diligencia para evitar situaciones de injusticia fiscal, como exige el principio de buena administración, implícito en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, y positivizado en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Aunque existe una clara distinción entre «gestión catastral», que corresponde a la Administración del Estado, y «gestión tributaria», que en el caso del IBI y el IIVTNU corresponde a los Ayuntamientos, y que implica que la determinación del valor catastral, competencia del Catastro, es un acto independiente de la liquidación del impuesto, que realiza el Ayuntamiento, para la jurisprudencia, esta separación no es absoluta y «en casos excepcionales y constatados de manera rigurosa y singularizada», es posible impugnar el valor catastral al recurrir la liquidación del impuesto. En este sentido, la impugnación del valor catastral en la vía tributaria, es decir, al recurrir la liquidación

[94] Esta problemática en la impugnación de valores catastrales y liquidaciones tributarias basadas en tales valores se ha resulto también con base en la «doctrina de los actos propios» que la Jurisprudencia ha reconocido aplicable a la actuación de la Administración. Así por ejemplo, la STS de 18 de febrero de 1995, con relación a una calificación como rústica de una finca en el Plan General de Ordenación Urbana y el posterior giro de una liquidación por Plusvalía Municipal a causa de una transmisión. En esta sentencia el TS afirma que «no cabe pues ahora que el Ayuntamiento pretenda ir contra sus propios actos, sin actualizar para ello en su caso, el mecanismo de la autorreversión o el de la declaración de lesividad.» Esta doctrina en relación con la Administración Pública encuentra su fundamento en el principio de buena fe y el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, así como en el principio de seguridad jurídica. De ahí su conexión con el artículo 9.3 CE. La jurisprudencia ha hecho uso de esta doctrina con relación a la reducción de la discrecionalidad previa por parte de la Administración. Así, ha entendido que cuando ésta tiene un campo de actuación discrecional si ella misma decide, de forma general limitarlo, después no puede ir contra esa limitación con independencia de que ésta no se haya hecho a través de un instrumento de carácter reglamentario. Morote Sarrión, J. V., *Las circulares normativas de la Administración Pública.* Valencia, Tirant lo Blanch, 2002, pp. 377-379.

[95] STS Contencioso), sec. 2.ª, S 17-03-2025, núm. 278/2025, rec. 3561/2023.

del IBI o el IIVTNU, será posible cuando «[...] situaciones sobrevenidas, tales como declaraciones judiciales y/o jurisprudenciales o cambios legislativos, que reflejan o incluso pueden llevar a la certidumbre sobre la incorrección del valor catastral, que al tiempo de su determinación eran circunstancias desconocidas por inexistentes, y que, por ende, ni tan siquiera pudieron ser alegadas por los interesados».

Esta doctrina jurisprudencial se desarrolla sobre la base de distintos principios constitucionales, como el principio de legalidad tributaria, en la medida que se analiza la necesidad de un instrumento de desarrollo para que el suelo urbanizable pueda ser considerado como urbano a efectos catastrales (art. 31.1 CE); el principio de capacidad económica, por el que los tributos deben gravar la capacidad económica real de los contribuyentes y, por tanto, la clasificación catastral debe ajustarse a la realidad urbanística, pues de lo contrario se estaría gravando una capacidad económica ficticia o inexistente; el principio de igualdad, para que la clasificación catastral del suelo no genere desigualdades entre los contribuyentes; el principio de eficacia administrativa (art. 103.1 CE, relativo a que la Administración Tributaria debe actuar con diligencia para evitar que se produzcan situaciones injustas o discriminatorias; y el principio de buena administración (arts. 9.3 y 103 CE que, como hemos visto, justifica la revisión de valores catastrales firmes en situaciones excepcionales. Estos principios deben completarse con los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

4.5 **Devolución de pagos erróneos hechos por terceros**

El derecho a una buena administración, en su manifestación de deber de actuar equitativamente y de evitar el enriquecimiento injusto ha sido aplicado también en situaciones en que se realizan incorrectamente pagos en nombre de terceros.

Esta cuestión ha sido tratada por el TSJ de Andalucía en su sentencia de 18 de enero de 2022 [96]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa frente a la desestimación de un recurso de reposición contra la denegación de devolución de ingresos indebidos. En el asunto enjuiciado, un tercero había pagado el IRPF de un obligado que luego resultó que, por su volumen de ingresos, no tenía obligación de hacer la declaración. La

[96] STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-01-2022, núm. 3/2022, rec. 1503/2018.

recurrente solicitó la devolución de lo ingresado y la Administración Tributaria se limitó a comprobar que el NIF del obligado tributario al que se imputaba el pago erróneo no se correspondía con el de la recurrente y, sin más averiguaciones sobre si realmente existía la obligación de tributar por el impuesto por el que se efectuó el ingreso, procedió a denegar la solicitud de devolución, y ello, en base a una interpretación literal de la legislación, que niega legitimación al tercero que pague la deuda para el ejercicio ante la Administración de los derechos que correspondan al obligado al pago.

Ante esto, el TSJ aplica la doctrina del TS sobre el principio de buena administración. Recuerda que el deber de evitar la doble imposición y la prohibición del enriquecimiento injusto en el ámbito tributario enlaza con un sistema tributario basado en el principio superior de justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno. Ello constituye un mandato a la Administración Tributaria de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración. Afirma que a la Administración le era exigible en este caso una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta del procedimiento y en la automática aplicación de la norma, sino que reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente [97].

Por ello TSJ consideró que la forma de actuar de la Administración en este caso no puede admitirse. Si no existe deuda tributaria, el tercero que paga por error debe estar legitimado para obtener la devolución de lo pagado erróneamente en nombre del obligado al pago, pues el pago efectuado carece de causa, siendo nulo [98].

4.6 **Variaciones patrimoniales por transmisiones derivadas de expropiación**

El derecho a una buena administración, en su manifestación del derecho a un trato equitativo y de prohibición del enriquecimiento injusto en relación

[97] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto.
[98] *Ibidem.* Fundamento de Derecho segundo.

con los problemas ligados a la tributación en IRPF en casos de variaciones patrimoniales por transmisiones coactivas del dominio derivadas del ejercicio de la potestad expropiatoria de la Administración, ha sido tratado por el TSJ de Cataluña en dos sentencias de 28 de julio de 2021 [99]. En estas sentencias el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra resoluciones del TEAR desestimatorias de reclamaciones económico-administrativas desestimatorias de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por IRPF.

En el asunto enjuiciado un contribuyente había declarado en su IRPF de 2008 ganancias patrimoniales por la transmisión, vía expropiación por un Ayuntamiento, de 4 fincas. Los acuerdos de expropiación dieron lugar a una serie de procedimientos judiciales llegando al TS, que estableció un justiprecio inferior, debiendo el contribuyente devolver parte del justiprecio recibido. Tal reducción hacía que las ganancias patrimoniales declaradas fueran inferiores por lo que el contribuyente solicitó la rectificación de su autoliquidación de 2008 y que se le devolviera el impuesto pagado de más. La Administración Tributaria denegó la rectificación de la autoliquidación y la devolución del impuesto pagado de más alegando que, conforme a la Ley de IRPF, cuando no se ha satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza. En este caso, la resolución del TS era de 2013, por lo que la Administración le indicó al contribuyente que debía de solicitar la rectificación de la declaración de 2013, y no la de 2008. El reclamante solicitó entonces la rectificación de la autoliquidación de 2013 y la Administración admitió la pérdida patrimonial derivada de la Sentencia del TS de 2013 pero denegó la devolución del IRPF alegando que se trataba de una integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro y que ese saldo negativo debía compensarse con los importes positivos que se pusieran de manifiesto en los cuatro años siguientes. Ante esto, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa y el TSJ, en su sentencia, aplica la doctrina del TS sobre el principio de buena administración, recordando que a la Administración le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación por exigirlo el principio de buena administración, implícito en el artículo 103 CE, que no se detiene en la mera observancia de procedimien-

[99] SSTSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 28-07-2021, núm. 3615/2021, rec. 1407/2019 y núm. 3623/2021, rec. 898/2019.

to y trámites, sino que reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente que haga inviable el enriquecimiento injusto. Del derecho a una buena administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva.

En este caso, para el TSJ, el principio de justicia tributaria debía prevalecer sobre el de seguridad jurídica a fin de ajustar la carga impositiva que pesa sobre el expropiado a la riqueza real o capacidad económica gravada. La Administración indujo al recurrente a presentar autoliquidaciones adicionales para reproducir su solicitud de devolución de la parte de cuota tributaria ingresada por exceso. Un correcto proceder administrativo demandaba aquí admitir la rectificación de la autoliquidación y devolver la cuota tributaria ingresada en exceso, sin excusarse en la separación de funciones entre Administración gestora y TEAR, o en el supuesto aquietamiento al acto administrativo de denegación de la rectificación de la autoliquidación correspondiente al período en que la potestad expropiatoria se ejerció [100].

5. DEBER DE ÍNTEGRA REGULARIZACIÓN

Muy conectado con el deber de actuar equitativamente y de evitar el enriquecimiento injusto está el deber de integra regularización. Por el principio de integra regularización, cuando la Administración tramita un procedimiento de comprobación, o de verificación de datos o de inspección y procede a regularizar a un contribuyente, tal regularización ha de ser integra, afectando no solo al tributo gestionado, sino a todos aquellos que estén relacionados. La Administración tiene además el deber de llamar al procedimiento a quienes puedan verse afectados por la regularización, ya sean los particulares interesados o las Administraciones competentes para resolver o gestionar el impuesto regularizado, y ello con la finalidad de no causarles indefensión. La regularización de una autoliquidación ha de ser integra, tanto en lo que perjudique al contribuyente como en lo que le beneficie.

Esta formulación ha sido utilizada por el TS y ampliada por los Tribunales Superiores de Justicia, tal y como veremos en los párrafos siguientes.

---

[100] STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 28-07-2021, núm. 3615/2021, rec. 1407/2019. Fundamento de Derecho sexto.

5.1 Doctrina del Tribunal Supremo sobre el principio de íntegra regularización en relación con el principio de buena administración en casos de aplicación de la reducción en IRPF de los rendimientos por alquiler de vivienda

El TS ha tratado el principio de integra regularización en relación con el principio de buena administración en varias sentencias [101] a raíz de la negativa de la Administración a aplicar en favor del contribuyente la reducción por arrendamiento de vivienda habitual en liquidaciones giradas por la propia Administración en un procedimiento de comprobación porque, según la Administración, de acuerdo con la Ley de IRPF, la reducción se aplica solamente cuando los rendimientos han sido declarados por el contribuyente (autoliquidación), pero no cuando han sido puestos de manifiesto por la Administración en una liquidación. Es decir, como en estos casos los rendimientos los había hecho constar la Administración en una liquidación derivada de una comprobación y no habían sido declarados por el contribuyente, la Administración le negaba la aplicación de la reducción.

En la resolución de este problema, el TS ha recordado que, conforme al principio de íntegra regularización, cuando la Administración tramita un procedimiento de comprobación y procede a regularizar a un contribuyente, tal regularización ha de ser integra, tanto en lo que beneficie a la Administración como en lo que le perjudique. Y relaciona el principio de integra regularización con el de buena administración, en el sentido de reafirmar la exigencia a la Administración de actuar de manera diligente para evitar de manera definitiva las disfunciones que puedan derivarse de su actuación. Tal actuación, para ser conforme con el principio de buena administración, no puede quedarse en la mera observancia del procedimiento y los trámites. Debe ir más allá y asegurar la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. La buena administración no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas. Del derecho a una buena administración derivan derechos concretos de los ciudadanos. A dichos derechos les sigue un correlativo elenco de deberes exigibles a la Administración, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva.

[101] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-10-2020, núm. 1312/2020, rec. 1434/2019, S 17-12-2020, núm. 1763/2020, rec. 4786/2019, y Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-12-2020, núm. 4334/2019, rec. 4055/2019.

Es decir, en base a los principios de integra regularización y buena administración el TS corrige un efecto injusto derivado de una interpretación literal de la norma, de manera que no puede negarse a un contribuyente la aplicación de la reducción de los rendimientos derivados del alquiler de vivienda por el solo hecho de que tales rendimientos no los haya declarado el contribuyente mediante autoliquidación sino que los haya incluido la Administración en una liquidación girada en un procedimiento de comprobación, porque eso es, sencillamente, injusto. Es otro ejemplo claro de la corrección de una disfunción (efecto injusto) derivada de la aplicación parcial (mera aplicación) de una norma.

5.2 Aplicación del principio de integra regularización en relación con el principio de equidad y el derecho a una buena administración por los tribunales superiores de justicia

La doctrina esencial de los TSJ sobre el principio de integra regularización en relación con el principio de equidad y el derecho a una buena administración está tomada de la jurisprudencia del TS y se formula mediante la afirmación de que cuando la Administración inicia un procedimiento de comprobación, de verificación de datos, o de inspección y procede a la regularización del contribuyente, ésta ha de ser integra, afectando no solo al tributo gestionado, sino a todos aquellos que estén relacionados directamente con los mismos presupuestos fácticos, y por ello debe llamar al procedimiento a quienes puedan ser afectados por la resolución del mismo. Por el principio de buena administración, ínsito en el artículo 103.1 CE, le es exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación. El principio de buena administración no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. A la Administración y a los órganos económico-administrativos les es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena administración derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públi-

cas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva. Los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone término, pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia, la regularización de una autoliquidación ha de ser integra, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica.

En base a esta formulación, encontramos en la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia la resolución de varias cuestiones complejas en las que se da una actuación incompleta de la Administración Tributaria a la hora de realizar una comprobación, o una interpretación excesivamente literal de la norma, produciéndose en todo caso un efecto injusto que es corregido en base a los principios de íntegra regularización puesto en relación con el de buena administración.

En los párrafos siguientes se analiza esta jurisprudencia, extrayendo consecuencias concretas para la Administración Tributaria.

5.2.1 En casos de comprobación de rendimientos puestos de manifiesto en las relaciones entre socio y sociedad

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo y deber de integra regularización también ha sido tratado por el TSJ de Madrid en tres sentencias, de 17 y 24 de febrero y 26 de mayo de 2021 [102]. En estas sentencias el TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de dos reclamaciones económico-administrativas contra una liquidación de IRPF y la imposición de una sanción.

En el asunto enjuiciado, la Administración Tributaria imputaba al reclamante como mayor rendimiento de actividades económicas en su IRPF unos ingresos derivados de pagos a través de un TPV asociado a una cuenta bancaria de su titularidad. Por su parte, el recurrente alegaba que tales ingresos debían imputarse a una sociedad mercantil, de la que era socio y administrador, a la que había aportado los elementos de su actividad profesional de odontología, y que dicha sociedad ya había incluido esos ingresos en su contabilidad y los había declarado en su propio IS. El recurrente alegaba además que, conforme

[102] SSTSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, SS 17-02-2021, núm. 79/2021, rec. 1225/2019, y núm. 80/2021, rec. 1226/2019; S 24-02-2021, núm. 107/2021, rec. 1227/2019 y S 26-05-2021, núm. 290/2021, rec. 1228/2019.

al principio de íntegra regularización, la Administración debería haber iniciado actuaciones de comprobación a la sociedad para verificar si las cantidades que pretendía imputar en el IRPF del recurrente ya habían sido incluidas (como así ocurrió efectivamente) en la autoliquidación del IS de la sociedad y, una vez efectuada dicha comprobación, haber iniciado un procedimiento de devolución de ingresos indebidos a la sociedad. Alegaba también que la Administración había percibido un doble impuesto a partir de una misma renta, con el consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración. Recordaba que, de acuerdo con el principio de regularización íntegra, la regularización fiscal resultante de un procedimiento de comprobación tributaria debe alcanzar tanto a los aspectos desfavorables como favorables para el contribuyente. Y, en cuanto a la sanción impuesta, el recurrente alegaba que la Administración no había motivado de forma clara y específica de dónde se deriva la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, no habiéndose acreditado en el curso de las actuaciones la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio en la conducta del reclamante.

Ante esto, el TSJ recuerda la doctrina del TS sobre el principio de íntegra regularización según la cual la regularización fiscal resultante de un procedimiento de comprobación debe alcanzar tanto a los aspectos desfavorables como a los favorables para el contribuyente. La ley exige que quienes presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte en un procedimiento, ya sean particulares o Administraciones competentes, sean llamados al mismo, para no causarles indefensión. Y lo une al principio de buena administración al afirmar que, conforme a dicho principio, implícito en el artículo 103.1 de la CE, le es exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación. El principio de buena administración no se detiene en la mera observancia de procedimiento y trámites, sino que reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena administración derivan derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes exigibles a las Administraciones, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva.

El TSJ advirtió que, en el caso analizado, no constaba que la Administración hubiera efectuado ninguna comprobación sobre si los ingresos percibidos a través de TPV habían sido contabilizados por la sociedad de la que era socio y administrador el recurrente, ni si se correspondían con las retribuciones del trabajo declaradas por el contribuyente abonadas por la sociedad, ni si los

medios materiales y humanos y los gastos correspondían al recurrente o a la sociedad. Y si los órganos de gestión carecían de competencia para realizar estas comprobaciones, debería la Administración, a través de la Inspección de los tributos, haber realizado las oportunas comprobaciones a los efectos de efectuar la íntegra regularización.

Otro ejemplo de esta cuestión es la sentencia del TSJ de Cataluña de 4 de octubre de 2021 [103]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa desestimatoria de un recurso de reposición contra una liquidación de IS de varios ejercicios, derivada de un procedimiento de inspección.

En el asunto enjuiciado, la empresa recurrente había sido objeto de inspección para comprobar la correcta aplicación de los beneficios fiscales del régimen de arrendamiento financiero y de empresas de reducida dimensión. La empresa recurrente afirmaba que realizaba dos únicas actividades y para un solo cliente (una empresa íntegramente participada), por un lado, el arrendamiento de una nave industrial y, por otro, la prestación de servicios y apoyo a la gestión (atribuidos por la Inspección exclusivamente a los socios personas físicas). A la vista de la estructura de medios materiales y personales, consistentes en la nave arrendada y los dos socios con que contaba la empresa, la Inspección consideró que había una simulación. Entendió la Inspección que la sociedad participada, cliente único, en realidad contrataba los servicios prestados por los socios de la entidad recurrente y que esa situación estaba perjudicando a Hacienda porque el importe de los servicios facturados era menor que el importe que la entidad recurrente pagaba a los socios en concepto de rendimiento del trabajo, siendo exactamente el mismo servicio, pero sin tributación íntegra por IRPF. La Inspección consideró que la entidad reclamante era en realidad una entidad patrimonial que no desarrollaba ninguna actividad ni disponía de los medios materiales y humanos precisos. Por ello ajusta al alza la base imponible de la empresa recurrente, denegando la aplicación del régimen especial de arrendamiento financiero y del tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión. Sin embargo, la Inspección no procedió a regularizar los pagos de la sociedad a sus socios, llevándolos a precios o valores de mercado, sino que concluyó que aquéllos tenían la condición de rendimientos del trabajo de los socios, dándose por buenas a los efectos de la regularización practicada a la sociedad, las autoliquidaciones complementarias de

[103] TSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 04-10-2021, núm. 4293/2021, rec. 1831/2020.

IRPF realizadas por los socios, que completaron la regularización íntegra de su situación, paralela a la de la sociedad, sin esperar a la actuación administrativa al respecto. Pero, bajo el pretexto del alcance limitado de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo, la Inspección no redujo las bases imponibles de empresa comprobada de forma correlativa al incremento de las de los socios en sede de IRPF.

En la resolución del caso, el TSJ acude a la jurisprudencia del TS sobre la buena administración. Recuerda que, conforme al principio de buena administración, ínsito en el artículo 103.1 CE, es exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación. El principio de buena administración no se detiene en la mera observancia de procedimiento y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No es una mera fórmula vacía de contenido. A dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes exigibles a la Administración, entre los que se encuentran, el derecho a la tutela administrativa efectiva. El principio de buena administración ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo a observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto.

Para el TSJ, en el caso enjuiciado, un buen actuar administrativo, tendente a evitar la doble tributación de unos mismos rendimientos y un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública, exigía una resolución que atendiera a la devolución de la totalidad de la cuota tributaria satisfecha en sede de IS en cuanto viniere a gravar rendimientos de los socios personas físicas ya declarados y gravados en sede de IRPF.

5.2.2 En casos de aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo y de deber de íntegra regularización ha sido tratado por el TSJ de Madrid también en su sentencia de 28 de abril de 2021 [104]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo frente a una resolución del

[104] STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 28-04-2021, núm. 232/2021, rec. 1148/2019.

TEAR desestimatoria de unas reclamaciones económico-administrativas frente a unas liquidaciones de IRPF y acuerdos de imposición de sanción.

En el asunto enjuiciado, la reclamante había declarado por error, como vivienda habitual, un inmueble arrendado, por el cual se había aplicado la deducción por adquisición de vivienda habitual y además, no había declarado los rendimientos obtenidos por el arrendamiento. En un procedimiento de inspección, la Administración le imputa los rendimientos no declarados sin aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda ya que la reducción sólo era aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente y dichos rendimientos no habían sido declarados, sino descubiertos por la Inspección. Además, la Administración anula la deducción por inversión en vivienda habitual puesto que el inmueble había estado arrendado y no constituía vivienda habitual del contribuyente. En cuanto a la no aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda, la reclamante pidió la rectificación de sus declaraciones para declarar los rendimientos por alquiler y reclamó aplicarse la reducción. Sin embargo, la Administración se opuso porque los rendimientos se habían declarado después del inicio de las actuaciones inspectoras. Y, en cuanto a la deducción por vivienda habitual, la recurrente alegaba que había aportado pruebas de que su residencia habitual era el inmueble declarado como tal, pero que había cometido un error al no cambiar en el borrador la identificación del inmueble que venía por defecto. Sin embargo, la Inspección alegaba que el carácter parcial de las actuaciones de comprobación le impedía examinar si la deducción por adquisición de vivienda cuestionada correspondía a un inmueble distinto al declarado por la contribuyente.

Ante esto, el TSJ aplica de nuevo la doctrina del TS sobre el principio de íntegra regularización en relación con el principio de buena administración. Entendió, respecto de la aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda, que habían quedado debidamente acreditados los rendimientos obtenidos por la reclamante como consecuencia del arrendamiento del inmueble, y que también había justificado el cumplimiento de todos los requisitos para aplicar la reducción por lo que debía aplicarse la exigencia derivada del principio de regularización íntegra, por el cual la liquidación debe aplicar la normativa tributaria tanto en lo que perjudica como en lo que beneficia al contribuyente. Y, en relación con la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual, el TSJ entendió que la liquidación impugnada debía haberse pronunciado sobre la deducción después de haber analizado toda la documentación aportada por la recurrente, que ponía de relieve cuál era realmente su residencia habitual. Con posterioridad a dicho acto la propia Administración

estimó totalmente la solicitud declarando que era procedente la deducción por inversión en vivienda habitual por una de las viviendas.

Esta cuestión ha sido tratada también por el TSJ de Madrid en su sentencia de 9 de junio de 2021 [105]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo con unas resoluciones del TEAR desestimatorias de diversas reclamaciones económico-administrativas confirmatorias de varias liquidaciones por IRPF.

Los reclamantes se habían aplicado como gasto de amortización en rendimientos de capital inmobiliario el 3% del valor catastral del inmueble arrendado, pero sin excluir el valor del suelo. La Administración realizó una comprobación y giró liquidaciones, pero sin aplicar la deducción por arrendamiento de vivienda. El recurrente interpuso reclamación económico-administrativa y el TEAR entendió que no procedía la aplicación de la reducción porque el nuevo rendimiento neto del capital inmobiliario resultaba de la actuación desarrollada por la Administración y la Ley exige que, para que sea aplicable la reducción, se trate de rendimientos declarados por el contribuyente, no derivados de una liquidación practicada por la Administración.

El TSJ, aplicando de nuevo la doctrina del principio de íntegra regularización, derivado del deber de equidad que impone el principio de buena administración, entendió que la Administración debía haber aplicado en las liquidaciones giradas la reducción por alquiler de vivienda.

De nuevo se trata esta cuestión por el TSJ de Madrid en su sentencia de 3 de marzo de 2022 [106]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra una liquidación provisional por IRPF.

Se debatía si el recurrente tenía derecho a aplicar la reducción prevista sobre los rendimientos del alquiler de inmuebles destinados a vivienda en relación al rendimiento neto determinado por la Administración Tributaria tras la regularización de los gastos y de la amortización asociados al inmueble, que implicaron un incremento del rendimiento neto declarado en la autoliquidación. La Administración de nuevo negaba a la reclamante la aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda habitual en IRPF porque la aplicación de tal reducción requiere que los rendimientos sobre los que se aplica hayan sido declarados por el contribuyente y en este caso, los rendimientos

[105] STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 09-06-2021, núm. 323/2021, rec. 1445/2019.
[106] STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 03-03-2022, núm. 116/2022, rec. 201/2020.

fueron incluidos en la liquidación practicada por la Administración a consecuencia de un procedimiento de comprobación.

El TSJ afirma que los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone término, pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia, la regularización de una autoliquidación ha de ser integra, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Por ello, en cuanto al alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en la Ley de IRPF a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones. En el caso enjuiciado, el recurrente declaró la totalidad de los rendimientos de capital inmobiliario por el alquiler de inmuebles destinados a vivienda. En la liquidación provisional realizada por la Administración a consecuencia de la regularización de los gastos y de las amortizaciones deducibles se realizó un reajuste de los gastos y por tanto del rendimiento neto. La Administración Tributaria interpretó que la reducción por rendimientos de alquiler de vivienda solo resultaba aplicable al rendimiento neto declarado y no al regularizado. Sin embargo, esta conclusión no resulta correcta puesto que la exigencia de este precepto de que los rendimientos se declaren quedó cumplida y así se admite en la propia liquidación provisional. Afirma el TSJ que, conforme a la jurisprudencia basta que los rendimientos se declaren y no es necesario que se recojan en la autoliquidación. Y en virtud del principio de íntegra regularización, tanto de lo que es beneficioso como de lo que no lo es, se deriva que la recurrente tenía derecho a la reducción sobre los rendimientos que resultaron de la regularización y no solo de los que resultan de su autoliquidación [107].

5.2.3 En la comprobación de sociedades resultantes de un proceso de escisión

El derecho a una buena administración en su manifestación del derecho a un trato equitativo y del deber de integra regularización ha sido tratado por el TSJ de Madrid también en supuestos de comprobación a entidades resultantes de un proceso de escisión. Es el caso de la sentencia de 17 de marzo de 2021 [108]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso de casación frente a

[107] *Ibidem.* Fundamento de Derecho quinto.
[108] TSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 17-03-2022, núm. 137/2022, rec. 173/2020.

una resolución del TEAR desestimatoria de unas reclamaciones económico-administrativas contra unas liquidaciones y sanciones por IS.

En el asunto enjuiciado una empresa dedicada a la actividad inmobiliaria se había escindido con la finalidad de mantener separados de su activo los inmuebles destinados al arrendamiento y había solicitado la aplicación a dicha operación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y traslado de domicilio social a otro país de la UE. La escritura de escisión se presentó a inscripción en el Registro Mercantil pero surgieron dificultades para su inscripción y, por lo tanto, para concluir el proceso de escisión. La empresa fue objeto de inspección de tributos y de ella derivó una liquidación por IS y una sanción. La inspección le imputaba a la entidad recurrente los mismos ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles que la sociedad beneficiaria de la escisión había declarado en su IS, y negaba a la empresa escindida la deducción de determinados gastos vinculados a tales arrendamientos por haber sido contabilizados por la otra sociedad, todo ello sin llamar al procedimiento a la sociedad beneficiaria de la escisión, a la que tampoco regularizó su situación tributaria argumentando que debía solicitarlo ella.

El TSJ entendió que esta forma de actuar de la Administración era contraria al principio de regularización íntegra. El TSJ recuerda la doctrina del TS sobre el principio de íntegra regularización, para cuyo fundamento se acude también al principio de buena administración. Recuerda que en Derecho ha de llamarse al procedimiento a quienes presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte para no causarles indefensión, tanto sean los particulares interesados, como las Administraciones competentes para resolver o gestionar el impuesto. Recuerda también que los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone termino pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia, la regularización de una autoliquidación ha de ser integra para el contribuyente, tanto en lo que le perjudica, como en lo que le beneficia.

5.2.4 En supuestos de rectificación de obligaciones cumplidas por el contribuyente en base a criterios de la Administración que luego son modificados

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo y deber de integra regularización ha sido tratado por la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia también en supuestos de rectificación de obligaciones cumplidas por el contribuyente en base a cri-

terios de la Administración que luego, tras un procedimiento judicial, quedan modificados. Es el caso de la sentencia del TSJ de Madrid de 7 de septiembre de 2021 [109]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra la denegación de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones por IRPF.

El recurrente había presentado declaración de IRPF a pesar de haber sido no residente en España, debido a que sus rendimientos provenían de una beca del ICEX que, en aquel momento la Administración Tributaria seguía el criterio de considerar que eran «ausencias esporádicas en el extranjero» y por tanto debían tributar por IRPF y no por IRNR. Con posterioridad, a raíz de una serie de pronunciamientos judiciales [110], la Administración cambió de criterio y pasó a considerar que ese tipo de rentas debía tributar por el IRNR. Por ello, el recurrente pidió la rectificación de su autoliquidación y la devolución de lo que había tributado por IRPF. Pero la Administración Tributaria denegó la rectificación de la autoliquidación alegando que, como había sido no residente y estaba sujeto a IRNR, para obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por el IRPF en vez de solicitar la rectificación de la autoliquidación de IRPF, tenía que presentar el Modelo 210 declarando las rentas obtenidas en España, en base al IRNR y compensando las cantidades indebidamente ingresadas por IRPF, a efectos de obtener la devolución de ingresos pretendida.

El TSJ consideró que la Administración Tributaria debió acordar la rectificación de la autoliquidación y la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente en virtud de un tributo, el IRPF que, a partir de los pronunciamientos del TS, no era el aplicable. Si la Administración consideraba que las cantidades debían tributar por otro concepto tributario debía haber procedido, conforme a Derecho, iniciando de oficio un procedimiento de liquidación, pero lo que no podía hacer era no resolver sobre lo solicitado, y en todo caso no proceder conforme a derecho en relación con una doctrina jurisprudencial que conocía perfectamente.

Otro ejemplo es el de la sentencia del TSJ de Cataluña de 4 de febrero de 2021 [111]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución del TEAR estimatoria en parte de una reclamación

[109] STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 07-09-2022, núm. 372/2022, rec. 382/2020.

[110] Cinco sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 28 de noviembre de 2017, dictadas en los recursos de casación 807/2017, 809/2017, 812/2017, 813/2017 y 815/2017.

[111] TSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 04-02-2021, rec. 1072/2018.

económico-administrativa y desestimatoria de un recurso de anulación contra liquidaciones por Aduanas e IVA a la importación y un acuerdo de ejecución. En el asunto enjuiciado una empresa había importado mercancías declarando esas importaciones en una determinada partida arancelaria aplicando el criterio de la Administración en ese momento, que fue modificado tiempo después, motivo por el cual, la empresa solicitó la rectificación de esos DUA de importación y la devolución de los aranceles pagados en exceso en el marco de un procedimiento de inspección. Solicitó además la devolución de ingresos indebidos. El TEAR le dio la razón a la empresa reclamante y la Administración procedió a anular la liquidación originaria y a dictar nuevas liquidaciones aplicando a las mercancías importadas la nueva clasificación, pero mantuvo la validez de las liquidaciones practicadas por la empresa recurrente a un tipo distinto del que el TEAR había declarado que era conforme a Derecho y omitió la devolución de ingresos indebidos solicitada en relación con las importaciones que la reclamante declaró en la otra clasificación.

Para el TSJ, la Administración había actuado de forma improcedente al no acordar ni reconocer la devolución a la reclamante de los aranceles pagados en exceso, con el consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración. La actuación de la Administración vulneraba además el derecho de la actora a una regularización integra de su situación tributaria. La Administración tiene la obligación de regularizar de oficio de forma completa la situación tributaria de los contribuyentes, por lo que debiera haber anulado dichas liquidaciones, y acordado la devolución controvertida, ya sea en vía de ejecución o mediante el inicio de oficio de un procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

5.2.5 En supuestos de regularización de retenciones

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo y deber de integra regularización ha sido tratado por el TSJ de Cataluña a raíz de un caso de regularización de retenciones en su sentencia de 16 de diciembre de 2020 [112]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR estimatoria en parte una reclamación económico-administrativa contra liquidaciones por IS y sanción.

Por error en la contabilización de unos ingresos que no eran tales, la empresa reclamante había declarado retenciones superiores a las debidas. Y si

[112] STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 16-12-2020, rec. 1561/2019.

bien la Administración en la liquidación redujo el importe de las retenciones, no hizo lo mismo con el de los ingresos, amparándose en que el procedimiento de comprobación limitada se circunscribía a comprobar solamente las retenciones declaradas. La Administración entendió que, si la reclamante pretendía la rectificación de la autoliquidación, debía instarla de acuerdo con el procedimiento previsto en la LGT.

En este caso, el TSJ afirmó que no era acorde con los principios de eficacia, proporcionalidad, capacidad económica y de buena administración que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria, y pese a contar la Administración con todos los datos precisos, la liquidación se concentre solo en una parte de la obligación, sin atender a la totalidad de los hechos sobre la misma, remitiendo al contribuyente al peregrinaje de otro procedimiento administrativo.

6. DEBER DE ACTUAR DE BUENA FE

El principio general de «buena fe», aplicable en todas las relaciones jurídicas y, por lo tanto, también en las relaciones que mantiene la Administración con los contribuyentes, implica actuar de forma lícita, honrada, lógica, justa y leal; ser fieles a la palabra dada; estudiar y conocer la normativa que, en su caso, sea aplicable; respetar las leyes aplicables; facilitar la información que sea de interés para la buena marcha de relación; y respetar y tener en cuenta en todo momento los derechos e intereses de las partes implicadas. Por el contrario, se atenta contra la buena fe cuando, con la finalidad de obtener un provecho no derivado de la recta aplicación y finalidad de negocio jurídico en cuestión, se finja ignorar lo que se sabe, se oculte la verdad que no pudo conocerse por los demás afectados, se actúe contra los actos propios, se realicen actuaciones equívocas para beneficiarse intencionadamente de su dudosa significación, se cree un apariencia jurídica para contradecirla después en perjuicio de los demás que pusieron su confianza en ella, o se creen falsas expectativas con conciencia de que no se van a cumplir.

La Sección 2.ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del TS ha relacionado la buena fe con la buena administración de manera que gran parte de las conductas típicas contrarias a la buena fe son consideradas por el TS como contrarias a la buena administración. En los apartados siguientes se analizarán algunos ejemplos.

6.1 **Alegar ignorancia de lo que se debería conocer va en contra de la buena administración**

El TS ha recurrido al principio de buena administración en situaciones en las que la Administración se ha amparado en que no se le ha notificado debidamente alguna circunstancia o no se ha informado a la Administración específicamente afectada. Se han encontrado sentencias sobre esta cuestión en supuestos de suspensión de ejecución de un acto impugnado, en liquidaciones de IBI a la hora de aplicar una valoración catastral, y en un caso de ejecución contra un deudor que previamente había sido declarado fallido.

6.1.1 En relación con la obligación de informar a la Administración de que se ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo y que se ha solicitado la suspensión

En el artículo 233 de la LGT [113] se establece que, para que la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa se mantenga, una vez finalizada la vía económico-administrativa, también en vía contenciosa, se requiere que la garantía aportada en vía administrativa siga vigente (salvo en los casos de sanciones, en que no se requiere aportación de garantía para la suspensión de su ejecución) y que el recurrente informe a la Administración, dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, de que ha interpuesto el recurso y en él ha solicitado la suspensión. En tal caso la suspensión en la vía administrativa continúa hasta que el órgano jurisdiccional decida lo que considere oportuno sobre la suspensión.

La finalidad de que se mantenga la suspensión mientras se sustancia la revisión en vía jurisdiccional es, por un lado, preservar los derechos del interesado frente a ejecuciones precipitadas y, por otro, asegurar la efectividad de la tutela judicial efectiva que reconoce el artículo 24.1 CE, hasta que se adopte la decisión que proceda en ejercicio del control jurisdiccional de la Administración previsto en el artículo 106 CE. Y la finalidad concreta del requisito, que el TS califica como «carga», de informar a la Administración de que se ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo y que se ha

[113] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. Artículo 233.

solicitado la suspensión, es facilitar información a la Administración para que ésta obre consecuentemente.

En algunos casos ha ocurrido que la Administración ha levantado la suspensión en la vía administrativa y ha iniciado la ejecución del acto y, en su caso, de la sanción, aun habiéndose impugnado en vía contenciosa, por el único motivo de que el recurrente no ha cumplido con ese requisito previsto en el artículo 233 de la LGT de informar a la Administración de que ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo y ha solicitado como medida cautelar la suspensión del acto recurrido. Esto ha sido impugnado por considerarse que al interponer el recurso contencioso administrativo con solicitud de suspensión y darse traslado a la representación procesal de la Administración Tributaria, de la solicitud de la medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, se está informando ya a la Administración y se está cumpliendo el requisito que prevé el artículo 233 LGT.

El TS ha tratado esta cuestión en tres sentencias, de 15 de octubre de 2020 [114], 19 de noviembre de 2020 [115], y 5 de enero de 2021 [116]. En todas ellas se hace referencia al principio de buena administración.

En estas sentencias el Alto Tribunal ha considerado que el conocimiento procesal que el Abogado del Estado –o el representante de la Administración de que se trate– adquiere, mediante la notificación formal de las actuaciones judiciales seguidas, permite presumir el conocimiento de ambos datos y cumplida la carga de informar a la Administración que contiene el artículo 233 de la LGT.

Para el TS no puede invocarse por la Administración la ignorancia de que se ha solicitado en vía jurisdiccional la suspensión como medida cautelar cuando consta de manera fehaciente que la propia Administración ha conocido o podido conocer tanto la interposición del recurso contencioso-administrativo frente al acto como la solicitud de la suspensión como medida cautelar. Tal conocimiento deriva del propio traslado efectuado al Abogado del Estado de la solicitud de suspensión para que pueda hacer alegaciones, no pudiéndose entender a partir de ese momento que se desconocen tales datos por parte de la Administración, salvo por motivos imputables a la propia Administración [117].

El conocimiento procesal de una situación jurídica por parte del Abogado del Estado, quien no sólo defiende, sino que también representa a la Administración,

---

[114] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-10-2020, núm. 1307/2020, rec. 315/2018.
[115] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-11-2020, núm. 1551/2020, rec. 6226/2018.
[116] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-01-2021, núm. 4/2021, rec. 4480/2019.
[117] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-10-2020, núm. 1307/2020, rec. 315/2018. Fundamento de Derecho Tercero, núm. 9.

equivale al conocimiento de los datos necesarios por parte de su representada. No entenderlo así implicaría reconocer a la Administración que el régimen de los deberes de postulación de la Administración autora del acto tendría, sin justificación alguna, carácter completamente privilegiado, respecto de los deberes de postulación que se imponen a los demás representantes en el proceso. Además, implicaría reconocer a la Administración una «especie de derecho a ignorar lo que por fuerza debe saberse», quebrantándose así el principio de buena administración dado que en la Administración rige el principio de personalidad jurídica única [118].

6.1.2 En supuestos de liquidación de IBI

Tal es el caso de una serie de sentencias dictadas por el TS en un caso en el cual un Ayuntamiento estaba girando liquidaciones de IBI calculadas en base a valores catastrales determinados en una ponencia de valores que, inicialmente, fue declarada nula por el TSJ y, con posterioridad, fue declarada ajustada a Derecho por la AN [119].

En el caso enjuiciado, la Delegación del Catastro había notificado la valoración catastral de una serie de inmuebles, realizada en base a la ponencia de valores aprobada para un determinado municipio. En la ponencia de valores se habían producido una serie de circunstancias, principalmente referidas a la motivación y justificación de las valoraciones realizadas, que dieron lugar a su anulación por parte del TSJ. A pesar de ello, el Ayuntamiento del municipio afectado siguió girando liquidaciones de IBI basadas en los valores catastrales derivados de la ponencia de valores anulada, asignando valores catastrales por encima del valor de mercado y dando un trato diferente a los contribuyentes en función de que hubieran recurrido judicialmente o no el valor individualizado asignado a sus inmuebles. Esta situación dio lugar a reclamaciones por parte de los contribuyentes afectados, que alegaban que las liquidaciones de IBI se basaban en valores catastrales derivados de una ponencia de valores nula y que ello había ocasionado que se tratara de forma diferente a los habitantes del municipio, con infracción de los principios de generalidad e igualdad en que se basa el sistema

[118] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-10-2020, núm. 1307/2020, rec. 315/2018. Fundamento de Derecho tercero, núm. 9, y STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-01-2021, núm. 4/2021, rec. 4480/2019. Fundamento de Derecho quinto, núm. 2.

[119] Entre otras, las SSTS de 18-05-2020, núm. 444/2020, rec. 5665/2018, 19-05-2020, núm. 507/2020, rec. 6565/201, 28-05-2020, núm. 583/2020, rec. 5287/2018, 03-06-2020, núm. 659/2020, rec. 6145/2018, 18-06-2020, núm. 816/2020, rec. 5835/2018; 18-06-2020, núm. 821/2020, rec. 5288/2018, 02-02-2022, núm. 117/2022, rec. 7366/2018, 09-02-2022, núm. 158/2022, rec. 4396/2020, 16-02-2022, núm. 191/2022, rec. 6230/2018; 16-02-2022, núm. 191/2022, rec. 6230/2018, 18-02-2022, núm. 207/2022, rec. 6686/2018.

tributario. El Ayuntamiento en cuestión se defendía alegando que el sujeto pasivo no puede discutir la valoración catastral de un inmueble con ocasión de una liquidación de IBI cuando no había recurrido dicha valoración en el momento en el cual se le notificó, que no es extensible a otros sujetos pasivos la anulación judicial de un acuerdo de asignación de valores catastrales individualizados y que el régimen competencial de exacción del IBI diferencia entre gestión catastral y gestión tributaria, con vías de impugnación diferentes, lo cual debe ser respetado por los juzgados y tribunales.

El asunto dio lugar a resoluciones judiciales en diferentes instancias y, en algunos casos, con pronunciamientos contradictorios, llegando algunas de las reclamaciones al TS vía recurso de casación.

A pesar de que el TSJ había declarado nula la ponencia de valores, con posterioridad, la Audiencia Nacional declaró la ponencia de valores en cuestión ajustada a Derecho descartando los motivos de nulidad tenidos en cuenta por el TSJ para anular las valoraciones catastrales derivadas de esa ponencia con lo que el TS no pudo entrar a valorar la cuestión relativa a si la declaración judicial de nulidad de la valoración catastral de unos inmuebles era aplicable a otros inmuebles del mismo municipio cuyos propietarios no lo habían recurrido, aun afectándoles la misma causa de nulidad.

No obstante, el TS afirma respecto de la sentencia de instancia que el juzgado engarza la cuestión debatida con los principios de igualdad y generalidad, «y –sin citarlo– con el principio de buena administración» cuando señala que el Ayuntamiento en cuestión no podía desconocer que estaba aplicando una valoración catastral determinada [120]. Es decir, el TS está afirmando que no es lícito que la Administración ignore saber lo que debía conocer. El TS, junto con el juzgado de instancia, consideró contraria al principio de buena administración una actuación que ya había sido específicamente definida como contraria al principio de buena fe, consistente en fingir ignorar lo que se sabe para obtener de esa manera el propio beneficio.

6.1.3 Apremio sobre un deudor previamente declarado fallido

El TS ha declarado que también es contrario a la buena administración que la Administración alegue ignorancia sobre lo que conoce o debería co-

[120] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-02-2022, núm. 117/2022, rec. 7366/2018. Fundamento de Derecho segundo. S 09-02-2022, núm. 158/2022, rec. 4396/2020. Fundamento de Derecho segundo. S 16-02-2022, núm. 191/2022, rec. 6230/2018; S 16-02-2022, núm. 191/2022, rec. 6230/2018. Fundamento de Derecho segundo. S 18-02-2022, núm. 207/2022, rec. 6686/2018. Fundamento de Derecho primero.

nocer en supuestos en que ha iniciado un procedimiento de ejecución contra un deudor que previamente había sido declarado fallido. Un ejemplo es la sentencia de 7 de febrero de 2022 [121]. En ella se resuelve sobre un asunto en el que la Administración reclama en apremio una deuda a un obligado que previamente había sido declarado fallido. Así el TS afirma en esta sentencia que «teniendo en consideración que dentro del expediente se da oportuna cuenta de la declaración de fallido del año 2012 (consta en las propuestas de incobrabilidad del crédito y hasta en el propio acto de derivación de responsabilidad tributaria), conforme a los principios de eficacia, coordinación, cooperación y buena administración –predicables de una Administración Pública moderna–, resulta injustificado emitir unas providencias de apremio contra el deudor principal cuando ya existía constancia documental de su insolvencia total, tras su declaración de fallido, con la consecuencia de que tales providencias de apremio carecen de virtualidad a efectos de interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario» [122].

6.1.4 Recargo de apremio de deudas ya pagadas durante la tramitación de un aplazamiento

El derecho a una buena administración en su manifestación de deber de actuar equitativamente, en base a la buena fe, lo que implica que la Administración no alegue que no se le ha informado sobre algo que ya conoce, ha sido tratado por el TSJ de Andalucía en tres sentencias de la misma fecha, 31 de enero de 2022 [123]. En estas sentencias el TSJ resuelve recursos contencioso-administrativos contra resoluciones del TEAR desestimatorias de reclamaciones económico-administrativas frente a la confirmación en reposición de providencias de apremio giradas por la Administración Tributaria, en relación a liquidaciones de recargo ejecutivo del 5% por ingreso fuera de plazo de autoliquidaciones de IVA.

En el caso enjuiciado la empresa reclamante había presentado una autoliquidación por IVA a pagar, sin ingreso de la deuda tributaria, acompañando una solicitud de aplazamiento de pago. La Administración denegó el aplazamiento porque, habiendo sido requerida la entidad para que aportara

[121] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-02-2022, núm. 147/2022, rec. 8207/2019.
[122] *Ibidem.* Fundamento de Derecho quinto.
[123] SSTSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-01-2022, núm. 196/2022, rec. 11/2019; núm. 197/2022, rec. 12/2019 y núm. 225/2022, rec. 17/2019.

documentación, transcurrió el plazo de diez días sin acompañar la documentación requerida. No obstante, la entidad reclamante, con carácter previo a la inadmisión de la solicitud de aplazamiento, procedió al ingreso total de la deuda. Meses después, el órgano de recaudación dictó providencia de apremio exigiendo el recargo ejecutivo del 5% de la deuda dejada de ingresar en período voluntario. La Administración entendió que, una vez producido el desistimiento tácito del procedimiento iniciado por el contribuyente mediante la solicitud de aplazamiento de pago, se tiene por concluido este procedimiento y, en el caso de que la deuda tributaria se encuentre en período ejecutivo, nada impide iniciar actuaciones administrativas apremiándola y exigiendo el recargo ejecutivo. La Administración sostenía además que la recurrente, al oponerse a la providencia de apremio, no alegó expresamente que la deuda estaba ya pagada.

En esta sentencia, el TSJ recordó que en los casos en que se procede al pago de la deuda durante la tramitación del aplazamiento el Reglamento General de Recaudación prevé que la Administración liquide solamente intereses de demora por el período transcurrido desde el siguiente día al vencimiento del período de pago voluntario hasta la fecha del ingreso y que, en tal situación, no está permitida la exigibilidad de recargo alguno del período ejecutivo porque son incompatibles entre sí los intereses de demora y el recargo ejecutivo [124]. El TSJ consideró además que, en base al principio de buena administración, la Administración Tributaria debía haber apreciado de oficio que la deuda había quedado extinguida por el pago, para no continuar con el apremio, sin necesidad de que fuera alegado por la empresa recurrente [125].

6.2 **Sujeción a los actos propios.** ***Venire contra factum proprium non valet***

El TS también ha acudido al principio de buena administración para reforzar el deber que compete a la Administración Tributaria de actuar de buena fe, con sujeción a los actos propios y respeto al principio de confianza legítima. El TS ha apelado a estos principios en supuestos de valoración de bienes a efectos del ISD. La regulación de este impuesto posibilita la utilización de valores de referencia previamente aprobados por la Administración, que se presumen correctos. No obstante, en ocasiones se ha dado el caso de

[124] STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-01-2022, núm. 196/2022, rec. 11/2019. Fundamento de Derecho tercero.

[125] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto.

que, aun utilizándose valores de referencia previamente aprobados por la Administración, ésta procede a realizar una nueva comprobación incrementando el valor y, por lo tanto, el importe del impuesto a pagar. El TS ha considerado que esta actuación es contraria al principio de buena administración. Un ejemplo de ello lo encontramos en la sentencia de 21 de enero de 2021 [126], que casa la sentencia del TSJ de Aragón de 28 de mayo de 2019. Los antecedentes del asunto son los siguientes. El 22 de noviembre de 2005 falleció una señora, declarándose como herederos a sus 4 hijos, que liquidan y pagan el ISD el 19 de mayo de 2006, declarando los bienes inmuebles heredados en base a valores de referencia elaborados y publicados por la Administración. En 2010 se inicia un procedimiento de inspección y la Administración notifica el 3 de mayo de 2010 una valoración efectuada por un perito de la Administración que resulta ser bastante más alta que aquella a la que se habían acogido los contribuyentes al declarar el ISD. Los contribuyentes recurren en reposición por entender que la nueva valoración realizada por la Administración no estaba debidamente motivada. El recurso de reposición es estimado por lo que se anulan las liquidaciones y se ordena la retroacción para una nueva comprobación de valores debidamente motivada por el perito de la Administración. El 29 de agosto de 2013 la Inspección solicitó un nuevo informe de valoración, que fue emitido el 30 de diciembre de 2013, resultando de nuevo un valor superior que aquel al que se habían acogido los contribuyentes al declarar el ISD. El 24 de enero de 2014, la Inspección de Hacienda de la Comunidad Autónoma propuso una regularización del ISD y emitió una liquidación el 14 de febrero de 2014. Los recurrentes acudieron entonces a la vía económico-administrativa. El TEAR les dio la razón, anuló los actos y consideró definitivo el valor declarado por los contribuyentes. La Administración regional impugnó la resolución del TEAR en vía contencioso-administrativa y el TSJ dictó sentencia de 28 de mayo de 2019, estimando el recurso, anulando la resolución del TEAR, y confirmando los actos de liquidación practicados por la Administración Tributaria. Ante esto, los recurrentes interpusieron recurso de casación, que fue estimado. El TS fijó como cuestión casacional la de aclarar la exigencia de que el perito visite el inmueble que es objeto de valoración. Y precisar en qué supuestos se encontraría justificado y no perjudicaría la correcta motivación de la valoración administrativa de un inmueble que el perito de la Administración no visitase el mismo para individualizar la valoración realizada.

[126] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 21-01-2021, núm. 39/2021, rec. 5352/2019.

A parte de otras cuestiones tratadas en esta sentencia, lo más interesante en lo que atañe al tema de este trabajo es que el TS recurre también en este caso al principio de buena administración. Así, el TS afirma que, aunque no se haya debatido en la casación, en este caso los herederos efectuaron la autoliquidación del ISD ateniéndose a los valores de referencia aprobados por la propia Administración, y que cuando el contribuyente se somete a los «valores presuntivos» aprobados por la Administración no puede ésta efectuar una ulterior comprobación elevando notablemente el valor real sobre el que va a efectuar la liquidación porque ello supone una infracción de los principios de buena fe, sujeción a los actos propios, confianza legítima y, «como síntesis y coronación de todos ellos, el principio de buena administración» [127].

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo, en relación con los principios de seguridad jurídica y confianza legitima que deben regir la actuación de la Administración Pública en sus relaciones con los ciudadanos ha sido tratado por el TS en su sentencia de 22 de enero de 2024 [128]. Esta sentencia es muy interesante por las implicaciones que tiene en relación con el efecto vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias. En esta sentencia el TS resuelve un recurso de casación contra una sentencia de la AN que desestimaba el recurso contencioso administrativo interpuesto contra una resolución del TEAC desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra una liquidación derivada de un acta de disconformidad dicta por la Inspección de Hacienda en materia de IVA.

La cuestión casacional consistió, entre otros puntos, en determinar si el órgano judicial que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación ha de analizar, cuando así se le solicite, si el órgano liquidador se apartó de la doctrina administrativa que le vinculaba de conformidad con el artículo 89.1 de la LGT y, por lo tanto, debe anular la liquidación cuando se constate tal apartamiento, con independencia de que repute correcto o no el criterio jurídico vinculante o de que exista doctrina administrativa o jurisprudencia posterior en sentido contrario a dicho criterio, o si, por el contrario, el órgano judicial debe entrar a estudiar, en todo caso, la corrección del criterio jurídico vinculante y el seguido por la liquidación de modo que, aun habiendo desconocido aquella doctrina administrativa vinculante, cabe

[127] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 21-01-2021, núm. 39/2021, rec. 5352/2019. Fundamento de Derecho quinto, punto núm. 10.

[128] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-01-2024, núm. 88/2024, rec. 6376/2022.

verificar que el acto de liquidación es conforme a Derecho y no procede, en ese caso, su anulación.

En el artículo 89.1 de la LGT se prevé que la contestación a las consultas tributarias tiene efectos vinculantes para la Administración, debiendo aplicarse al consultante los criterios de la contestación mientras no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso ni cambien las circunstancias recogidas en el escrito de consulta. Además, la Administración debe aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias a cualquier contribuyente, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho contribuyente y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

La empresa recurrente alegaba que la Administración tributaria había actuado en contra del efecto vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias previsto en el artículo 89, lo cual es contrario a los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena administración. Los tribunales encargados de la revisión de su actuación deberían haber anulado las liquidaciones, al margen de que se hubiera producido un cambio de criterio administrativo o jurisprudencial potencialmente más alineado con la tesis administrativa.

Para el TS, a los efectos de los artículos 24 y 106 de la Constitución, el juez contencioso-administrativo que ejerce el control de legalidad de una liquidación tributaria debe entrar a analizar, si así se le pide, si la Administración se ha apartado del criterio de una previa consulta vinculante (conforme al artículo 89.1 de la LGT), porque así lo exigen los principios de congruencia de toda resolución judicial, el principio dispositivo y la salvaguarda de la tutela judicial efectiva.

El juez ha de constatar si la Administración se apartó o no de la doctrina administrativa, analizando si existe identidad entre los hechos y circunstancias del obligado y los que se incluyan en la consulta, pudiendo, en todo caso, negar la vinculación y mantener la conformidad a derecho de la actuación de la Administración cuando falte tal identidad y cuando se hubiera modificado la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso.

6.3 **Deber de no beneficiarse de sus propios errores.** ***Allegans turpitudinem propriam non auditur***

El derecho a una buena administración en relación con la prohibición de la Administración Tributaria de beneficiarse de su mala actuación en perjuicio del contribuyente, ha sido tratado por el TS en su sentencia de 8 de septiembre

de 2022 [129]. En esta sentencia el TS resuelve un recurso de casación contra una sentencia de la AN desestimatoria del recurso formulado frente a una resolución del TEAC estimatoria de un recurso de alzada contra una resolución del TEAR estimatoria de una reclamación económico-administrativa contra unos acuerdos de declaración de responsabilidad solidaria.

En el asunto enjuiciado, la Inspección de Hacienda, de conformidad con el artículo 42.2.a) de la LGT, había declarado a una persona física responsable solidaria de las deudas tributarias de una compañía por el IS de varios ejercicios y retenciones e ingresos a cuenta de IRPF y sanciones. Dicha compañía había sido declarada en concurso de acreedores dos años antes y estaba en fase de liquidación. La reclamante interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR, que fue estimada mediante resolución de 28 de octubre de 2014. Ante esto, la Inspección de Hacienda interpuso con fecha 24 de marzo de 2015 un recurso de alzada ante el TEAC, indicando que la resolución del TEAR le había sido notificada por la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) el día 6 de marzo de 2015. El TEAC admitió el recurso de alzada, confirmó el acuerdo de declaración de responsabilidad en su totalidad y anuló la resolución del TEAR. Ante esto, la recurrente alegó que el recurso de alzada de la Inspección de Hacienda había sido extemporáneo por haberse interpuesto transcurrido más de un mes desde la notificación de la resolución del TEAR a la Administración Tributaria, ya que la resolución del TEAR tuvo su entrada en la ORT el 2 de diciembre de 2014 y el recurso de alzada se interpuso el día 24 de marzo de 2015 por lo tanto el recurso de alzada se había interpuesto cuando había transcurrido con enorme exceso el plazo de un mes establecido para su interposición en el artículo 241.1 de la LGT. Ante esto, la Administración Tributaria alegaba que, conforme a lo dispuesto en el artículo 241.2 de la LGT, la legitimación para la interposición del recurso de alzada sólo la tienen los Directores de Departamento, por lo que el plazo de un mes para la interposición del recurso sólo puede empezar a correr desde que dicho órgano tiene conocimiento de la resolución del TEAR.

Para resolver este asunto, el TS reitera su doctrina fijada en sentencias anteriores, que se condensa en las siguientes ideas:

1.ª A los efectos de establecer el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración Tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la ORT o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido

[129] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-09-2022, núm. 1121/2022, rec. 6424/2020.

a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

2.ª El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, debe interpretarse en el sentido de que las referencias que en él se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, porque tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones Públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

3.ª El principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la CE, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados para interponerlo. Pero esto solo rige en el caso de que no haya un conocimiento previo por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar ya que, en tal caso, es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento.

En el caso enjuiciado el TS entendió que la Administración Tributaria había tenido conocimiento de la resolución del TEAR en la fecha de entrada en la ORT, el 2 de diciembre de 2014. Desde ese mismo momento pudo la Administración Tributaria impugnar la resolución. Por lo tanto, la interposición del recurso de alzada el 24 de marzo de 2015 fue extemporánea. Que la Inspección de Hacienda negara conocer lo que ya conocía la ORT constituye para el TS una clamorosa e incomprensible infracción del principio de buena administración y, en conexión con él, del de buena fe, incluso del de eficacia administrativa (art. 103 CE). Aceptar lo contrario sería tanto como reivindicar una especie de derecho o excusa de un órgano administrativo para ocultar información a los demás de la misma organización, escamoteando lo que en él se conoce, así como el derecho de cualquier órgano, incluso directivo, de la misma Administración –que debe servir los intereses generales–, de poner como pretexto el desconocimiento de una resolución, solo porque no ha llegado a un órgano determinado dentro de esa organización, dotada, de personalidad jurídica única. Si unos órganos no se ponen en contacto con otros y omiten la necesaria comunicación de lo que por razón de su cargo conocen, tal proce-

der negligente entraña una grave patología indebida del funcionamiento desde la perspectiva del principio de buena administración –y de la buena fe– del que no puede obtener la Administración ninguna ventaja, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas *(allegans turpitudinem propriam non valet)* [130].

El derecho a una buena administración en su manifestación del derecho a un trato equitativo y, concretamente a que la Administración no se beneficie de sus propios errores en perjuicio del contribuyente, ha sido tratado también por el TSJ de Andalucía en su sentencia de 30 de octubre de 2018 [131]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra una liquidación provisional por IVA.

La Administración fundaba la corrección de la desestimación de la reclamación económico-administrativa en que el recurso de reposición contra la liquidación se había presentado una vez finalizado el plazo de un mes que establece la LGT [132] y en que los plazos deben computarse de fecha a fecha, por lo que el recurso de reposición había sido en cualquier caso extemporáneo [133] y la inadmisión era ajustada a Derecho.

La empresa recurrente alegaba que el recurso de reposición no había sido extemporáneo ya que la notificación de la liquidación tuvo lugar el día 7 de julio de 2013 a las 00:21 horas, y el día 7 de agosto de 2013 se intentó presentar el recurso de reposición, pero no fue posible la presentación debido a un error de la página web de la Administración Tributaria, por lo que el recurso de reposición fue interpuesto el día 8 de agosto de 2013. Alegaba que la propia Administración Tributaria reconoció que el error de la página web fue de 35 minutos y que el fallo del sistema tuvo lugar, al menos, desde las 14:25 horas hasta las 15 horas. Por ello, al estar fundamentada la falta de presentación del recurso en un fallo de la propia Administración Tributaria, no podía considerarse que la presentación el día 8 de agosto de 2013 fuese extemporánea. También alegaba la recurrente que el día de la notificación, 7 de julio de 2013, era domingo, que es un día inhábil, por lo que debía computarse como si la notificación se hubiera producido el siguiente día hábil, que fue el día 8 de julio de 2013, según la LPAC ya que, si del cómputo del plazo se excluye el día final cuando es inhábil, también debe excluirse el día inicial si es inhábil [134].

---

[130] *Ibidem.* Fundamento de Derecho tercero.
[131] STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-10-2018, núm. 1923/2018, rec. 699/2015.
[132] *Ibidem.* Fundamento de Derecho segundo.
[133] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto.
[134] *Ibidem.* Fundamento de Derecho tercero.

Para el TSJ, la cuestión controvertida no era si el recurso de reposición presentado el día 8 de agosto de 2013 estaba en plazo, sino qué efecto debía tener el intento de presentación del día 7 de agosto de 2013, que sí estaba dentro de plazo [135]. El TSJ entendió en este asunto que la recurrente había sido diligente en la presentación del recurso de reposición, ya que había intentado presentarlo en plazo el día 7 de agosto de 2013 pero no pudo hacerlo por error o fallo de la propia Administración [136]. El sistema no funcionó durante un lapso de tiempo, y ello redujo el tiempo material de presentación de escritos y generó indefensión material en la recurrente, pues se limitó y redujo el tiempo hábil para recurrir. El TSJ entendió, en base al principio *pro actione,* que debía ser la Administración la que asumiera las consecuencias de su error antes que hacer soportar al ciudadano los perjuicios de un error que le resulta ajeno. El TSJ consideró que no era conforme a Derecho que la Administración Tributaria pudiera beneficiarse, en perjuicio de los ciudadanos, de su propio incumplimiento de la obligación de disponer de medios electrónicos que funcionen bien y con los que relacionarse con los ciudadanos a los que obliga a actuar de forma electrónica [137]. Por todo ello, el TSJ consideró, en base al principio *pro actione,* al derecho a una buena administración, al principio de confianza legítima, al principio conforme al cual nadie, tampoco la Administración, debe poder beneficiarse de su propio incumplimiento de una obligación, y al hecho de que la presentación electrónica de documentos es una obligación que no tiene alternativa, procedía estimar el recurso y retrotraer las actuaciones para que la Administración resolviera el recurso de reposición que se debía considerar presentado en plazo y ello, para evitar a la empresa recurrente, indefensión y cargas injustificadas en el cumplimiento de sus obligaciones [138].

El derecho a una buena administración en su manifestación de deber de actuar equitativamente y no beneficiarse de sus propios errores y, en concreto, que no pueden incluirse en el cómputo de los intereses de demora las dilaciones imputables a la Administración, ha sido tratado por el TSJ de Cataluña en su sentencia de 28 de julio de 2021 [139]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución de la Junta de Tributos de Cataluña desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra una liquidación por intereses por importe de 344.682,01 €. En el asunto enjuiciado, una Administración había concedido un préstamo a una empresa

[135] *Ibidem.* Fundamento de Derecho séptimo.
[136] *Ibidem.* Fundamento de Derecho noveno.
[137] *Ibidem.* Fundamento de Derecho noveno.
[138] *Ibidem.* Fundamento de Derecho décimo.
[139] TSJ Cataluña (Contencioso), sec. 5.ª, S 28-07-2021, núm. 3618/2021, rec. 126/2020.

para el desarrollo de un proyecto de innovación. La formalización del préstamo estaba condicionada a la aportación de una garantía consistente en un aval bancario. Tras realizarse la transferencia del préstamo, aunque se había constituido un aval, la Administración requirió a la empresa el reintegro del préstamo porque consideraba que la garantía no se había constituido en la forma exigida. La empresa interpuso un recurso de alzada que fue desestimado. La Administración dictó una providencia de apremio y la empresa interpuso reclamación económico-administrativa.

Durante las diferentes fases de impugnación en vía administrativa y judicial, se produjeron retrasos por parte de la Administración: retrasos en la puesta de manifiesto del expediente en vía económico-administrativa, en que se puso de manifiesto dos veces, la primera, estando el expediente incompleto y la segunda, con el expediente ya completo; y en vía contencioso-administrativa, la abogada de la Administración no había contestado a la demanda en plazo, ni tampoco las conclusiones. A pesar de ello, la Administración requería a la empresa la devolución del principal del préstamo más el recargo de apremio y los intereses de todo el tiempo transcurrido. Ante esto, la empresa abonó el importe del principal del préstamo y del recargo de apremio. Pero, respecto de los intereses, alegó que debía excluirse del cómputo el tiempo transcurrido entre la primera y la segunda puesta de manifiesto del expediente, el tiempo de exceso del plazo para contestar a la demanda en el procedimiento ordinario y el tiempo de exceso del plazo para presentar el escrito de conclusiones en el procedimiento ordinario. Alegaba la empresa que no procede exigir intereses de demora durante las dilaciones del procedimiento imputables a la Administración. En contra, la Administración alegaba que la liquidación de intereses se había hecho en aplicación de lo dispuesto en el artículo 26.2 LGT y que en el asunto en cuestión no se daba ninguno de los supuestos en los que se excluye la aplicación de intereses de acuerdo con el artículo 26.4 LGT.

En esta sentencia el TSJ recuerda que el artículo 41 de la CDFUE ha consagrado como derecho fundamental de la UE el derecho a la buena administración y que el TS se ha referido a ese derecho como un «derecho de nueva generación» aplicable en el ámbito de los procedimientos administrativos y, particularmente, dentro del ámbito de los procedimientos tributarios. Recuerda que el TS ha calificado la buena administración como un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente. Que la buena administración no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas. Los derechos que derivan del principio de buena administración (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, bue-

na fe) tienen plasmación efectiva y llevan aparejado un correlativo elenco de deberes exigible por el ciudadano a los órganos públicos. La Administración ha de mantener una conducta diligente en aplicación del principio de buena administración. Ese principio obliga a las Administraciones Públicas, no solo a cumplir estrictamente el procedimiento establecido, sino a actuar de forma que se respeten los derechos de los ciudadanos o, lo que es lo mismo, que su actuación no les represente un perjuicio, sea cual sea éste.

En el caso enjuiciado el TSJ entendió que era contrario al principio de buena administración que la Administración pretendiera que se tuvieran en cuenta para el cálculo de los intereses de demora los retrasos que habían sido provocados por su propia actuación, lo cual producía un perjuicio a la empresa recurrente. Por ello el TSJ anuló la liquidación de intereses de demora ordenando un nuevo cálculo descontando los días de retrasos imputables a la Administración [140].

6.4 **Derecho a no verse perjudicado por cambios de criterio inmotivados**

El derecho a un trato equitativo, entendido éste como derecho del contribuyente a no verse perjudicado por los errores o cambios de criterio inmotivados de la Administración, ha sido tratado por el TSJ de Castilla y León en su sentencia de 21 de diciembre de 2018 [141]. En esta sentencia, el TSJ de Castilla y León resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra el inicio de la vía de apremio para el cobro de una deuda en un procedimiento de recaudación. En este asunto, la empresa deudora había obtenido un fraccionamiento de pago a cambio de aportar las garantías que le había solicitado la Administración. Pero después la Administración consideró que no había solicitado las garantías oportunas y que las aportadas no eran suficientes con lo que inicia la vía de apremio. Ante esto el TSJ afirma, con fundamento en el derecho a una buena administración recogido en el artículo 41 de CDFUE que si la Administración pide la formalización de una garantía determinada y el obligado le da esa garantía, no puede imputársele a éste un mal hacer, como consecuencia de haber cometido un error la Administración. El contribuyente no puede verse perjudicado por errores de la Administración o por cambios de criterio inmotivados ya que el obligado ya tiene bastante carga con cumplir las obligaciones

[140] *Ibidem.* Fundamento de Derecho segundo.

[141] STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 21-12-2018, núm. 1325/2018, rec. 509/2018.

que expresamente se le exigen, como para tener que dilucidar o imaginar qué hubiera querido de más la Administración [142]. En sentido similar se pronuncia el TSJ de Castilla y León en una sentencia de la misma fecha [143], así como en dos sentencias similares de 28 de diciembre de 2018 [144].

6.5 **Deber de informar de sus errores al contribuyente**

En ocasiones los tribunales han proclamado la obligación de la Administración Tributaria de informar al contribuyente de los errores cometidos en su propio perjuicio, y darle la posibilidad de subsanarlos. Lo vemos en una sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2021 [145], donde el tribunal fundamenta esta obligación en el derecho del contribuyente a que a que la Administración Tributaria trate sus asuntos de manera imparcial y diligente. En el caso enjuiciado, una empresa establecida en Bélgica compró palés en Hungría y solicitó la devolución del IVA soportado. Por error, la empresa solicitó la devolución de menos importe que el efectivamente soportado y la Administración Tributaria húngara devolvió solamente lo solicitado. La empresa recurrió alegando que tenía derecho a la devolución de un IVA más elevado que el que había solicitado. La Administración Tributaria alegó por su parte que la corrección del error en la solicitud implicaba una nueva solicitud habiendo transcurrido ya el plazo para poder formularla.

El asunto llegó al Tribunal Supremo de Hungría que planteó como cuestión prejudicial al TJUE si la Administración Tributaria debe solicitar información adicional al sujeto pasivo en el caso de que exista una diferencia entre el importe indicado en la solicitud de devolución y el que figura en las facturas presentadas. La Administración Tributaria consideraba que no estaba obligada a advertir al sujeto pasivo sobre su error. En cambio, el órgano jurisdiccional remitente consideraba que, en tal caso, la Administración debería solicitar información adicional y advertir de su error al sujeto pasivo. El asunto llegó al TJUE. En esta sentencia recuerda que cuando un Estado miembro aplica el Derecho de la UE, las exigencias derivadas del derecho de buena administración son aplicables también en el marco de un procedimiento de inspección

[142] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto.

[143] STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 21-12-2018, núm. 1325/2018, rec. 509/2018.

[144] SSTSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 28-12-2018, núm. 1330/2018, rec. 507/2018 y núm. 1331/2018, rec. 578/2018.

[145] STJUE de 21 de octubre de 2021 (C-396/20).

tributaria. Además, reafirma que el derecho a una buena administración refleja un principio general del Derecho de la UE y, en particular, el derecho de toda persona a que sus asuntos sean tratados imparcialmente y dentro de un plazo razonable. Considera el TJUE que el principio de buena administración exige que una autoridad administrativa, como la Administración Tributaria, proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que tiene atribuidas, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone de los datos más completos y fiables para adoptar su decisión [146]. Por lo tanto, si el sujeto pasivo comete errores en su solicitud de devolución, y tales errores son fácilmente perceptibles, la Administración, en base al principio de buena administración, debe apreciarlos en el marco de las obligaciones de comprobación que le competen [147].

El contribuyente no puede verse perjudicado por sus propios errores cuantitativos consignados en su solicitud de devolución, como consecuencia de una interpretación que le impedía, tras la subsanación, considerarla presentada dentro de plazo. Por eso, cuando existiendo un error del sujeto pasivo la Administración Tributaria haya podido determinar con certeza el importe correcto de IVA que se le debe devolver, el principio de buena administración le obliga a informar de ello con diligencia al sujeto pasivo para que este pueda rectificar su solicitud de devolución [148].

Esta sentencia del TJUE ha sido catalogada como un ejemplo «de proyección de la buena administración hacia las Administraciones nacionales» [149] porque afirma su aplicación en el marco de un procedimiento nacional de inspección tributaria y dicha aplicación supone que, ante errores del sujeto pasivo no detectados ni por él ni por la Administración nacional, es ésta la que debe responsabilizarse de los mismos cuando sean fácilmente perceptibles.

6.6 **Buena administración y práctica de sucesivas liquidaciones. La doctrina del «doble tiro»**

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo y a que la Administración no se beneficie de sus propios errores en perjuicio del contribuyente ha sido tratado por el TS en su sentencia

[146] *Ibidem.* Número 48.
[147] *Ibidem.* Número 49.
[148] *Ibidem.* Número 54.
[149] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-11-2021, núm. 1312/2021, rec. 8325/2019. Voto particular.

de 11 de marzo de 2021 [150], en la cual se analiza la doctrina jurisprudencial del «doble tiro», que supone una práctica viciada de la Administración que implica una situación de abuso de derecho [151]. En esta sentencia el TS resuelve un recurso de casación contra una sentencia del TSJ de Galicia, desestimatoria de un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR estimatoria en parte de una reclamación económico-administrativa contra la ejecución de una previa resolución del TEAR en relación con una liquidación por ISD. La cuestión casacional estaba integrada por tres puntos: 1) si, en los casos en que la Administración Tributaria ha dictado una segunda liquidación en relación con un determinado impuesto y periodo, por haberse anulado la primera por ser contraria a Derecho, es posible girar una tercera o sucesivas liquidaciones, referidas a elementos de la deuda tributaria distintos de los que fueron discutidos o regularizados en las liquidaciones precedentes; 2) en caso afirmativo, si esa posibilidad de dictar una tercera o sucesivas liquidaciones permite aumentar la base imponible en relación a elementos que pudieron ser analizados por la Administración desde el primer momento pero que no se analizaron por causa imputable a la Administración y, 3) si tal proceder de la Administración es contrario a los principios de buena fe, seguridad jurídica y cosa juzgada administrativa y judicial.

En el caso enjuiciado, previamente a la liquidación impugnada (la tercera), la recurrente había sido objeto ya de tres procedimientos de comprobación de valores en relación con su ISD, todos ellos anulados por una incorrecta actuación de la Administración. El primer procedimiento había caducado y además había sido recurrido por falta de motivación de las valoraciones. El segundo procedimiento y su liquidación (la primera) fue impugnada ante el TEAR, de nuevo por falta de motivación de las valoraciones y error en la identificación de la superficie de un inmueble. Y el tercer procedimiento y su liquidación (la segunda) fue impugnado ante el TEAR de Galicia que resolvió estimar en parte la reclamación, de nuevo por falta de motivación, ordenando la retroacción de actuaciones. Esta última resolución del TEAR, referida al tercer procedimiento y segunda liquidación, fue recurrida ante el TSJ de Galicia que estimó, con fundamento en la doctrina del «doble tiro», que no procedía la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAR porque la Administra-

[150] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-03-2021, núm. 342/2021, rec. 80/2019.

[151] Tal y como apuntan Serrano-Suñer Hoyos, G. y González Botija citando al TS, «reiniciar varias veces un procedimiento tras sucesivas declaraciones de caducidad, al provocar una situación de inseguridad jurídica del administrado, puede dar lugar a que se aprecie la existencia de un abuso de derecho por parte de la Administración». Serrano-Suñer Hoyos, G. y González Botija, F., *Comentarios a la ley de la viña y del vino. Ley 24/2003, de 10 de julio,* Ed. 1.ª Madrid, Thomson-Civitas. p. 520.

ción había agotado ya sus posibilidades de liquidar el ISD en esa segunda liquidación porque se habían producido ya dos anulaciones sobre el mismo hecho imponible y liquidación, por lo que ya no sería posible la retroacción de actuaciones para realizar una nueva liquidación. Mientras tanto, la Administración, en ejecución de la última resolución del TEAR, había iniciado un cuarto procedimiento de comprobación de valores y practicado una nueva liquidación (la tercera) que fue impugnada de nuevo ante el TEAR, que estimó la reclamación en parte por considerar que la comprobación de valores reincidía en falta de motivación, pero mantuvo la liquidación respecto al ajuar doméstico. Es decir, el TEAR consideraba lícita la liquidación girada de nuevo (reiterando el acto administrativo) por un motivo distinto del que fundamentó las liquidaciones previas (el ajuar doméstico), pero que ya era conocido y patente para la Administración y que, en consecuencia, debió explicitarse en la liquidación inicial. Ante esto la contribuyente recurrió ante el TSJ de Galicia alegando, con fundamento en la doctrina del «doble tiro», que el derecho a liquidar de la Administración se había extinguido ya en la segunda liquidación, por lo que no cabía dictar una tercera liquidación, porque ello contravenía los principios de buena fe y seguridad jurídica, en tanto la Administración había realizado, respecto a la recurrente, cuatro procedimientos de comprobación de valores, siendo los tres primeros anulados por causas imputables a una negligente actuación de la Administración, adoleciendo, además, las dos primeras, de falta de motivación. Alegaba que el contribuyente no está obligado a padecer reiterados e ilimitados procedimientos hasta que la Administración acierte. Sin embargo, el TSJ consideró en esta ocasión que sí que era procedente practicar una tercera liquidación porque el ajuar doméstico era una cuestión no debatida en las liquidaciones anuladas previamente. Entendía el TSJ que la doctrina del doble tiro no era aplicable en relación a elementos que no se hallasen comprendidos en el ámbito de las anulaciones previas. Para el TSJ la limitación a dos (y no más) liquidaciones, operaría sólo en los casos en que la segunda liquidación adoptada en ejecución de una resolución firme, administrativa o judicial, incurriera en el mismo defecto formal. Pero no constituiría un límite infranqueable cuando la segunda o ulterior liquidación adoleciera de una infracción normativa de naturaleza diferente.

Para resolver este asunto el TS recuerda que el artículo 140 LGT prohíbe a la Administración que, mediando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional girada en un procedimiento de comprobación limitada, se efectúe una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria e idéntico ámbito temporal, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas

en dicha resolución. El legislador ha querido que lo comprobado limitadamente y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización, con la excepción de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Sería contrario a la seguridad jurídica (art. 9.3. CE) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria, pese a tener a su disposición todos los datos precisos, por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos, la Administración se enfoque sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional para, más adelante, regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

El TS consideró que era contraria a la doctrina del «doble tiro» la postura del TSJ de Galicia consistente en entender que la limitación a dos (y no más) liquidaciones no opera cuando la segunda o ulterior liquidación adolece de una infracción normativa de naturaleza diferente. El TS entendió que la postura del TSJ de Galicia llevada al extremo supondría abrir el paso a la legitimidad de un número indefinido de actos de ejecución, con tal de que se mantuviera esa diferenciación o heterogeneidad en la índole del defecto. Ello podría afectar al principio de cosa juzgada en la medida en que se introdujeran, en la determinación de la deuda tributaria, aspectos o elementos ajenos al debate trabado en el procedimiento administrativo o judicial de cuya ejecución se trata, y podría suponer, en relación con los principios de buena fe y seguridad jurídica, un quebrantamiento del principio general de que nadie puede obtener beneficio de sus propias torpezas e incumplimientos *allegans turpitudinem propriam non auditur.*

Si la Administración ha dictado una segunda liquidación en relación con un determinado impuesto y periodo, habiéndose anulado en vía económico-administrativa o judicial la primera liquidación por ser contraria a Derecho, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal, solo es posible si se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. Otro proceder de la Administración podría ser contrario a los principios de buena fe, seguridad jurídica y cosa juzgada administrativa o judicial. De acuerdo con lo anterior, el TS consideró en este caso que, dado que la liquidación impugnada era reiteración de las anteriores anuladas, y se basaba en un elemento, el ajuar doméstico, que no era nuevo, sino que ya era conocido por la Administración desde el principio,

la liquidación era nula, por ser contraria a los principios de buena fe, seguridad jurídica y cosa juzgada administrativa o judicial.

El hecho de ser contrario a la buena administración la práctica de sucesivas liquidaciones habiendo sido anuladas por motivos similares otras liquidaciones previamente practicadas por un mismo hecho ha sido tratado por el TSJ de Murcia en sus sentencias de 16 de febrero [152], 23 de febrero [153], 2 de marzo [154], 22 de marzo [155], 1 de abril [156], 11 de abril [157], 31 de mayo [158], 8 de junio [159], 19 de julio [160] y 4 de octubre de 2022 [161]. El denominador común en estas sentencias es la repetición, por parte de la Administración Tributaria, de infracciones en la valoración de un inmueble, que daban lugar a una falta de motivación en la liquidación girada. En estos casos el TSJ recuerda la doctrina jurisprudencial por la cual admitir una actividad reiterada relativa a girar de forma indefinida sucesivas liquidaciones puede afectar al principio de seguridad jurídica, buena fe y derecho a una buena administración, para el caso de una eventual posterior liquidación por el mismo objeto [162]. De manera similar, en la sentencia de 2 de marzo de 2022 afirma el TSJ que el incumplimiento de los requisitos hace incurrir a la valoración realizada, por segunda vez, en un defecto de falta de motivación. Recuerda que admitir una actividad reiterada relativa a girar de forma indefinida sucesivas liquidaciones puede afectar al principio de seguridad jurídica, buena fe y derecho a una buena administración [163].

La misma idea subyace en la sentencia de 22 de marzo de 2022, donde el TSJ anula la liquidación recurrida, dejando constancia de que se trata de la segunda liquidación que por idéntico motivo (falta de motivación) es anulada a la Administración recurrida, con las consecuencias que se derivan de ello, respecto a la posible infracción del principio de buena fe y seguridad jurídica del articulo 9.3 CE en relación con el derecho a una buena administración derivado del artículo 41 de la CDFUE [164].

---

[152] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-02-2022, núm. 61/2022, rec. 60/2020.
[153] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-02-2022, núm. 82/2022, rec. 65/2020.
[154] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-03-2022, núm. 97/2022, rec. 66/2020.
[155] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-03-2022, núm. 152/2022, rec. 116/2020.
[156] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 01-04-2022, núm. 167/2022, rec. 159/2020.
[157] SSTSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-04-2022, núm. 202/2022, rec. 10/2020 y núm. 203/2022, rec. 20/2020.
[158] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-05-2022, núm. 293/2022, rec. 296/2020.
[159] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-06-2022, núm. 314/2022, rec. 819/2020.
[160] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-07-2022, núm. 418/2022, rec. 62/2021.
[161] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-10-2022, núm. 445/2022, rec. 765/2020.
[162] STSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-02-2022, núm. 82/2022, rec. 65/2020. Fundamento de Derecho quinto.
[163] STSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-03-2022, núm. 97/2022, rec. 66/2020. Fundamento de Derecho quinto.
[164] STSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-03-2022, núm. 152/2022, rec. 116/2020. Fundamento de Derecho Cuarto.

Esta idea es reiterada en la sentencia de 1 de abril de 2022 y en otras posteriores donde afirma que procede estimar el recurso dejando constancia de que se trata de la segunda anulación de un procedimiento de comprobación de valores llevado a cabo por la misma Administración respecto del mismo concepto y por idéntico motivo (falta de motivación), con el consiguiente efecto que puede producirse en caso de una eventual nueva liquidación con idéntico objeto respecto de los principios de seguridad jurídica, buena fe, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y derecho a una buena administración [165].

6.7 **Deber de anular actuaciones basadas en pruebas declaradas nulas**

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo y a una actuación diligente de la Administración para anular de oficio las actuaciones basadas en documentación y pruebas declaradas nulas por haber sido obtenidas con vulneración de derechos fundamentales ha sido tratado por el TSJ de Galicia en su sentencia de 9 de junio de 2022 [166]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra un acuerdo de la Administración Tributaria declarando a la recurrente como responsable solidaria de las deudas tributarias de su marido por liquidaciones de IVA e IRPF, y la adopción de medidas cautelares y embargo de bienes inmuebles.

La recurrente alegaba como motivo principal que las liquidaciones de las que dimanaban las deudas tributarias a las que alcanzaba la responsabilidad solidaria eran nulas porque el TS había declarado nulas las actuaciones inspectoras y las liquidaciones sustentadas en documentos incautados a terceros con vulneración de derechos fundamentales según sentencia firme en vía penal. El TSJ le da la razón y recuerda que el TS, en su sentencia de 14 de julio de 2021 (rec. 3895/2020), había declarado que la Administración Tributaria no puede realizar válidamente comprobaciones o liquidaciones o imponer sanciones a un contribuyente tomando como fundamento fáctico de la obligación fiscal supuestamente incumplida los documentos o pruebas incautados como

[165] TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 01-04-2022, núm. 167/2022, rec. 159/2020. Fundamento de Derecho Quinto. TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-04-2022, núm. 202/2022, rec. 10/2020. Fundamento de Derecho Quinto. TSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-04-2022, núm. 203/2022, rec. 20/2020. Fundamento de Derecho Quinto. STSJ Región de Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-05-2022, núm. 293/2022, rec. 296/2020. Fundamento de Derecho Sexto.

[166] TSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 09-06-2022, núm. 361/2022, rec. 15588/2020.

consecuencia de un registro practicado en el domicilio de terceros, aunque se haya autorizado la entrada y registro por el juez, cuando tales pruebas fueron consideradas nulas en sentencia penal firme, por haberse vulnerado derechos fundamentales en su obtención. El propio artículo 11 de la LOPJ dispone que no surten efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.

En este asunto el TSJ entendió que la Administración Tributaria tenía conocimiento de esta jurisprudencia que declara el vicio de nulidad radical de la regularización practicada al basarse en la documentación obtenida violando derechos fundamentes. No obstante, mantuvo la actuación amparándose en la limitación del alcance de la impugnación que pueden articular los responsables solidarios conforme al artículo 42.2.a) LGT, sin acudir de oficio a las vías que le posibilitaban anular dichas actuaciones, lo cual es contrario al principio de buena administración. Recuerda que el TS ha desarrollado cómo debe interpretarse en nuestro Ordenamiento Jurídico el principio de buena administración plasmado en el artículo 41 de la CDFUE y encuadrable en los artículos 9.3 y 103 CE, y en el artículo 3 de la LRJSP y que, de acuerdo con su jurisprudencia, del derecho a una buena administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata de una fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas. Y a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a éstas exigibles, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa. Recuerda que el TS ha proclamado en otros casos la nulidad de las liquidaciones y sanciones basadas en documentación y pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales.

En este caso, el TSJ entendió que la Administración Tributaria conocía la concurrencia de una causa de nulidad de pleno derecho y, por lo tanto, debía haber activado de oficio el mecanismo adecuado para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, pero se limitó a invocar la firmeza de las liquidaciones y sanciones y su inatacabilidad por la recurrente, lo cual es contrario al principio de buena administración. Por ello el TSJ estimó el recurso y anuló los acuerdos impugnados, ya que la nulidad del acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria conlleva la de los restantes actos impugnados.

6.8 **Recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo**

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo en relación con la aplicación de la reducción del 25% del recargo por declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo ha sido tratado por el

TS en su sentencia de 13 de octubre de 2022 [167]. En esta sentencia el TS resuelve un recurso de casación contra una sentencia del TSJ desestimatoria de un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra un acuerdo de la Administración Tributaria denegando la aplicación de la reducción prevista en el artículo 27.5 LGT, del 25% del recargo por la declaración e ingreso extemporáneos de una deuda tributaria sin requerimiento.

En el asunto enjuiciado, la empresa recurrente presentó unas autoliquidaciones complementarias del IVA de varios ejercicios y procedió al ingreso de la cuota resultante. La Administración liquidó el recargo por declaración extemporánea, aplicando la reducción del 25% prevista en el artículo 27.5 de la LGT. Sin embargo, la empresa no ingresó el 75% restante del recargo porque había solicitado, dentro del plazo legal, un aplazamiento, aportando aval bancario como garantía y la Administración concedió dicho aplazamiento. Después, la Administración le notificó la pérdida del derecho a la reducción del 25% del recargo por entender que no se habían cumplido los requisitos previstos en el artículo 27.5 de la LGT, concretamente, que debería haber ingresado el recargo y, en su caso, haber solicitado el aplazamiento de la cuota, cantidad que, como se ha indicado, ya había sido ingresada al presentar las autoliquidaciones complementarias.

La cuestión casacional consistió en determinar si cabe aplicar la reducción del 25% sobre el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo en aquellos casos en los que, habiendo ingresado el contribuyente el total de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, dicho contribuyente haya solicitado el aplazamiento del propio recargo mediante presentación de aval, en vez de proceder a su abono.

En esta sentencia el TS trata de determinar si, a fin de aplicar la reducción del 25% sobre el importe del recargo, se exige que se ingrese el importe restante del citado recargo (el 75%) o, por el contrario, cabe que se aplace o se fraccione esa cantidad restante, teniendo en cuenta que el contribuyente ingresó la totalidad de la cuota tributaria sin solicitar reducción o aplazamiento alguno. El TS parte de la base de la confusa redacción del artículo 27.5 LGT que fue interpretada por su sentencia de 18 de mayo de 2020 (núm. 442/2020, rec. 2787/2017), según la cual procede la reducción del 25% del recargo en dos casos: a) cuando se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del artículo 62.2 LGT abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y

[167] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-10-2022, núm. 1280/2022, rec. 6385/2020.

siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del artículo 62.2 LGT respectivamente; y b) cuando se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del artículo 62.2 LGT abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El TS entendió en ese asunto que, teniendo en cuenta que la empresa recurrente ya había ingresado el principal de la deuda, la actuación de la Administración consistente en denegar la aplicación de la reducción del 25% del recargo, en base a que el ingreso del 75% restante había sido aplazado en lugar de haberse ingresado, se aleja mucho de los estándares de actuación en la Administración a que está obligada por el principio de buena administración. Para el TS dicha decisión de la Administración implica una interpretación de la norma que conduce al absurdo de dejar en peor situación a quien ingresa directamente la cuota y aplaza o fracciona el recargo, que a quien actúa a la inversa, esto es, aplazando o fraccionando la cuota e ingresando el recargo. Si el objetivo de la norma es favorecer el pago de las liquidaciones, tal finalidad no se cumple si se penaliza a quien paga en relación con quien consigue un aplazamiento de ese pago. Por lo tanto, es contrario a la buena administración que la Administración adopte una decisión que implique una interpretación de la norma que conduzca al absurdo de dejar en peor situación quien paga que a quien consigue un aplazamiento de ese pago. De acuerdo con el anterior razonamiento el TS declara en esta sentencia que cuando el contribuyente haya ingresado el importe total de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, se aplica la reducción del 25% sobre el recargo por declaración extemporánea, siempre que el 75% del recargo hubiera sido ingresado o hubiera sido aplazado o fraccionado con garantía de aval o certificado de seguro de caución, dentro de los plazos legalmente establecidos. Esta sentencia es un claro ejemplo de aplicación pura por parte del TS del principio de buena administración como cláusula de cierre.

6.9 **Deber de anular liquidaciones contrarias al Derecho de la UE**

El principio de buena administración corrige situaciones injustas derivadas de la actuación de la Administración. Y, en ocasiones, este principio preva-

lece sobre algunos superprivilegios de la Administración como, por ejemplo, la prerrogativa del acto firme y consentido, consumado por el sólo hecho de no recurrir, y la prerrogativa por la cual la ulterior declaración de nulidad de una disposición legal no lleva aparejada necesariamente la invalidez de las liquidaciones firmes practicadas bajo su amparo.

El «privilegio del acto firme y consentido», es una ficción por la cual, la falta de impugnación del acto administrativo determina que el mismo ha sido consentido por el interesado y éste viene obligado a soportar las consecuencias de sus propios actos [168]. Muñoz Machado, (2017) se refiere a este privilegio al decir que «se trata de actos que ultiman la vía administrativa y no han sido recurridos en tiempo y forma» [169]. Se fundamenta en la presunción de legalidad de que goza la actuación de la Administración lo cual implica desplazar sobre el administrado la carga de accionar para que no se produzca la figura del acto consentido [170]. Se manifiesta, por ejemplo, en la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo establecida en el artículo 28 de la LJCA [171] para los actos confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo, aplicándose de esta manera las consecuencias propias de la institución de la cosa juzgada a las resoluciones administrativas [172].

El «privilegio por el cual la ulterior declaración de nulidad de una disposición legal no lleva aparejada necesariamente la invalidez de las liquidaciones firmes practicadas bajo su amparo», se fundamenta en una línea jurisprudencial por la cual el hecho de que una disposición normativa haya sido declarada nula no tiene por qué implicar que las liquidaciones practicadas en base a la misma sean inválidas, especialmente si las mismas no habían sido recurridas en su momento. Se considera que tales liquidaciones se ajustan al marco legal vigente al momento de su realización y no debían anularse por un cambio de normativa, y ello en base al principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 de la CE. Esta doctrina aparece formulada en la

---

[168] STS (Contencioso), sec. 5.ª, S 14-11-2019, núm. 1587/2019, rec. 277/2018. Fundamento de Derecho Sexto.

[169] Muñoz Machado, S. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público general*. Tomo XII. Actos administrativos y sanciones administrativas. Ed. Agencia Estatal *Boletín Oficial del Estado*, 2017, p. 36.

[170] STS (Contencioso), sec. 4.ª, S 16-01-1998, núm. 133/1998, rec. 5144/1992. Fundamento de Derecho tercero.

[171] Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998, artículo 28. «No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma».

[172] STS (Contencioso), sec. 4.ª, S 18-12-2007, núm. 8723/2007, rec. 344/2005. Fundamento de Derecho tercero.

sentencia del TC de 20 de febrero de 1989 [173] y ha sido aplicada por el TS en diferentes sentencias, como, por ejemplo, en la de 17 de febrero de 1994 según la cual:

> Como quiera que todos los Jueces y Tribunales deberán interpretar y aplicar las Leyes y los Reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos (art. 5.°, 1, de la Ley Orgánica del Poder Judicial), tal vinculación impone adherirse al criterio expuesto sobre este particular por la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, cuando proclama que deben declararse no susceptibles de revisión, no sólo las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también (por exigencias del principio de seguridad jurídica) la establecida mediante actuaciones administrativas firmes, pues la conclusión contraria entrañaría un inaceptable trato de favor para quien recurrió sin éxito ante los Tribunales, en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones legales declaradas inconstitucionales. Esto significa que la posibilidad de obtener la devolución de lo ingresado por liquidaciones cuya norma reguladora haya sido declarada nula, no hace desaparecer el carácter definitivo de las liquidaciones no impugnadas en tiempo y forma, de modo que, a partir de esa inoperancia radical, los plazos y medios de impugnación carecen de aplicación salvo cuando se trate de simples errores de hecho [174].

El TS ha hecho decaer estas dos superprivilegios (es decir, la prerrogativa del acto firme y consentido y la prerrogativa de la no revisión de las situaciones derivadas de actuaciones administrativas firmes) en aras del principio de buena administración en su sentencia de 16 de julio de 2020 [175]. En el asunto enjuiciado un ciudadano italiano, no residente, había heredado unos inmuebles en España por lo que solicitó a la Administración que le liquidara el ISD. La liquidación se inició el 1 de septiembre del 2008 y la Administración emitió la liquidación provisional el 29 de junio de 2012. La liquidación provisional devino firme porque el sujeto obligado no la recurrió en reposición ni interpuso tampoco reclamación económico-administrativa.

A la fecha de la liquidación, se estaba discutiendo en el TJUE la legislación española en materia de ISD que impedía a los no residentes beneficiarse de las exenciones o bonificaciones establecidas por las Comunidades Autónomas gestoras del ISD para sus propios residentes, lo cual fue consi-

[173] STC (Pleno), S 20-02-1989, núm. 45/1989, rec. 1837/1988. BOE 52/1989, de 2 de Marzo de 1989.

[174] STS (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-02-1994, núm. 598/1994. Fundamento de Derecho tercero.

[175] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-07-2020, núm. 1016/2020, rec. 810/2019.

derado contrario al artículo 63 del TFUE [176] (antiguo artículo 56 TCE), que establece la prohibición de las restricciones a los movimientos de capitales y a los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países y, también, al artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992 [177] que prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros o en los Estados pertenecientes a la Asociación Europea de Libre Comercio y también prohíbe las discriminaciones por razón de la nacionalidad o de la residencia o del lugar donde se hayan invertido los capitales. El Reino de España había sido emplazado por el TJUE en relación con esta normativa el 7 de marzo de 2012, finalizando el procedimiento por sentencia publicada en el DOUE de 15 de septiembre de 2014. A pesar de esto, la Administración siguió adelante con la liquidación y no informó de esta circunstancia al contribuyente. El 10 de julio de 2015, el contribuyente presentó una solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional. Alegaba que la Administración no le había informado, ni cuando se seguía el procedimiento, ni cuando se notificó la liquidación, de que pendía contra el Reino de España un procedimiento ante el TJUE en que se ponía en tela de juicio la propia ley que amparaba la liquidación por ser discriminatoria para el recurrente, a fin de que éste pudiera valorar si la impugnaba o no por tal razón. El recurrente alegaba que no se le había dado traslado previo de los contenidos de la demanda de la Comisión europea, ni se le había informado sobre su existencia, ni se había suspendido el procedimiento de liquidación a la espera de la resolución del TJUE, con lo que se le había privado de conocer toda la información precisa disponible para decidir recurrir o no el acto. El recurrente consideraba que esta actuación le había provocado indefensión ya que, de haberla tenido, podría haber hecho valer esa información en el trámite de alegaciones previo a la liquidación. El recurrente fundamentó su solicitud de declaración de nulidad de la liquidación en las causas previstas en el artículo 217.1.a) y g) de la LGT [178]

[176] Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas. Protocolos. Anexos. Declaraciones anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa. DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010

[177] Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo – Acta Final – Declaraciones conjuntas – Declaraciones de los Gobiernos de los Estados miembros de las CE y de los Estados de la AELC – Acuerdos – Acta aprobada – Declaraciones de una o varias partes contratantes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. DO L núm. 001 de 3 de enero de 1994, pp. 0003-0036

[178] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 217: «1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: a) Que lesionen los de-

que prevé la posibilidad de declararse nulos de pleno de derecho los actos dictados en materia tributaria y las resoluciones de los órganos económico administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos de lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y también en los supuestos en que así se establezca en una disposición con rango de ley.

La solicitud de declaración de nulidad fue desestimada el 24 de junio de 2016 en base a que, como la liquidación de 29 de junio de 2012 no había sido recurrida en reposición ni en reclamación económico-administrativa, se entendía que el acto de la liquidación había devenido firme y consentido, consumado por el sólo hecho de no recurrir. El contribuyente recurrió entonces la liquidación en vía económico-administrativa y le dieron la razón. La Administración Tributaria recurrió entonces ante la AN donde de nuevo le dieron la razón al contribuyente. La Administración Tributaria recurrió entonces la sentencia de la AN en casación ante el TS. Como cuestión casacional quedó fijada la de:

> Determinar si la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre Sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia. En caso de que se diera a la pregunta formulada una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad, sería necesario dilucidar en virtud de qué título jurídico, esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho de las tipificadas numerus clausus en el mencionado artículo 217.1 LGT, operaría y, además, con qué limitación temporal [179].

La Administración alegó que la liquidación no había sido recurrida y, por lo tanto, se consideraba consentida y, que la doctrina jurisprudencial reitera que la ulterior declaración de nulidad de una disposición legal no lleva aparejada necesariamente la invalidez de las liquidaciones firmes practicadas bajo su amparo.

Ante esto, el TS declaró que es radicalmente nulo un acto administrativo basado en una ley que consagra una situación de diferencia de trato, discriminatoria, entre los residentes y los no residentes, en cuanto al régimen de

---

rechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.», y «…. g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal».

[179] STS (Contencioso), sec. 2, S 16-07-2020, núm. 1016/2020, rec. 810/2019. Antecedente de hecho tercero.

beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la sentencia del TJUE declara que:

> El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España...y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste [180].

El TS critica en esta sentencia el sistema de impugnación de los actos de la Administración Tributaria. En el Fundamento de Derecho segundo afirma que:

> Nuestro sistema impugnatorio es excesivamente rígido a la hora de ofrecer a los ciudadanos una vía adecuada y amplia para restablecer el derecho infringido, ante una manifestación clara y patente del Derecho de la Unión: a) Los plazos de los recursos administrativos obligatorios –es de repetir, privilegios exorbitantes de la Administración– no son de prescripción, sino de caducidad, de una gran fugacidad y, de rebasarse, suponen a todo trance, como consecuencia adversa, y sin posible prueba en contrario, que el interesado ha dejado firme y consentido el acto de que se trata. Tal declaración supone, en la práctica, una especie de derecho fundamental de la Administración a dejar intangible el acto. En ningún caso el ordenamiento español permite acreditar al interesado las circunstancias que rodean el carácter consentido y libre del acto –ej. el desconocimiento de la antijuricidad de la norma nacional aplicada–. b) Frente a los actos firmes –sin sentencia– sólo cabe acudir a vías rigurosamente excepcionales, por motivos tasados y en presencia de causas ciertamente graves, como la revisión de oficio o la revocación, que también ha de decidir la propia Administración interesada. Tratándose de actos de naturaleza tributaria, son los medios regulados en los artículos 217 y 219 LGT [181].

Es decir, el TS afirma que el sistema impugnatorio es, en ocasiones, excesivamente rígido. Se lamenta de que los plazos de los recursos administrativos obligatorios sean de caducidad y excesivamente cortos. Califica esta circunstancia como «privilegio exorbitante» y como una especie de derecho fundamental de la Administración a dejar intangible el acto sin posibilidad de prueba en contrario. Y, en lo que afecta al tema de este trabajo, afirma el TS que el principio de buena administración exige que pueda anularse un acto firme y consentido en base a Derecho nacional cuando la norma en que se basa

[180] STS (Contencioso), sec. 2, S 16-07-2020, núm. 1016/2020, rec. 810/2019. Fundamento de Derecho segundo.

[181] *Ibidem.*

está siendo discutida ante el TJUE. En concreto, dice en el Fundamento de Derecho Segundo que:

> En todo caso, el principio de buena administración, así como los del artículo 103 CE, pueden imponer a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE. Y también puede revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del artículo 219 LGT, sin que sea dable invocar un pretendido derecho a no hacer nada al respecto [182].

Respecto del «privilegio de acto firme y consentido, consumado por el sólo hecho de no recurrir», el TS habla de «concepción extrema y rigurosa y un tanto automática» que se otorga en nuestro Ordenamiento Jurídico al denominado acto firme y consentido, consumado por el sólo hecho de no recurrir. El TS se detiene además en la significación de la vía administrativa previa y obligatoria en nuestro Derecho. El TS recuerda que el recurso y la reclamación en vía administrativa son una manifestación de las denominadas «potestades reduplicativas», cuya finalidad es proteger a la Administración como organización. La potestad reduplicativa también se conoce como «autotutela reduplicativa» o «autotutela de segunda potencia» y se instrumenta mediante la interposición de vías administrativas previas y obligatorias antes de permitir el acceso a los Tribunales (aunque hay excepciones) y mediante la potestad sancionadora directa de la Administración, por la cual el administrado que ha incumplido una obligación con la Administración puede ser objeto, tanto de ejecución forzosa, como de una sanción que impondrá la Administración directamente sin necesidad acudir al Juez. Por lo tanto, aquí el TS critica que el privilegio de acto firme y consentido, consumado por el sólo hecho de no recurrir es, de alguna manera, una potestad añadida a la que ya tiene la Administración de autotutela reduplicativa mediante la obligatoriedad de las vías administrativas previas a la tutela judicial. Es decir, el TS critica que la Administración, no solo impida acudir directamente a la tutela judicial obligando a agotar previamente la vía administrativa, sino que, además, si no se utiliza la vía administrativa previa, se pierda la facultad de acudir a la tutela judicial. De alguna forma atentaría también contra el principio de tutela judicial efectiva.

Respecto del privilegio por el cual la ulterior declaración de nulidad de una disposición legal no lleva aparejada necesariamente la invalidez de las li-

[182] *Ibidem.*

quidaciones firmes practicadas bajo su amparo, el TS afirma en el Fundamento de Derecho Tercero que:

> … en interpretación de los principios de efectividad y equivalencia, deriva la necesidad de que los ordenamientos nacionales, en los remedios ofrecidos para conjurar los efectos de incumplimiento de los Tratados en sus actuaciones públicas, no supongan trabas excesivas para el restablecimiento del derecho comunitario allí donde haya sido vulnerado [183].

El TS aboga por «un sistema de adecuación a este ordenamiento un poco más amplio y flexible» [184]. La doctrina contenida en esta sentencia es reiterada por el TS en otra similar, de 2 de noviembre de 2022 [185].

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a un trato equitativo y deber de la Administración de anular de oficio liquidaciones giradas al amparo de una norma cuya adecuación al Derecho de la UE se está discutiendo en vía administrativa y judicial europeas, ha sido tratado por el TSJ de Cataluña en sus sentencias de 17 y 22 de noviembre de 2022 [186]. En estas sentencias el TSJ resuelve recursos contencioso-administrativos contra resoluciones del TEAR desestimatorias de varias reclamaciones económico-administrativas contra liquidaciones por IRPF y sanciones derivadas de procedimientos de inspección iniciados como consecuencia de la omisión o presentación extemporánea o inexacta del modelo 720, sobre declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero. En ese momento se estaba discutiendo en vía administrativa y judicial europeas la adecuación al Derecho de la UE de algunos aspectos de la normativa española sobre obligación de declaración de bienes en el extranjero. La obligación de declaración de bienes en el extranjero mediante el modelo 720 se había introducido en la LGT a finales de 2012 mediante una ley de lucha contra el fraude. En 2015 la Comisión Europea inició un procedimiento administrativo contra el Reino de España por la posible incompatibilidad con el Derecho de la UE de algunos aspectos de la obligación de declarar bienes en el extranjero. Al no considerar satisfactorias las alegaciones del Reino de España, la Comisión europea interpuso el 23 de octubre de 2019 un recurso por incumplimiento ante el TJUE, que finalizó

---

[183] STS (Contencioso), sec. 2, S 16-07-2020, núm. 1016/2020, rec. 810/2019. Fundamento de Derecho tercero.

[184] *Ibidem.* Fundamento de Derecho Segundo.

[185] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-11-2022, núm. 1424/2022, rec. 5539/2020.

[186] TSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1, SS 17 de noviembre de 2022, núm. 4001/2022, rec. 1153/2021; núm. 4019/2022, rec. 2169/2020; núm. 4021/2022, rec. 2611/2020; núm. 4022/2022, rec. 2135/2020; núm. 4023/2022, rec. 438/2021; núm. 4026/2022, rec. 3223/2020 y S 22 de noviembre de 2022, núm. 4090/2022, rec. 439/2021.

con la sentencia de 27 de enero de 2022, recaída en el asunto C-788/2019. En esta sentencia el TJUE entendió que eran contrarios al Derecho de la UE algunos aspectos de la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el «modelo 720» porque se establecía una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos y esa obligación podía además disuadir a los residentes de España de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo lo cual constituía, una restricción a la libre circulación de capitales. Además, entendió el TJUE que eran desproporcionadas las consecuencias del incumplimiento de la obligación con respecto al objetivo perseguido por la legislación española y a las sanciones previstas en un contexto puramente nacional. El TSJ recuerda que el Derecho de la UE goza de aplicación directa y de primacía frente al Derecho nacional. El Derecho de la UE no admite la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias. Las normas nacionales contrarias a tal principio deben ser inaplicadas. Las sentencias por incumplimiento dictadas por el TJUE como la de 27 de enero de 2022 gozan de fuerza ejecutiva y también de eficacia *ex tunc* para el caso de no establecer otra cosa. Para el TSJ de Cataluña, las consecuencias de la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 debían aplicarse también a las liquidaciones impugnadas en el asunto enjuiciado y a los acuerdos de la Administración Tributaria rechazando las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones modelo 720 presentadas tras dictarse dicha sentencia del TJUE. Recuerda también el TSJ de Cataluña en esta sentencia que, conforme a la jurisprudencia del TS, procede eliminar todas las consecuencias vivas derivadas de la aplicación de normas nacionales declaradas contrarias al Derecho de la UE. El carácter vinculante del Derecho de la UE obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la UE a no aplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la UE. El TSJ de Cataluña hace mención al principio de buena administración por remisión a la jurisprudencia del TS, en sentencia de 19 de febrero de 2018 [187], en la que el Alto Tribunal remarca que, tanto el principio de buena administración como los principios contenidos en el artículo 103 CE, pueden imponer a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE. En base a lo anterior el TSJ de Cataluña consideró nulas las liquidaciones y sanciones derivadas de la declaración de bienes en el extranjero

[187] STS (Contencioso), sec. 5, S 19-02-2018, núm. 242/2018, rec. 62/2017.

fundamentadas en la normativa nacional censurada por la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022.

Las sentencias analizadas ponen de manifiesto dos ideas:

1) Que los jueces, en su labor de control de sometimiento a la legalidad de la actuación de la Administración Pública, reafirman su deber de diligencia y de velar más por el beneficio del administrado, en este caso, del contribuyente, que por la prevalencia de sus propios superprivilegios.

2) Que el principio de primacía del Derecho de la UE y el deber de no aplicar normas de Derecho nacional contrarias al Derecho de la UE afecta no solo a los Jueces, sino también a las Administraciones Públicas. Los órganos administrativos tienen la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la UE al adoptar sus resoluciones, inaplicando, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las normas de Derecho de la UE dotadas de efecto directo, tal y como ha declarado el TJUE en su sentencia Fratelli Constanzo [188].

[188] STJUE de 22 de junio de 1989 (asunto C-103/88).

CAPÍTULO 5

DERECHO A QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ACTÚE Y, ADEMÁS, LO HAGA EN UN PLAZO RAZONABLE

1. PLANTEAMIENTO

El deber de resolver en plazo supone la obligación de la Administración de evitar trámites innecesarios o puramente dilatorios [1]. En la interpretación jurisprudencial del deber de actuar en plazo, se ha entendido comprendido también el propio de deber de resolver y la prohibición de la inactividad de la Administración. Este deber de actuar de la Administración y de hacerlo en un plazo razonable tiene un carácter fundamental, es el segundo pilar esencial del derecho a una buena administración y así ha querido ponerlo de manifiesto el legislador europeo al incluirlo dentro del contenido esencial del derecho a una buena administración.

En Derecho, por regla general,

> se opone a la declaración de voluntad el silencio; pero algunas veces el silencio equivale a una declaración cuando el que calla está obligado a hablar: *qui tacet, videtur consentire; qui siluit, quam loqui debuit et potuit, consentiré videtur;* en estos casos el silencio se considera como asentimiento o tácito consentimiento (Vidal Francés, 1973, tomo XVI, pp. 681-684) [2].

[1] Cudero Blas, J., «El principio de buena administración en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en materia tributaria». En Anuario del buen gobierno y de la calidad de la regulación: ABGCR, ISSN 2660-7913, núm. 1, 2019. p. 95.

[2] Vidal Francés, F., «Negocio jurídico» en VV.AA., *Gran Enciclopedia Rialp,* tomo XVI, Ed. Rialp. Madrid, 1973, pp. 681-684.

Sin embargo, sobre la Administración pesa una obligación general de resolver de manera expresa y notificarlo en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación [3], por eso, «ante la ausencia de una voluntad administrativa expresa, la Ley sustituye por sí misma esa voluntad inexistente presumiendo que, a ciertos efectos, dicha voluntad se ha producido con un contenido, bien negativo o desestimatorio, o bien positivo o afirmativo» (García de Enterría y Martínez-Carande y Fernández Rodríguez, 2020, tomo II, p. 645) [4].

Este deber de resolver siempre y de hacerlo en plazo tiene un denominador común con una de las consecuencias de los deberes de imparcialidad y equidad, la prohibición de la Administración de beneficiarse de su mala actuación, considerándose, sin duda, la inactividad, como un supuesto grave de mala actuación, y por lo tanto, de «mala administración».

En este Capítulo nos centraremos en analizar la jurisprudencia de ámbito tributario relativa al deber de la Administración de resolver y de hacerlo, además, en un plazo razonable, de donde se extraen, tal y como veremos, consecuencias concretas para la Administración Tributaria.

2. DERECHO A QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ACTÚE

2.1 **Deber de resolver los recursos y solicitudes antes de iniciar el apremio**

Uno de los ámbitos en los que el principio de buena administración está teniendo repercusión es el del procedimiento de apremio. El apremio «es un procedimiento que se caracteriza por ser ejecutivo y de naturaleza administrativa, como consecuencia de la autotutela (que significa que la Administración no necesita acudir al juez para que declare su derecho y dé satisfacción a su pretensión)» (Martínez Lago, *et al.,* 2018, p. 430) [5].

En este aspecto hay dos sentencias del TS de gran repercusión. La primera es de 28 de mayo de 2020 [6], y en ella se concluye que no es lícito que la Administración inicie un procedimiento de apremio por impago en período voluntario de una liquidación recurrida en reposición, sin que haya recaído

---

[3] Artículo 21.1 de la LPAC.

[4] García de Enterría Martínez-Carande, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso de Derecho Administrativo. Tomo II,* 17.ª edición, Civitas Thomson Reuters, 2020., p. 645.

[5] Martínez Lago, M. A., García de la Mora, L., y Almudí Cid, J. M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario,* Ed. Iustel. 13.ª edición. Madrid, 2018, p. 430.

[6] STS (Contencioso), sec. 2, S 28-05-2020, núm. 586/2020, rec. 5751/2017.

resolución expresa sobre el recurso, aun cuando en la interposición del mismo no se hubiera solicitado la suspensión. La segunda, es de 15 de octubre de 2020[7], y en ella concluye que tampoco es lícito para la Administración iniciar un procedimiento de apremio por una deuda, respecto de la que haya recibido una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, si antes no ha dado respuesta a dicha solicitud.

En estos dos casos, se produce una utilización del silencio administrativo por parte de la Administración en su propio beneficio. Se trata de un vicio derivado, quizá de la propia forma en que está regulado el silencio administrativo en el ámbito tributario. Recordemos que, por regla general, «la Administración Tributaria tiene la obligación de resolver expresamente las cuestiones que se plantean en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como de notificar dicha resolución expresa» (Martínez Lago, *et al.*, 2018, p. 344)[8]. Sin embargo, al lado de esta obligación general de resolver, la normativa tributaria regula los efectos de la falta de resolución expresa en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos y, para los casos en que dicha normativa de cada procedimiento no prevea nada, existe una regulación general en la que los efectos del silencio dependerán de la forma en que se haya iniciado el procedimiento y del contenido de la solicitud. Así, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado puede considerar aceptada sus solicitudes, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición y de impugnación de actos y disposiciones, en los que la falta de resolución tiene carácter desestimatorio. En los procedimientos iniciados de oficio, salvo regulación expresa, el silencio tiene efecto desestimatorio cuando pudiera derivarse el reconocimiento o la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas favorables para el interesado. A este respecto apuntan Martínez Lago, *et al.*(2018) que:

> En clara contradicción con la necesidad de regulación mediante ley formal del régimen de actos presuntos, se mantiene en el ámbito tributario la misma tónica de la reglamentación anterior, deslegalizando un total de noventa y cuatro procedimientos tributarios –que deberán entenderse desestimados si vence el plazo para su resolución sin que se notifique expresamente la misma al interesado–, frente a tan solo tres procedimientos en los que el silencio administrativo adquiere connotaciones positivas[9].

---

[7] STS (Contencioso), sec. 2, S 15-10-2020, núm. 1309/2020, rec. 1652/2019.

[8] Martínez Lago, M. A., García de la Mora, L., y Almudí Cid, J. M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario,* Ed. Iustel, 13.ª edición, Madrid, 2018, p. 344.

[9] Martínez Lago, M. A., García de la Mora, L., y Almudí Cid, J. M., *Lecciones de Derecho* Financiero y Tributario, Ed. Iustel, 13.ª edición, Madrid, 2018, p. 345.

En estas dos sentencias, el TS incide en los efectos de la falta de resolución expresa de la Administración en el ámbito del procedimiento de apremio, habiendo sido acogida su doctrina por el TEAC, en diferentes resoluciones como, por ejemplo, dos resoluciones de 16 de marzo de 2021 [10].

2.1.1 Deber de resolver el recurso interpuesto contra una liquidación antes de iniciar la vía de apremio

Esta cuestión ha sido tratada por el TS en su sentencia de 28 de mayo de 2020 [11], cuyo resultado principal es establecer el criterio de que no es lícito que la Administración inicie un procedimiento de apremio por impago de una liquidación recurrida en reposición, sin que se haya resuelto expresamente el recurso interpuesto, aun cuando no se hubiera solicitado la suspensión.

En el asunto enjuiciado un contribuyente había realizado en el año 2008 una operación que implicaba la transmisión de bienes y que declaró como exenta de ITP en base a lo previsto en el artículo 45. I. B.3 de la LITP [12]. La Administración Tributaria autonómica consideró que la operación no estaba exenta y emitió una liquidación provisional en el año 2012. El contribuyente recurrió la liquidación en reposición. Pasó el plazo de contestación del recurso sin que la Administración contestase y también el plazo de pago de la liquidación provisional sin que el contribuyente pagase con lo que la Administración inició un procedimiento de apremio. El contribuyente recurrió el apremio porque consideraba que era nulo por haberse dictado mientras estaba pendiente de resolución el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación. Y le dieron la razón. La Administración recurrió alegando que ya había transcurrido el plazo para la contestación del recurso y que, por lo tanto, se había entendido desestimado por silencio administrativo. Apelaba a la presunción de legalidad y a la consiguiente ejecutividad del acto administrativo. Alegaba también que la interposición del recurso de reposición no suspende la ejecutividad. Consideraba que, de aceptarse la doctrina sentada en la sentencia recurrida en casación, se estaría causando un daño grave al interés público, por perjudicar a la recaudación de impuestos.

---

[10] TEAC 4757/2018, de 16 de marzo de 2021 y 6715/2020, de 16 de marzo de 2021.

[11] STS (Contencioso), sec. 2, S 28-05-2020, núm. 586/2020, rec. 5751/2017.

[12] En este artículo se declaran exentas las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se realicen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

El asunto fue pasando por las diferentes instancias hasta llegar en casación al TS. El TS fijó como cuestión casacional la de determinar si se puede iniciar el procedimiento de apremio para ejecutar una deuda tributaria, cuando haya transcurrido el plazo legal para resolver el recurso de reposición dirigido contra la liquidación de la que procede, sin haber recaído resolución expresa, con fundamento en que la liquidación tributaria impugnada no fue suspendida [13]. En este caso, el TS consideró «preocupante» e «inaceptable» la concepción de las potestades administrativas que defendía la Administración [14]. Y recordó que las prerrogativas o privilegios de la Administración, como la de la presunción de legalidad de sus actos, deben «necesariamente incardinarse en la satisfacción del interés público» [15].

El TS afirma en esta sentencia que aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que la Administración tiene aún pendiente de resolver un recurso de reposición implicaría tener por validos dos vicios en la actuación de la Administración, el de entender el silencio administrativo como una alternativa legítima al deber de resolver y a utilizar según la propia conveniencia de la Administración, y el de considerar que los recursos de reposición no sirven para nada y siempre se desestiman. Estas dos prácticas viciadas son contrarias a los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad y servicio con objetividad a los intereses generales formulados en los artículos 9.1, 9.3, 103.1 y 106 de la CE. El TS consideró que no era coherente apremiar una deuda tributaria antes de resolverse de forma expresa el recurso de reposición que podría desbaratar el acto cuya ejecución se pretendía. Y que la Administración debería dedicar a la resolución de los recursos de reposición el mismo esfuerzo que dedica a dictar las providencias de apremio.

El TS recuerda que el incumplimiento por parte de los poderes públicos del deber de resolver las solicitudes y reclamaciones supone contravenir el principio de buena administración. El principio de buena administración no se circunscribe solamente al ámbito de la actuación discrecional de la Administración, sino que exige que la Administración cumpla sus deberes «y no se ampare en su infracción para causar un innecesario perjuicio al interesado» [16]. Que la Administración se aproveche del silencio administrativo, es decir, del incumplimiento de su propia obligación de resolver, va en contra del principio

[13] STS (Contencioso), sec. 2, S 28-05-2020, núm. 586/2020, rec. 5751/2017. Fundamento de Derecho primero.

[14] *Ibidem.* Fundamento de Derecho segundo.

[15] *Ibidem.*

[16] *Ibidem.* Fundamento de Derecho segundo.

general por el cual nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas *(allegans turpitudinem propriam non auditur)* [17].

El TS, en base al principio de ejecutividad y sus límites, así como al régimen del silencio administrativo (arts. 21 a 24 de la LPAC y concordantes, y artículos 9.1, 9.3, 103 y 106 de la LJCA), y del principio de buena administración, concluyó que:

a) La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes, de forma expresa, ese recurso, como es su deber, porque el silencio administrativo es una mera ficción de acto cuya finalidad es abrir, frente a esa omisión, las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.

b) Y que no puede descartarse a priori la posibilidad de que, examinado el recurso, que conlleva una pretensión de anulación del acto, fuera admisible lo que en el mismo se pide. La Administración no puede resultar premiada o favorecida cuando no contesta a tiempo las reclamaciones o recursos. Además, la ejecutividad no es un valor absoluto y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no se puede desentender.

El TS considera que la circunstancia de que el recurrente no promoviera la suspensión del acto recurrido hace que, al incumplimiento del deber de resolver sobre el fondo se añada el de soslayar el pronunciamiento pendiente, de índole cautelar, haciendo la conducta de la Administración aún más grave [18].

Esta doctrina del TS ha tenido influencia en las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos. Es destacable la resolución del TEAC 6715/2020 de 16 marzo 2021, recaída en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el Director de Recaudación de la Administración Tributaria, contra una resolución del TEAR de Murcia, de 30 de junio de 2020. En el asunto objeto de la reclamación una empresa había sido sometida a un procedimiento de comprobación limitada en su IS del ejercicio 2014. Realizada la comprobación, la Administración Tributaria giró, en julio de 2018, una liquidación provisional. Ante esto, la empresa interpuso un recurso de reposición en el mes de agosto. En el mes de septiembre la Administración Tributaria dictó providencia de apremio reclamando la deuda principal y un recargo de apremio; lo justificaba indicando

[17] *Ibidem.*
[18] *Ibidem.* Fundamento de Derecho tercero.

que el día 12 de julio de 2018 había sido notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación y que el día 20 de agosto de 2018 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que la deuda hubiera sido satisfecha. La empresa recurrió en reposición alegando que hasta la resolución del recurso de reposición presentado contra la liquidación provisional en agosto no cabía dictar providencia de apremio, ya que podría causársele un gran perjuicio patrimonial en caso de estimarse el recurso de reposición interpuesto y solicitaba la anulación de la providencia de apremio. La Administración Tributaria desestimó el recurso de reposición alegando que no se daba ninguna de las circunstancias previstas en la LGT [19].

En esta situación, la empresa interpuso ante el TEAR una reclamación económico-administrativa contra la providencia de apremio. El TEAR resolvió en junio de 2020 dando la razón a la empresa y anulando la providencia de apremio. El TEAR se remite a sentencias del TSJ de Murcia y del TS en las cuales se prevé el criterio de que la Administración no puede ordenar el apremio si está pendiente de resolver un recurso, ya sea potestativo u obligatorio. Antes de dictar el apremio debe resolver el recurso porque no puede descartar de primeras que no pueda atenderse la petición contenida en el recurso. Además, tiene la obligación de resolver en estos casos, de manera expresa, es decir, sin que quepa la resolución presunta por silencio administrativo. El TEAR recuerda que la finalidad del silencio administrativo es servir de ficción de acto para posibilitar la impugnación de esa omisión. Pero en modo alguno puede entenderse el silencio administrativo como una opción administrativa legítima de contestar o no según le convenga a la Administración, ni puede sobreentenderse que el sentido de la resolución del recurso de reposición necesariamente deberá ser desestimatorio. Por eso la Administración debe resolver, porque así lo exige el principio de buena administración. Y si no ha resuelto, no debe verse la Administración favorecida por ello, porque «nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas» *(allegans turpitudinem propriam non auditur).* La Administración no puede tampoco ampararse en estos casos en el principio de ejecutividad; la ejecutividad no es un valor absoluto; tiene matizaciones y una de ellas es la existencia de acciones impugnatorias [20].

---

[19] Artículo 167.3 de la LGT, según el cual solo se admiten como motivos de oposición a una providencia de apremio que la deuda se haya extinguido totalmente o que haya prescrito el derecho de la Administración a reclamar el pago; que se haya solicitado el aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario o que se den otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación; que no se haya notificado la liquidación; que se haya anulado la liquidación; que exista error u omisión en la providencia de apremio que impida la identificación del deudor de la deuda apremiada.

[20] TEAC, Resolución 6715/2020 de 16 marzo 2021; Fundamento de Derecho tercero, citando la STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 28-05-2020, núm. 586/2020, rec. 5751/2017.

El punto de vista de la Administración Tributaria ante esta cuestión queda reflejado en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT. En su escrito, critica duramente la sentencia del TS de 28 de mayo de 2020 y hace las siguientes manifestaciones:

1.ª La falta de resolución de un recurso no vulnera los derechos del recurrente porque, transcurrido un mes desde su interposición sin resolverse de manera expresa, el recurrente puede esperar a que haya resolución expresa, o entenderlo desestimado e interponer reclamación económico-administrativa.

2.ª En el caso objeto de debate la Administración Tributaria sí que había emitido un acto expreso y motivado, la liquidación, con lo que el recurrente tuvo conocimiento de los motivos alegados por la Administración cuando recibió la liquidación.

3.ª De aceptarse el criterio seguido por el TS, es decir, que la interposición de un recurso de reposición contra una liquidación tributaria debe dar lugar a una suspensión cautelar general y automática de la ejecutividad de esa liquidación, hasta que se dicte resolución expresa del recurso, esto podría aplicarse también a todas las Administraciones Públicas y a todos los actos gravosos, como, por ejemplo, las cotizaciones a la Tesorería de la Seguridad Social, la exigencia de reintegro de subvenciones y demás actos gravosos, que quedarían en suspenso, del mismo modo que las liquidaciones tributarias. Igualmente, de aceptarse la doctrina contenida en la sentencia del TS, la ejecutividad de los actos administrativos quedaría totalmente desmantelada por la mera posibilidad de que el recurso de reposición interpuesto pudiera ser estimatorio.

4.ª El legislador ha establecido en el artículo 38 de la LPAC que «los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley», sabiendo que existe la vía revisora administrativa. Si el legislador hubiera querido limitar esa ejecutividad al momento posterior a la resolución expresa de los recursos de revisión lo hubiera hecho, como lo ha hecho estableciendo la posibilidad de la solicitud de suspensión y estableciendo también la suspensión general y automática en el caso de que el acto impugnado sea una sanción.

5.ª La ejecutividad es imprescindible para la potestad de autotutela de la que está dotada la Administración Pública. La autotutela no es ni un premio ni un favor; es la forma en que el legislador español ha entendido que debe funcionar la Administración Pública en defensa del interés general. «Dice la sentencia que la ejecutividad no es un valor absoluto, y tiene razón porque tiene límites,

pero esos límites son los establecidos por las propias normas jurídicas, no los que se invente una sentencia, aunque sea del Tribunal Supremo» [21].

6.ª La LGT dedica el artículo 224 a la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición. Si no se dan los supuestos recogidos en ese artículo, hasta la resolución del recurso no puede aplicarse –ni imponerse– la suspensión. El legislador ha dispuesto en el artículo 225.4 de la LGT que, si la Administración no resuelve el recurso de reposición en el plazo de un mes, dejará de devengarse el interés de demora, siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido. En su artículo 33 la LGT ha dispuesto el reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión en el caso de que el acto impugnado sea declarado improcedente. De acuerdo con lo anterior, la LGT posibilita la suspensión y garantiza que no se ocasione perjuicio alguno a los interesados en caso de demora en las resoluciones o de que los actos administrativos resulten finalmente anulados.

7.ª Que el TS ha tergiversado la esencia y pervertido la naturaleza del principio de buena administración y que hay contradicción entro lo que se entiende por buena administración en la sentencia de 18 de diciembre de 2019 y lo que se entiende por el mismo principio en la de 28 de mayo de 2020.

8.ª Que la Administración Tributaria está investida de la potestad de autotutela, que engloba tanto la autotutela declarativa como la autotutela ejecutiva por razón del principio de eficacia administrativa recogido en el artículo 103.1 CE. La Administración no necesita de la intervención judicial para hacer declaraciones de derechos que alteren situaciones jurídicas o estados posesorios (tutela declarativa), ni tampoco para ejecutar coactivamente tales declaraciones (tutela ejecutiva). Es decir, la autotutela de que goza la Administración supone que pueda realizar por sí misma ambos tipos de actuaciones, sin necesidad de acudir a un juez.

9.ª Recuerda que el TC, en su sentencia 78/1996, de 20 de mayo, señaló que el privilegio de autotutela reconocido a la Administración engarza con el principio de eficacia reconocido en el artículo 103 CE, de forma que la ejecutividad de los actos administrativos no vulnera forzosamente la tutela judicial efectiva, si bien este derecho fundamental a la tutela judicial efectiva exige que los jueces puedan fiscalizar las actuaciones de la Administración. Aunque el monopolio de la función jurisdiccional corresponde en exclusiva a los jueces y tribunales de acuerdo con el artículo 117.3 CE, el principio de eficacia que debe regir las actuaciones administrativas según el artículo 103.1 CE permite la existencia de la autotutela, «siempre con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho» (sentencia

[21] TEAC, Resolución 6715/2020 de 16 marzo 2021. Antecedente de hecho segundo.

del TC 22/1984, de 17 de febrero, fundamento Jurídico Cuarto). La autotutela declarativa o ejecutividad se regula en los artículos 38 y 39 de la LPAC, mientras que la autotutela ejecutiva o ejecutoriedad se regula en el artículo 98 de la LPAC. Citando al propio TEAC, (resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2016, RG 3770/2016) afirma que el artículo 31.1 de la CE impone deberes al legislador y a la Administración, como señala el TC en sentencia 233/2005 al afirmar que «el Legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias».

10.ª El deber de contribuir determina al mismo tiempo el interés en la justa recaudación ya que:

> La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el artículo 31, y sólo a partir de él puede entenderse la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional (STC 182/1997, de 28 de octubre).

11.ª Los artículos 31.1 y 103 de la CE fundamentan el privilegio de autotutela y de atribución de potestades a la Administración Tributaria al servicio del interés general en una justa recaudación de las deudas tributarias (sentencias TC 85/1983, de 25 de octubre y 76/1990, de 26 de abril). Este interés general en el ámbito tributario, interés en la justa recaudación, determina que:

> La Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución (STS de 8 de abril de 2010, Sala 3.ª de lo Contencioso-Administrativo, recurso1325/2006).

En los citados artículos 31-1 y 103 de la CE encuentran su fundamento la existencia de una serie de privilegios o prerrogativas a favor de la Administración Pública, y también de la tributaria, que la sitúan en una especial posición jurídica frente a los obligados tributarios, dada su vocación de servicio al interés general (sentencia TC 23/1997, de 11 de febrero). Posición a favor de la Hacienda Pública por el impago de los tributos, a fin de evitar riesgos en el funcionamiento del sistema tributario (sentencia TC 76/1990, de 26 de abril,). Es el legislador quien, en cumplimiento de un deber constitucional, ha habilitado «las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios

y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias» (SSTC 233/2005 y 195/1994, en materia de recaudación). La Administración Tributaria no solamente ostenta dichas potestades, sino que, además, está obligada a ejercitarlas (STS de 18 de junio de 2004, núm. 4251/2004, rec. 6809/1999), respetando el cuadro de garantías para los ciudadanos, radicadas en último extremo, en la titularidad de derechos fundamentales. Por tanto, en los artículos 31 y 103 de la CE se sitúan el anclaje constitucional del principio de autotutela y de la atribución de potestades a la Administración Tributaria, entre las cuales está la posibilidad de acordar las medidas cautelares oportunas.

12.ª El privilegio de autotutela no vulnera forzosamente la tutela judicial efectiva, siempre y cuando no se impida la revisión jurisdiccional; lo que exige el TC es conjugar las necesidades de la eficacia administrativa con las exigencias de la tutela judicial efectiva, y eso es lo que logra la regulación legal del silencio administrativo negativo en reposición.

13.ª En su escrito, el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT alega que el planteamiento, desde siempre, del TS, ha sido el opuesto al que está reflejando en la sentencia recurrida: que la autotutela ejecutiva no es un privilegio sino una obligación. Si la liquidación es impugnada y no se obtiene la suspensión, la obligación tributaria ha de ser cumplida por vía ejecutiva y, desde el mismo momento en que pueda considerarse como desestimado el recurso por silencio negativo, corre contra la Administración la prescripción de la acción de cobro. El procedimiento de apremio no es sino el medio de dicho privilegio, que es plenamente compatible con la tutela judicial efectiva. Hace un repaso de la doctrina del TS sobre la potestad de autotutela en base a dos sentencias:

a. La STS 4251/2004, de 18 de junio de 2004, rec. 6809/1999, en la cual, la autotutela ejecutiva no es un privilegio, sino una obligación. En esta sentencia se dice que, en el Derecho Tributario, la exigencia judicial o extrajudicial se sustituye por virtud de la autotutela de la Administración manifestada por las distintas facultades de ésta que, en esencia, son tres, la de autotutela declarativa, consistente en determinar la deuda tributaria mediante sus facultades comprobadoras e investigadoras y de liquidación; de autotutela sancionadora, que es la facultad para imponer sanciones tributarias, y la autotutela ejecutiva para cobrar las obligaciones tributarias por vía de apremio administrativo. Las tres, por su propia naturaleza son secuenciales, de modo que la primera es prioritaria respecto de la segunda y

de la tercera, pues la acción para cobrar nace cuando existe una liquidación administrativa o una obligación declarada por el sujeto pasivo no ingresada. Pero lo que importa destacar es que la Administración Tributaria no solo ostenta dichas facultades, sino que, además, está obligada a ejercerlas, de manera que, practicada la liquidación y notificada, se inicia el período de ingreso en periodo voluntario, y transcurrido éste sin que el contribuyente haya realizado el ingreso, la Administración está obligada, si no se ha solicitado y concedido el aplazamiento o fraccionamiento, a exigir su cumplimiento por vía ejecutiva, y si así no lo hiciere, prescribirá la acción de cobro. La cuestión se complica cuando la liquidación es impugnada en vía económico-administrativa porque el contribuyente no está conforme con ella. En ese caso la Ley deja claro que si el contribuyente no obtiene la suspensión, la obligación tributaria, aunque esté controvertida, debe ser cumplida por vía ejecutiva y además precisa que en el procedimiento ejecutivo que se inicie no pueden traerse o plantearse los motivos de discrepancia sobre la liquidación de modo que si la Administración permanece inactiva en el procedimiento ejecutivo, se puede producir la prescripción de la acción de cobro, aunque permanezca vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, como consecuencia de los procedimientos de revisión en curso (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recursos jurisdiccionales), lo cual no elimina la subordinación funcional del procedimiento ejecutivo, respecto de los anteriores, porque si la liquidación es anulada o reducida, el procedimiento ejecutivo, no prescrito, se verá lógicamente afectado y deberá respetar el resultado de los procedimientos revisores. Es decir, el planteamiento es el opuesto: la autotutela ejecutiva no es un privilegio, es una obligación; si la liquidación es impugnada y no se obtiene la suspensión, la obligación tributaria ha de ser cumplida por vía ejecutiva, y desde el mismo momento en que pueda considerarse como desestimado el recurso por silencio negativo, corre contra la Administración la prescripción de la acción de cobro.

b. La STS de 12 de marzo de 2015, Sala de lo Contencioso, sección 2.ª, rec. 1106/2013 en la cual, el privilegio de la plena ejecutividad de los actos administrativos, definida como autotutela declarativa y autotutela ejecutiva, se traduce en que los actos administrativos son inmediatamente ejecutivos, sin más excepciones que las contempladas en las leyes. La autotutela ejecutiva ha sido definida por el TC en su sentencia 22/1984, de 17 de febrero, como aquella potestad «en virtud de la cual se permite que la Administración emane actos declaratorios de la existencia y límites de sus propios derechos con eficacia ejecutiva inmediata». En el mismo sentido, se han expresado

los tratadistas, «esta segunda expresión de la autotutela va más allá que la anterior: aparte de eximirse a la Administración de la carga de obtener una sentencia ejecutiva, facultándola para el uso directo de su propia coacción sin necesidad de recabar el apoyo de la coacción judicialmente administrada». El fundamento constitucional de esta prerrogativa de la Administración es el artículo 103 de la CE, en tanto que le ordena servir con objetividad a los intereses generales y actuar de acuerdo con los principios «de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la ley y al derecho». Es compatible con la tutela judicial efectiva: precisamente este es el fundamento invocado por el TC cuando se ha pretendido cuestionar ante el mismo la autotutela ejecutiva, considerando que resulta plenamente compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva, si se permite que puedan los tribunales controlar el ejercicio de esta potestad de la Administración. Cita la sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo, en la que se afirma que «el privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103 de la CE». Y la ejecutividad de sus actos en términos generales y abstractos tampoco puede estimarse como incompatible con el artículo 24.1 de la CE (sentencia TC 66/1984), pero que de este mismo derecho fundamental deriva la potestad jurisdiccional para adoptar medidas cautelares y suspender la ejecución por los motivos que la Ley señala. Si bien «la efectividad de la tutela judicial respecto de derechos o intereses legítimos reclama la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la eficacia real del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso» (STC 14/1992), evitando un daño irremediable de los mismos. «Es más, la fiscalización plena, sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por el Artículo 106-1 de la CE comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de sus actos» (STC 238/1992). En el mismo sentido, cita el Auto del TC 274/2008, de 15 de septiembre, que reitera dicha compatibilidad. Su medio de desarrollo es el procedimiento de apremio: se acaba de definir lo que deba entenderse por autotutela ejecutiva, pero ésta quedaría, empero, probablemente vacía de contenido si no proveyera el ordenamiento jurídico un medio a través del cual pueda desarrollarse, siendo el procedimiento de apremio la vía que se prevé en nuestro ordenamiento jurídico para que pueda la Administración «satisfacerse cantidad líquida», como señala el artículo 97 de la Ley 30/1992. Dicha norma se remite para su regulación a las «normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva», debiendo entenderse realizada la remisión a los artículos 163 a 173 de la LGT y a los

artículos 70 a 123 del RGR. Como consecuencia de la autotutela, nos encontramos ante un procedimiento administrativo, que se inicia e impulsa de oficio en todos sus trámites y que no es acumulable a otros procedimientos judiciales o de ejecución (art. 163 de la LGT).

14.ª El Director del Departamento de Recaudación de la AEAT concluye solicitando la estimación del recurso extraordinario de alzada y la fijación del siguiente criterio:

> Las liquidaciones tributarias son ejecutivas una vez que son debidamente notificadas, quedando esa ejecutividad suspendida cuando se solicite aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario y mientras éste se tramita, así como en el caso de que se impugnen en vía administrativa o económico-administrativa y el deudor solicite suspensión, mientras ésta se tramita y, posteriormente, si se concede. En ningún caso, la mera interposición de un recurso de reposición contra la liquidación supondrá la suspensión de su ejecutividad hasta que el recurso se resuelva de forma expresa (TEAC, resolución 6712/2020) [22].

Frente al recurso extraordinario de alzada planteado por la Administración Tributaria, la empresa recurrente alegó que el recurso extraordinario debía inadmitirse por el TEAC por no concurrir los presupuestos procesales para su interposición previstos en el artículo 242 de la LGT, ya que la Administración recurrente decide comparar exclusivamente sentencias del TS, sin aportar resoluciones del TEAC o de otros TEAR que entren en contradicción. El procedimiento que debía haber seguido la Administración el recurrente en caso de desacuerdo es la primera instancia judicial hasta alcanzar la vía del recurso de casación. La modificación de un criterio jurisprudencial por un órgano administrativo como es el TEAC supondría una grave vulneración de la división de poderes prevista en el artículo 117 de la CE [23].

El TEAC resolvió la controversia declarando inadmisible el recurso del Director de Recaudación de la Agencia Tributaria por considerar que no existe criterio a unificar por su parte al haber fijado ya doctrina el TS a través de la sentencia de 28 de mayo de 2020 en un caso idéntico al planteado, doctrina que es la aplicable para supuestos idénticos a los contemplados en la sentencia en tanto que el propio TS no la matice o rectifique [24].

Con esta resolución el TEAC ratifica la supremacía de la doctrina fijada por el TS, reiterando que el criterio aplicable es el fijado por el Alto Tribunal,

[22] TEAC, Resolución 6715/2020 de 16 marzo 2021. Antecedente de hecho primero.
[23] TEAC, Resolución 6715/2020 de 16 marzo 2021. Antecedente de hecho cuarto.
[24] TEAC, Resolución 6715/2020 de 16 marzo 2021. Fundamento de Derecho cuarto.

es decir, que la Administración está obligada a resolver de forma expresa los recursos de reposición antes de abrir la vía ejecutiva.

2.1.2 Deber de resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento antes de iniciar el apremio

El deber de resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento antes de iniciar el apremio es tratado en un voto particular a la STS de 27 de marzo de 2019[25] donde se afirma que la buena administración exige que, solicitado el aplazamiento, deba resolverse sobre esa solicitud antes de dictar la providencia de apremio. El TS desarrolla este aspecto de forma más amplia en su sentencia de 15 de octubre de 2020[26]. En el asunto enjuiciado una empresa inmobiliaria había sido objeto de comprobación en el año 2006 y había recibido liquidaciones provisionales por su IS de los ejercicios 1999, 2000 y 2001. Recurrió en reposición. La reposición fue desestimada de manera expresa. La empresa solicitó entonces la suspensión de la ejecución, aportando avales. Pero la Administración denegó la petición y le devolvió los avales alegando que el artículo 224 de la LGT y el 25 del RGRVA solo preveían la suspensión de la deuda mientras se tramitaba el recurso de reposición y, al momento de solicitar la suspensión, se había resuelto ya el recurso de reposición. El 5 de julio de 2012, ya finalizado el período voluntario de pago de la deuda, la empresa recurrente solicitó el aplazamiento de las deudas. Pero la Administración inició el procedimiento de apremio, girando los recargos correspondientes. La empresa recurrió estos apremios, pero la Administración, el TEAR de Canarias, el TEAC y la AN consideraron ajustada a Derecho esta actuación de la Administración porque los artículos 167.3.b) y 65.5 de la LGT solo contemplan la imposibilidad de dictar providencia de apremio con ocasión de solicitudes de fraccionamiento o aplazamiento (y hasta que se contestan éstas) cuando las mismas se producen en período voluntario y no cuando se presentan una vez finalizado el periodo voluntario, ya iniciado el período ejecutivo. La empresa recurrió y el asunto llegó al TS en casación, fijándose como cuestión casacional la de:

> Determinar si, tomando en consideración el principio de buena administración que deriva de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como el de buena fe contenido en el artículo 3.1 de la LRJSP, y conforme a los artículos 65.5 y 167.3.b) de la LGT, una Administración Tributaria a la que el contribuyente haya solicitado aplazamiento o fraccionamiento en periodo ejecutivo de cobro de las deudas

[25] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 27-03-2019, núm. 416/2019, rec. 1418/2017.
[26] STS (Contencioso), sec. 2, S 15-10-2020, núm. 1309/2020, rec. 1652/2019.

> tributarias puede, sin contestar previamente tal solicitud, dictar providencia de apremio en relación con las cuantías adeudadas, con las consecuencias derivadas de tal decisión, como el tipo del recargo procedente [27].

Para el Alto Tribunal, «el principio de buena administración impide que la Administración Tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro». Continúa el TS haciendo una descripción del principio, de su formulación en el Derecho positivo europeo y español y de su significado en el Derecho actual:

> Es sabido que el principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución (arts. 9.3, 103 y 106), ha sido positivizado en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (arts. 41 y 42), constituye, según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y –como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones– no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene –debe tener– plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos. Entre esos deberes está –y esto resulta indiscutible– el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas –especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas– sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece [28].

En el asunto al que se refiere esta sentencia, la empresa recurrente había formulado una petición de aplazamiento de las tres deudas tributarias en período ejecutivo, pero antes de haberse producido la notificación del embargo de bienes. Y la Administración, sin contestar a esa petición, le notifica tres providencias de apremio sobre aquellas deudas, imponiéndole los recargos correspondientes.

---

[27] STS (Contencioso), sec. 2, S 15-10-2020, núm. 1309/2020, rec. 1652/2019. Antecedente de hecho tercero.

[28] STS (Contencioso), sec. 2, S 15-10-2020, núm. 1309/2020, rec. 1652/2019. Fundamento de Derecho tercero.

El TS considera que lo verdaderamente trascedente para resolver el litigio es que la Administración haya emitido la providencia de apremio sin dar contestación alguna a la previa petición de aplazamiento de la deuda apremiada. Considera que, aunque la Ley autoriza a la Administración a iniciar o a continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, es indiscutible que la propia Ley no impide, ni prohíbe, ni excluye que antes de iniciar o continuar el apremio se conteste una petición del interesado en la que está manifestando que quiere pagar la deuda. Dice el TS que:

> Las exigencias del principio de buena administración al que antes hemos hecho referencia y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entra la Administración y los ciudadanos abonan, además, una interpretación que acentúe la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos (art. 13 de la actual Ley del Procedimiento Administrativo Común), derechos que no se compadecen muy bien con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber dado siquiera trámite a la petición de aplazamiento de las deudas que se apremian [29].

En conclusión, para el TS es ilícito que la Administración dicte una providencia de apremio sin contestar previamente a una petición de aplazamiento de la deuda efectuada por el contribuyente, aun cuando haya transcurrido el período de pago voluntario.

Como decíamos al inicio, este criterio ha sido acogido por el TEAC en su resolución 4757/2018, de 16 de marzo de 2021. En el caso objeto de esta resolución una empresa había sido objeto de Inspección por el IS de los ejercicios 2009 y 2010 y la Administración emitió una liquidación. La liquidación fue notificada a la entidad el 3 de enero de 2016, concluyendo el plazo para su ingreso en período voluntario el 22 de febrero. El 9 de marzo de 2016 la Administración dictó providencia de apremio, reclamando al contribuyente, además de la deuda principal, un recargo de apremio.

La empresa recurrió mediante reposición la providencia de apremio alegando que: (i) en el mes de febrero había realizado un pago a cuenta de la liquidación, y (ii) que el 4 de marzo había solicitado el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, habiéndosele notificado por la Administración la providencia de apremio (recordemos que fue el 9 de marzo) antes de resolver de manera expresa sobre el aplazamiento solicitado, que aun habiéndose

[29] *Ibidem.*

formulado en período ejecutivo, tiene efectos suspensivos de la deuda según reiterada jurisprudencia. Por lo tanto, la providencia de apremio no podía ser dictada y notificada en tanto no se hubiera resuelto expresamente la solicitud de aplazamiento formulada.

El 20 de abril de 2016, la Administración desestimó el recurso de reposición por considerar que no concurría ningún motivo de oposición frente a la providencia de apremio al haberse solicitado el aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo de pago, lo cual no tiene efectos suspensivos de la deuda.

La empresa recurrió en vía económico-administrativa ante el TEAR, que la desestimó por entender que, para que la solicitud de aplazamiento produzca efectos suspensivos, debe presentase en período voluntario de ingreso de la deuda. Al haberse solicitado en periodo ejecutivo, no se producen los efectos suspensivos.

La empresa recurrió en alzada y el asunto llegó al TEAC que, remitiéndose a la doctrina contenida en la STS de 15 de octubre de 2020, resolvió anular la providencia de apremio impugnada por considerar que la Administración estaba obligada a contestar la solicitud de aplazamiento formulada por la entidad, antes de proceder a notificar la providencia de apremio, y ello aun cuando la solicitud hubiera sido presentada en período ejecutivo de pago. El TEAC se basa a la doctrina contenida en la STS de 15 de octubre de 2020 y afirma que:

> El principio de buena administración y el de buena fe impiden que la Administración Tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro. Ante la falta de regulación de esta situación, tales principios obligan a esta solución, ya que el criterio opuesto podría llevar a resultados poco respetuosos con los principios de igualdad y de proporcionalidad, pues haría de idéntica condición a un obligado tributario que, aunque no paga, muestra su clara disposición a hacerlo en condiciones legalmente más favorables, aplazando o fraccionando la deuda, que a aquel otro que niega expresa o tácitamente su abono [30].

El TS sigue la misma línea fijada en su sentencia de 15 de octubre de 2020 en la sentencia de 14 de octubre 2021 [31]. Reitera que no está justificado para la Administración dictar providencia de apremio cuando una solicitud de aplaza-

[30] TEAC, Resolución 4757/2018 de 16 marzo 2021. Fundamento de Derecho Tercero, citando la Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-10-2020, núm. 1309/2020, rec. 1652/2019.

[31] STS (Contencioso), sec. 2, S 14-10-2021, núm. 1230/2021, rec. 1293/2020.

miento o fraccionamiento no se haya resuelto por la Administración, sin distinción de si dicha solicitud fue la primera o la reiterada. El principio de buena administración impide que la Administración Tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro. La Administración tiene el deber de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas –especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas– sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece [32]. La particularidad de esta sentencia es que se produce después de haberse modificado por la Ley 11/2021, de 9 de julio [33], el artículo 161 de la LGT, relativo a la recaudación en periodo ejecutivo. Tras dicha modificación, se prevé en el apartado 2 de dicho artículo que la reiteración de la solicitud de aplazamiento denegada no impide el inicio del período ejecutivo. Sin embargo, el TS considera en esta sentencia que, aún con la modificación del artículo 161.2 LGT, sigue siendo aplicable la doctrina fijada y que, en todo caso, la solicitud reiterada de aplazamiento o fraccionamiento de pago en período voluntario debe ser resuelta por la Administración antes de que ésta inicie el procedimiento de apremio, por ser una exigencia derivada del principio de buena administración [34].

El TS reitera esta doctrina en su sentencia de 14 de octubre de 2021 [35]. Esta sentencia casa una sentencia de la AN de 18 de noviembre de 2019. En el asunto enjuiciado, la entidad recurrente había solicitado el 21 de diciembre de 2015 dos aplazamientos con garantía de hipoteca inmobiliaria del tercer pago fraccionado de IS de 2015 y el IVA de noviembre de 2015. La Agencia Tributaria, mediante acuerdo de 23 de diciembre de 2015, notificado el 7 de enero de 2016, denegó el aplazamiento. El plazo de pago en periodo voluntario finalizaba el 22 de febrero de 2016. La entidad recurrente, el 19 de febrero de 2016, volvió a solicitar el aplazamiento de las dos deudas, ofreciendo el

[32] *Ibidem.* Fundamento de Derecho tercero.

[33] Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021.

[34] *Ibidem.*

[35] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-10-2021, núm. 1230/2021, rec. 1293/2020.

ingreso de una cantidad a cuenta, proponiendo un calendario de pagos mensuales y aportando un aval bancario. Con fecha 7 de marzo de 2016, sin haber obtenido de la Administración respuesta a la segunda solicitud de aplazamiento formulada en fecha de 19 de febrero de 2016, le notifican a la empresa recurrente una providencia de apremio, referente al IVA del mes de noviembre de 2015, con recargo de apremio ordinario.

En la preparación del recurso de casación la entidad recurrente consideró infringidos los artículos 65.5, 161.2 y 167.3.b) de la LGT, el 52.4 del RGR y el principio de buena administración con referencia a la STS de 5 de marzo de 2019 (RC 4628/2017). Justificó que la cuestión tiene interés casacional objetivo por existir pronunciamientos contradictorios de distintos órganos jurisdiccionales sobre la misma cuestión, STSJ de Madrid de 19 de septiembre de 2014 (RCA 996/2012), STS de 12 de mayo de 2011 (RC 3469/2008), STS de 15 de diciembre de 2011 (RC 1167/ 2009) y STS 28 de abril de 2014 (casación 4900/2011).

Admitido el recurso el TS fijó como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente: determinar los efectos que, con relación al periodo ejecutivo y consiguiente apremio, deben derivarse de una segunda solicitud de aplazamiento y fraccionamiento en condiciones diferentes a las de una primera solicitud de aplazamiento y fraccionamiento que resultó denegada, cuando (i) ambas solicitudes se refieran a la misma deuda tributaria; (ii) tras el rechazo de la primera solicitud se indicó que se disponía de un nuevo plazo de ingreso de la deuda en periodo voluntario; y (iii) la segunda solicitud se presentó antes de expirar dicho plazo.

El TS identificó como normas jurídicas a interpretar los artículos 65.5, 161.2 y 167.3.b) de la LGT, así como los artículos 47 y 52.4 del RGR.

En la interposición del recurso de casación, en lo que atañe al principio de buena administración, la recurrente alegó que la sentencia de la AN de 15 de julio de 2020 es contraria al principio de buena administración y se basaba para ello en la STS de 28 de mayo de 2020 (RC 5751/2017) en la que se fijaba doctrina casacional en el caso en el que la Administración Tributaria dictó una providencia de apremio una vez transcurrido el plazo de un mes para resolver un recurso de reposición sin que se hubiese dictado resolución expresa del mismo. La Administración se oponía argumentando que en los casos de autoliquidaciones en los que la norma del impuesto prevé un plazo concreto, vencido éste, aun cuando se haya pedido el aplazamiento o el fraccionamiento antes de su vencimiento, se inicia automáticamente el período ejecutivo.

El TS consideró que la normativa permite que, en período voluntario de pago, se reitere la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento cuando la mis-

ma haya sido previamente denegada. Y, en consecuencia, el nuevo plazo de pago es el establecido en el artículo 62.2, que expresamente regula el ingreso en período voluntario. No es hasta que vence dicho plazo cuando se inicia el período ejecutivo. La ley no distingue los supuestos de solicitud de primer aplazamiento o fraccionamiento, de las ulteriores reiteraciones. Añade el Alto Tribunal que, en los supuestos de aplazamiento y fraccionamientos, dada su compatibilidad con los intereses de demora, la Hacienda Pública no se ve perjudicada por el mayor tiempo en producirse el pago, puesto que, al correr los intereses de demora hasta el pago completo, el efecto compensatorio o indemnizatorio es completo. En los casos de aplazamiento o fraccionamiento tampoco puede hablarse del incumplimiento de una obligación, sino del ejercicio legítimo de un derecho legalmente reconocido, recogiendo la propia normativa las cautelas para que dicho aplazamiento no signifique un perjuicio para la Hacienda Pública mediante el devengo de los intereses y resto de garantías. La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario, por los efectos que lleva asociados conforme al artículo 65.3, 4 y 5 RGR, debe entenderse que equivale al pago. De acuerdo con el artículo 82 LGT, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento lleva asociada la suspensión preventiva del ingreso que impide dictar providencia de apremio mientras la Administración Tributaria no resuelva expresamente dicha petición, lo que determina que el aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago, pues contiene la voluntad de hacer frente al pago de la deuda en condiciones que, si bien no es el desembolso inmediato y efectivo de la deuda, constituye una modalidad legalmente prevista para hacer frente a la misma. Solicitado en período voluntario el aplazamiento o fraccionamiento, no está justificado dictar providencia de apremio cuando los intereses de la Administración están asegurados, perdiendo su sentido el recargo de apremio. Por lo tanto, no es posible continuar el procedimiento y dictar providencia de apremio cuando una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no se haya resuelto por la Administración, sin distinción de si dicha solicitud fue la primera o la reiterada.

A continuación, el TS recurre al principio de buena administración. Recuerda que el principio de buena administración impide que la Administración Tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro. Entre los deberes derivados de la buena administración está el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulan a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas –especialmente cuando las mismas

agravan la situación de los interesados o les impone cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas– sean debidamente explicadas, no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el Ordenamiento Jurídico le ofrece.

Lo verdaderamente trascedente no es el hecho de haberse dictado la providencia de apremio, sino la circunstancia de haberse emitido tal resolución sin dar contestación alguna a la previa petición de aplazamiento de la deuda apremiada. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas aún no apremiadas incorporan una voluntad inequívoca de pago de la deuda, pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que, a tenor de la normativa vigente, acuerde la Administración Tributaria. Por lo tanto, tales peticiones deben implicar la suspensión preventiva del ingreso y en consecuencia la imposibilidad de dictar providencia de apremio. Por lo ello, la Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento (o fraccionamiento) efectuada por el contribuyente en relación con esa misma deuda, incluso si tal solicitud se efectúa cuando la deuda se encuentra en período ejecutivo [36].

El derecho a que no se dicte providencia de apremio cuando se haya presentado una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, aunque sea fuera del plazo de ingreso voluntario, ha sido tratado por el TSJ de Castilla y León en su sentencia de 1 de octubre de 2021 [37]. En este asunto el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra la desestimación por el TEAC de un recurso de alzada contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico administrativa contra una providencia de apremio para el cobro de una liquidación de ITP. En el caso enjuiciado, la empresa reclamante había solicitado el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda, si bien, habiendo finalizado el periodo voluntario de pago. La Administración contestó que iba a tramitar su solicitud de fraccionamiento y le solicitó que aportara una serie de documentación. La empresa reclamante aportó la documentación, pero la Administración no contestó nada y, meses después, dictó y notificó una providencia de apremio. Ante esto, el contribuyente alegó que no podía dictarse la providencia de apremio sin haberse resuelto antes su solicitud de aplazamiento y fraccionamiento. La Administración alegaba que la solicitud no se había presentado en periodo voluntario. El TSJ de Castilla y León sigue en esta senten-

[36] *Ibidem.* Fundamento de Derecho tercero.

[37] STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 1-10-2021, núm. 1012/2021, rec. 322/2020.

cia el criterio del TS de que la presentación de una solicitud de aplazamiento fuera del plazo de ingreso voluntario y sin requerimiento previo implica «per se» la suspensión preventiva del ingreso y en consecuencia no procede dictar providencia de apremio, ni procede el recargo, mientras la Administración Tributaria no resuelva expresamente dicha petición. Añade que este criterio se adecua mejor al derecho a una buena administración [38].

La obligación de la Administración de no iniciar un procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento efectuada por el contribuyente en relación con esa misma deuda, incluso si tal solicitud se efectúa cuando la deuda se encuentra en período ejecutivo, ha sido tratada también por el TSJ de Andalucía en su sentencia de 15 de abril de 2021 [39]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR estimatoria de una reclamación económico-administrativa frente al recargo ejecutivo liquidado por la Administración por una autoliquidación de Impuesto sobre Patrimonio.

En el asunto enjuiciado, la Administración había reclamado el recargo ejecutivo a un contribuyente, sin haber contestado a la solicitud de aplazamiento fraccionamiento presentada por el mismo. La Administración alegaba que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento se había presentado fuera de plazo y que la presentación defectuosa de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria, no produce los efectos que le son propios y en consecuencia es aplicable el recargo ejecutivo por falta de pago en período voluntario.

Recuerda el TSJ que la solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento equivale a una expresión manifestada por el contribuyente de pagar la deuda en las condiciones que resulten de la resolución de su solicitud. Añade el TSJ, con base en la jurisprudencia del TS que, aunque la ley autoriza a la Administración a iniciar o a continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, resulta indiscutible que la Ley no impide, ni prohíbe, ni excluye que, antes de iniciar o continuar tal procedimiento, se conteste una petición del interesado en la que se está manifestando que se quiere pagar la deuda. Las exigencias del principio de buena administración y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entra la Administración y los ciudadanos implican que se acentúe la diligencia en la actuación de la Administración y la deferencia y el respeto con los que las

[38] *Ibidem.* Fundamento de Derecho segundo.
[39] STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 1.ª, S 15-04-2021, núm. 839/2021, rec. 525/2019.

autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos, derechos éstos que no se compadecen bien con una resolución administrativa de apremio que se dicta sin haber dado trámite a la petición de aplazamiento de las deudas que se apremian. El TSJ añade que no se puede ignorar sin más la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento por el hecho de que esta sea defectuosa. Si la solicitud adolece de alguna deficiencia formal subsanable, la Administración debe requerir la subsanación. Si no se subsana, deberá inadmitir la solicitud. Y si los defectos no admiten subsanación deberá la Administración resolver en el sentido desestimarla, pero siempre con carácter previo a proceder por vía ejecutiva [40].

Esta cuestión ha sido tratada también por el TSJ de Aragón en su sentencia de 3 de febrero de 2021 [41]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de varias reclamaciones económico-administrativas acumuladas contra providencias de apremio de deudas de IVA de varios periodos de liquidación.

En el asunto enjuiciado la empresa recurrente había presentado una solicitud de aplazamiento del pago de unas autoliquidaciones complementarias de IVA en periodo ejecutivo, pero la Administración, antes de resolver la solicitud, dictó providencia de apremio. Ante esto, el TSJ recuerda la doctrina del TS en base a la cual el principio de buena administración impide que la Administración Tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro, y que la Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento (o fraccionamiento) efectuada por el contribuyente en relación con esa misma deuda, incluso si tal solicitud se efectúa cuando la deuda se encuentra en período ejecutivo.

En base a lo anterior, el TSJ consideró que, en este caso, las providencias de apremio, al haber sido notificadas al sujeto pasivo sin haber atendido la petición de aplazamiento presentada con anterioridad, eran contrarias a Derecho.

Por último, este problema ha sido tratado también por el TSJ de Cataluña. Es el caso de su sentencia de 24 de enero de 2023 [42]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución del

[40] *Ibidem.* Fundamento de Derecho segundo.
[41] TSJ Aragón (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-02-2021, núm. 24/2021, rec. 494/2019.
[42] TSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 24-01-2023, núm. 183/2023, rec. 426/2021.

TEAR desestimatoria de reclamación económico-administrativa contra una resolución de la Administración Tributaria desestimatoria de un recurso de reposición contra un acuerdo de liquidación de intereses de demora por impago de unas liquidaciones de IRPF y de IVA.

En el asunto enjuiciado, el reclamante, todavía en periodo voluntario de pago de las liquidaciones por IRPF e IVA, solicitó un aplazamiento de pago. La Administración denegó el aplazamiento y le comunicó que se practicaría la correspondiente liquidación de intereses de demora. Con carácter previo al acuerdo de liquidación de intereses, el reclamante presentó una nueva solicitud de aplazamiento de pago de las referidas liquidaciones. Pero la Administración, sin haber resuelto previamente sobre la solicitud de aplazamiento de pago, aprobó la liquidación de intereses de demora por la falta de pago en periodo voluntario de las liquidaciones, devengados entre la finalización del plazo de ingreso en período voluntario y la finalización del plazo de ingreso que se inició con la notificación de la denegación de la primera solicitud de aplazamiento. Transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda de intereses por demora, se emitió providencia de apremio para su cobro.

El recurrente alegaba que, al solicitar un segundo aplazamiento todavía en periodo voluntario de pago con una nueva garantía distinta de la de la primera solicitud, debía haberse suspendido el plazo de pago, sin abrir el periodo ejecutivo. También alegaba que, en las anteriores circunstancias, no procedía liquidar los intereses de demora hasta la resolución sobre la segunda solicitud de aplazamiento del pago.

El TSJ aplicó la jurisprudencia del TS en esta materia y concluyó que, por aplicación de los principios de buena administración y buena fe en las relaciones de la Administración con los ciudadanos, debía haberse procedido por la Administración a suspender la práctica de la liquidación de los intereses hasta la resolución sobre el aplazamiento solicitado.

2.2 **Deber de dar respuesta motivada a las solicitudes de los ciudadanos**

El derecho a una buena administración en su manifestación de deber de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas sean debidamente explicadas ha sido tratado por el TSJ de Cataluña en su sentencia de 24 de enero de 2021 [43], en la que se resuelve un recurso

[43] TSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 24-01-2022, núm. 160/2022, rec. 1995/2020.

contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR, desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra la desestimación de un recurso de reposición contra una liquidación provisional por IRPF derivada de un procedimiento de comprobación limitada.

En el asunto enjuiciado, un contribuyente por IRPF había sido requerido para que justificara la deducción de una serie de gastos. Inicialmente el contribuyente no atiende el requerimiento, por lo que la Administración emite una liquidación provisional eliminando esos gastos. Ante esto, el contribuyente recurre en reposición y aporta facturas justificativas de los mismos, pero la Administración Tributaria y, posteriormente el TEAR, consideraron que esa documentación debía haberse presentado en un momento previo, razón por la cual rechazaron valorarla.

El TSJ entendió que esta forma de actuar de la Administración no era conforme a lo exigido por el derecho a una buena administración. El TSJ recuerda la doctrina del TS según la cual, el principio de buena administración impide que la Administración Tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro.

El principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución [44] y ha sido positivizado en la CDFUE [45]. Constituye un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI, referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas. El conjunto de derechos que derivan del principio de buena administración [46] se debe hacer efectivo y conlleva un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos, entre los que se encuentra dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas, especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas, sean debidamente explicadas, no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece.

---

[44] Artículos 9.3, 103 y 106 de la CE.

[45] Artículos 41 y 42 de la CDFUE.

[46] Audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe.

Las exigencias del principio de buena administración y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos abonan, además, una interpretación que acentúa la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los administrados, derechos que no se compadecen bien con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber dado siquiera trámite a la petición de aplazamiento de las deudas que se apremian.

En esta sentencia el TSJ anuló los actos de liquidación y revisión con retroacción de actuaciones, para que el órgano de gestión analizara y valorara la documentación aportada por el recurrente. El TSJ entendió que, lo prevea o no la Ley de forma expresa, cuando el particular afectado formula, sin mala fe, una reclamación y además lo hace documentando sus pretensiones, la Administración no puede despacharle mediante una respuesta abrupta, negándose a valorar las razones esgrimidas por el administrado, así como la documentación aportada por éste. Además, sería un contrasentido que se admita en sede judicial, en virtud de los principios de proporcionalidad y buena administración, la presentación de documentos no aportados en el procedimiento de gestión tributaria y no se hiciera lo mismo con los documentos aportados en una fase temprana, como es la de la reposición potestativa deducida ante el órgano de gestión. Máxime cuando no concurre mala fe o abuso de derecho [47].

2.3 **Deber de dar una respuesta razonable a la excusa presentada por el contribuyente antes de imponer sanciones**

Esta cuestión ha sido tratada por el TSJ de Cataluña en cuatro sentencias de 17 y 20 de diciembre de 2021 [48]. En estas sentencias, el TSJ resuelve recursos contencioso-administrativos contra resoluciones del TEAR desestimatorias de reclamaciones económico-administrativas contra acuerdos sancionadores por falta de atención de unos requerimientos de la Administración Tributaria a una empresa, para presentar determinados modelos de IVA.

---

[47] TSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 24-01-2022, núm. 160/2022, rec. 1995/2020. Fundamento de Derecho segundo.

[48] TSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-12-2021, núm. 4966/2021, rec. 2530/2020; núm. 4979/2021, rec. 2531/2020; núm. 4983/2021, rec. 2529/2020; y núm. 4990/2021, rec. 758/2020; y S 20-12-2021, núm. 5004/2021, rec. 1828/2020.

En el asunto enjuiciado una empresa había sido requerida para presentar los modelos 353 y 322 de IVA de grupos de entidades al objeto de subsanar unas incidencias detectadas. La empresa, aunque fuera de plazo, respondió a los requerimientos de la Administración mediante un escrito explicando que no procedía aportar los modelos reclamados porque había impugnado ante el TEAR la denegación de su renuncia al Régimen Especial de Grupo de Empresas. Además había solicitado una medida cautelar para mantenerse provisionalmente fuera de dicho régimen. Pero la Administración consideró no atendidos los requerimientos en el plazo concedido e inició procedimientos sancionadores. La empresa interpuso recurso de reposición y, tras ser desestimado, la correspondiente reclamación económico-administrativa. Alegaba que los requerimientos habían sido atendidos dado que había presentado un escrito manifestando no estar obligada a presentar los modelos por haber renunciado al régimen de grupo de entidades. También alegaba que había interpuesto una reclamación contra el fondo del asunto, que se encontraba pendiente de resolución. Por ultimo defendía la ausencia de culpabilidad por su parte, por haber aplicado una interpretación razonable de la norma.

El TSJ entendió que la actuación de la Administración no era conforme con el derecho a una buena administración ya que no podía imponer las sanciones sin dar una respuesta razonable a la excusa presentada por la empresa recurrente. De acuerdo con la doctrina del TS, por aplicación de los principios de buena fe y buena administración, la Administración Tributaria no puede dictar una providencia de apremio en relación a unas deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las mismas formuladas por el contribuyente.

Basándose en la doctrina del TS sobre el principio de buena administración [49], el TSJ concluyó en este caso que, aunque la Ley no lo prevea de

[49] Que el principio de buena administración está implícito en los artículos 9.3, 103 y 106 de la CE, y ha sido positivizado en los artículos 41 y 42 CDFUE. Constituye un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente. No es una mera fórmula vacía de contenido. El conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene plasmación efectiva y lleva aparejado, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos. Entre esos deberes está el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas, especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas, sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el Ordenamiento jurídico le ofrece. Las exigencias del principio de buena administración y del principio de buena fe que deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos abonan, además, una interpretación que acentúe la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las

forma expresa, cuando frente a un requerimiento de la Administración, el particular afectado formula, sin mala fe, una excusa razonable, la Administración no puede reaccionar como si el interesado hubiera desoído pura y simplemente sus requerimientos [50] y, por lo tanto, la sanción recurrida debía ser anulada.

2.4 **Deber de la Administración de tratar de evitar que las situaciones de acaecimiento de la prescripción sucedan en perjuicio del interesado**

Esta cuestión ha sido tratada por el TS en su sentencia de 23 de septiembre de 2020 [51] pues se trataba de determinar si, dada la exigencia legal de separación de los procedimientos inspector y sancionador, una sanción tributaria puede ser impugnada y anulada con fundamento en que la liquidación tributaria derivada de un procedimiento de inspección, se ha girado tras haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda, con el efecto de que habría prescrito también la potestad de imponer sanciones derivadas de esa deuda.

La Administración argumentaba que el contribuyente no había alegado la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación con lo que la liquidación había devenido firme, en aplicación de la doctrina del acto administrativo firme y consentido.

El TS recuerda que la LGT establece que la Administración debe apreciar de oficio la prescripción, sin necesidad de que la invoque el contribuyente [52]. Eso implica que ha de abstenerse también de iniciar o proseguir un procedimiento de comprobación si ha decaído este derecho por prescripción. Se trata de un deber como tal, y no de «pías recomendaciones carentes de valor jurídico». Este deber de la Administración entraña a su vez un especial deber de cuidado, conectado con el principio de buena administración, con la finalidad de evitar que las situaciones de acaecimiento de la prescripción sucedan en perjuicio del interesado. Y, si lo hacen, la Administración no debe escudarse en la pasividad o inacción propia o esperar

autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos, derechos que no se compadecen bien con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber dado siquiera trámite a la petición formulada por el contribuyente.

[50] TSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 20-12-2021, núm. 5004/2021, rec. 1828/2020. Fundamento de Derecho tercero.

[51] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-09-2020, núm. 1197/2020, rec. 2839/2019.

[52] «Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción. 1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior. 2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. 3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria».

la iniciativa impugnatoria del contribuyente, porque eso sería contrario al deber de apreciar de oficio la concurrencia de la prescripción que impide la liquidación [53].

2.5 Derecho a la tramitación de las actuaciones de comprobación limitada en el plazo establecido como manifestación del derecho a una buena administración

Este derecho ha sido tratado por el TSJ de Castilla y León en su sentencia de 18 de mayo de 2021 [54], resolviendo un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR, por una reclamación económico-administrativa contra una liquidación provisional por IS y un acuerdo de imposición de sanción.

La empresa recurrente alegaba que había caducado el procedimiento de comprobación limitada porque debían incluirse en el cómputo del plazo para la finalización del procedimiento dos dilaciones por ampliación del trámite de alegaciones. En cambio, la Administración Tributaria consideraba que esas dilaciones no eran imputables a la Administración y, por lo tanto, no debían incluirse en el plazo de conclusión del procedimiento de comprobación. Ante esto, el TSJ consideró que las dilaciones que pretendía la Administración no eran imputables al obligado tributario por lo que debían incluirse en dicho cómputo, lo cual determinaba la caducidad del mismo.

El TSJ recuerda, recurriendo a la jurisprudencia, que es contrario al principio de buena administración Tributaria que la Administración omita dictar una resolución en relación con una solicitud, para después invocar esta conducta en su beneficio y en perjuicio del administrado, vulnerando su derecho a la tramitación de las actuaciones de comprobación limitada en el plazo establecido [55]. En este mismo sentido se pronuncia el TSJ en otra sentencia de 21 de mayo de 2021 [56].

El derecho a que las actuaciones de comprobación se desarrollen en los plazos previstos en la ley ha sido ha sido tratado por el TSJ de Castilla y León, de manera similar a la sentencia comentada antes, en su sentencia de 31 de mayo de 2021 [57]. En este asunto, el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución del TEAR, relativa a una reclamación económico-administrativa contra una liquidación por IS y la imposición de una sanción. En

---

[53] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto.
[54] STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-05-2021, núm. 97/2021, rec. 94/2020.
[55] *Ibidem.* Fundamento de Derecho quinto.
[56] STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 21-05-2021, núm. 100/2021, rec. 202/2020
[57] STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-05-2021, núm. 108/2021, rec. 203/2020.

el caso enjuiciado, en el acuerdo de liquidación provisional la Administración Tributaria se había considerado como dilación del procedimiento, por causa no imputable a la Administración Tributaria, un retraso por parte del obligado tributario derivado de una ampliación de plazo que el obligado había solicitado pero cuya solicitud no había contestado la Administración, aunque tampoco se había opuesto a ella. Sin embargo, después, cuando el recurrente alega que el procedimiento ha caducado, la Administración contesta que la dilación derivada de esa ampliación no debe computarse porque no se le podía imputar a ella.

En contra, la empresa recurrente alegaba que el procedimiento había caducado porque esa dilación debía imputarse a la Administración, puesto que había infringido varios de los derechos y garantías del contribuyente. Apelaba a la aplicación de la doctrina contenida en la sentencia del TS de 30 mayo de 2019 [58] que trata la cuestión relativa a si las ampliaciones de plazo solicitadas por el contribuyente para el trámite de alegaciones deben considerarse como una dilación imputable a la Administración, a efectos de que sean tenidas o no en cuenta para el cómputo del plazo de prescripción.

En el asunto enjuiciado por el TS, en una determinada actuación de la Inspección, se daba al sujeto comprobado un plazo de alegaciones de 10 días, que era el plazo mínimo establecido por la norma («plazo no inferior a 10 días, ni superior a 15 días»). El contribuyente comprobado solicitó que se ampliara el plazo en 5 días más. La Inspección no contestó a la solicitud, no obstante, lo cual, el contribuyente presentó su escrito de alegaciones el último día en el que vencía la ampliación solicitada. La Inspección admitió el escrito de alegaciones sin denunciar la concurrencia de extemporaneidad alguna. Sin embargo, esos 5 días resultaron ser determinantes para que se superara el plazo de conclusión del procedimiento de inspección y la prescripción de las obligaciones comprobadas. Si esa ampliación se consideraba como dilación imputable a la Administración, se superaba el plazo para la conclusión de la inspección y prescribían las obligaciones comprobadas. Si, por el contrario, se consideraba que esa dilación no era imputable a la Administración, las obligaciones comprobadas no habían prescrito.

En esta sentencia el TS reprocha a la Inspección las siguientes actuaciones contrarias a los derechos y garantías del contribuyente: 1) La infracción del principio de que la actuación de la Administración Tributaria sea lo menos gravosa posible –artículo 34.1.k) LGT–, concediendo el plazo menor para alegar –10 días, cuando la ley prevé entre 10 y 15 días, sin dar ninguna justificación, lo cual va en contra de la obligación de motivación. 2) Lo ante-

[58] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-09-2019, núm. 1280/2019, rec. 6276/2017.

rior suponía dificultar al contribuyente el ejercicio de sus derechos al trámite de alegaciones –artículo 34.1.l) LGT– y a ser oído –artículo 34.1.m) LGT–. 3) La infracción del principio de proporcionalidad ya que, para el Alto Tribunal, no estaba justificado que la Administración concediera un trámite de audiencia de 10 días cuando el precepto legal establecía la posibilidad de otorgar hasta 15, en un asunto de especial complejidad que comportó la ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras por doce meses adicionales, es decir, hasta un total de 24 meses.

El Alto Tribunal consideró que la actuación de la Administración no había sido proporcionada y se alejaba «de las elementales exigencias del principio a una buena administración tributaria» porque, en ese caso concreto, hizo caso omiso de varios de los derechos y garantías del contribuyente reconocidos en el artículo 34 de la LGT. Y concluyó que debían considerarse integrados los 5 días adicionales dentro de las actuaciones inspectoras y que, por lo tanto, debía apreciarse que la Administración había sobrepasado el plazo de 24 meses para la finalización del procedimiento, no teniéndose en cuenta para la interrupción de la prescripción y produciéndose el efecto de la prescripción de las obligaciones inspeccionadas [59]. El TS fijó como doctrina en esta sentencia que, cuando la norma establece un plazo mínimo y uno máximo para el trámite de alegaciones, aunque la Administración tiene discrecionalidad para concretar dicho plazo, la concesión del plazo mínimo sin justificación alguna y la ausencia de respuesta a la petición de una ampliación, determinan que dicha ampliación así obtenida no puede ser entendida como dilación imputable al contribuyente [60].

El TSJ de Castilla y León consideró en esta sentencia que una conducta de la Administración consistente en omitir el dictado de una resolución en relación con una solicitud, para después invocar esta conducta en su beneficio y en perjuicio del administrado, vulnerando uno de sus derechos, no puede considerarse conforme al Ordenamiento jurídico. Para el TSJ dicha conducta infringe el principio de buena administración tributaria. Por ello concluyó que las dilaciones que pretendía en este caso la Administración no eran imputables al obligado tributario y debían incluirse en el cómputo del plazo de duración del procedimiento, lo que determinaba la caducidad del mismo [61].

---

[59] *Ibidem.* Fundamento de Derecho octavo.

[60] *Ibidem.* Fundamento de Derecho decimoprimero.

[61] STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-05-2021, núm. 108/2021, rec. 203/2020. Fundamento de Derecho quinto.

En el mismo sentido se pronunció el TSJ de Castilla y León en su sentencia de 24 de septiembre de 2021 [62].

2.6 **Derecho a que la Administración trate los asuntos en un plazo razonable como manifestación del derecho a una buena administración en el procedimiento sancionador en materia de contrabando**

A esta cuestión se refiere el TS en su sentencia de 4 de noviembre de 2021 [63] cuya relevancia estriba en la recopilación que hace de la doctrina del TS en esta materia, por el problema de fondo que trasciende del propio sentido del fallo y por el voto particular de uno de los magistrados.

En esta sentencia el TS resuelve un recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria contra una sentencia del TSJ de Cataluña que anulaba una sanción en materia de contrabando. En la sentencia recurrida, el TSJ de Cataluña admitía la alegación del sujeto sancionado, consistente en la caducidad del procedimiento sancionador por haberse extendido las actuaciones más allá del plazo de 6 meses previsto en la Ley [64].

En este caso, el curso temporal de las actuaciones fue el siguiente: el 8 de septiembre de 2014 la Guardia Civil realizó las actuaciones previas; 16 de septiembre de 2014 se remiten las actuaciones a la Agencia Tributaria; el 9 de diciembre de 2015 (14 meses después del hito anterior) se dictó por la Administración el acuerdo de iniciación e instrucción del expediente sancionador; el 18 de diciembre de 2015, se notificó el inicio del expediente sancionador; el 19 de mayo de 2016 se dictó resolución, notificada el 29 de mayo, imponiendo una sanción de 1.000 euros al infractor. Es decir, se había producido un periodo, «vacío de contenido», de 15 meses, que tardó la Administración entre la recepción de las actuaciones previas y el inicio del procedimiento sancio-

---

[62] STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 24-09-2021, núm. 172/2021, rec. 32/2021.

[63] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-11-2021, núm. 1312/2021, rec. 8325/2019.

[64] Conviene recordar la regulación del procedimiento sancionador en materia de contrabando. Está regulado en los artículos 20 a 35 del Reglamento sobre infracciones administrativas de contrabando y las normas generales del procedimiento sancionador en materia tributaria contenidas en los artículos 207 a 212 de la LGT. Está precedido de unas actuaciones previas cuya finalidad es determinar la existencia de una conducta ilícita y su responsable y suelen realizarse por los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado, que deben consignarlas en acta o diligencia y remitir la misma, en el plazo de 48 horas al órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador. El procedimiento sancionador tiene un plazo máximo de resolución y, por tanto, de caducidad, de 6 meses que se computan desde la fecha del acuerdo de inicio o, en su caso, desde la fecha de su notificación al presunto infractor, hasta la fecha en que se notifique el acuerdo sancionador.

nador. No existe regulación respecto de dicho espacio temporal, esto es, la ley no determina el tiempo máximo que pude transcurrir entre la recepción de las actuaciones poniendo en conocimiento la posible comisión de una infracción administrativa y el inicio del procedimiento sancionador.

El TSJ de Cataluña había entendido que el inicio del plazo de 6 meses de duración máxima del procedimiento sancionador debía computarse desde la fecha de remisión del acta o diligencia de las actuaciones previas a la Administración Tributaria. Consideraba el TSJ que era inadmisible e injustificable en el ámbito general del Derecho y del Derecho Tributario en particular, que la conducta infractora se hubiera cometido el día 8 de septiembre de 2014 y la notificación de la resolución sancionadora que puso fin al procedimiento sancionador, se notificara al interesado el día 29 de mayo de 2016, es decir, 15 meses después. Para el TSJ de Cataluña no puede admitirse la existencia de un periodo vacío de contenido y de inactividad de la Administración, desde que se hace la aprehensión, hasta que se decide dictar resolución de iniciación del procedimiento sancionador, porque se estaría dando carta de naturaleza a la vía de hecho de la Administración durante un periodo superior incluso al plazo fijado para que se entienda producida la caducidad, lo cual priva de tutela a los derechos e intereses del administrado, porque se le priva de la posibilidad de impugnar cualquier acto o decisión administrativa. La razón de ser de la figura de la caducidad es la previa fijación por la Ley de un plazo al que queda supeditada la actuación de la Administración, decayendo el derecho no ejercicio en caso de inactividad. No puede ampararse la vía de hecho o inactividad de la Administración en los procedimientos sancionadores e iniciados de oficio.

Por su parte, el argumento de defensa de la Administración consistía en acogerse a la diferenciación entre las actuaciones previas y el procedimiento sancionador contenida en la ley.

En esta sentencia, el TS considera que, aunque entre las actuaciones previas y el procedimiento sancionador existe un vínculo, constituyen compartimentos estancos, por lo que el plazo de duración de más de seis meses sólo produce efectos respecto del procedimiento sancionador. Es decir, las actuaciones previas al inicio del procedimiento sancionador no computan a efectos del plazo máximo de 6 meses del que dispone la Administración para resolver. Pero el TS recuerda una matización importante sustentada en su jurisprudencia, y es que ese periodo anterior al acuerdo de iniciación del proce-

dimiento sancionador ha de ser breve [65] y no cursarse con ánimo fraudulento de obtener una ventaja evitando que corra el tiempo del procedimiento o alargando indebidamente el mismo [66]. El TS se pregunta, refiriéndose al concreto caso enjuiciado, qué efectos jurídicos debe tener ese período, «absolutamente vacío de contenido», que tarda la Administración entre la recepción de las actuaciones previas y el inicio del procedimiento, en este caso sancionador. No existe regulación normativa respecto de dicho espacio temporal, esto es, el tiempo máximo que pude transcurrir entre la recepción de las actuaciones poniendo en conocimiento la posible comisión de una infracción administrativa y el inicio del expediente. El TS recuerda que, para determinar el tratamiento jurídico que debe darse a esos «tiempos vacíos» en el ámbito del procedimiento tributario, se ha conformado una jurisprudencia en torno al principio de buena administración, que distingue dos manifestaciones de este principio. Por un lado, que la buena administración constituye un deber y una exigencia a la propia Administración que debe guiar su actuación en base a unos parámetros concretos, entre los que se encuentra la diligencia y la actuación en el plazo legal. Por otro lado, es un derecho del administrado, que como tal puede hacerse valer ante la Administración en defensa de sus intereses, y que tiene su reflejo en la interdicción de la inactividad que se deriva de los artículos 9 y 103 de la CE, 3 de la Ley 39/2015 y 41 de la CDFUE, con proyección general. El derecho a una buena administración implica el derecho del administrado a que la actividad de la Administración cuando afecta a sus derechos e intereses se desarrolle y resuelva en un tiempo razonable y proporcionado, esto es, a no sufrir dilaciones indebidas e injustificadas. El TS afirma que es consustancial al principio de buena administración la diligencia en el actuar de la Administración y el desarrollo y resolución en tiempo razonable y proporcionado. Cuando existe una inactividad administrativa objetiva, injustificada y desproporcionada, se está conculcando el derecho del ciudadano a la buena administración. La inactividad no constituye una potestad discrecional a voluntad de la Administración. El deber de buena administración proscribe la inactividad. La conculcación del deber de buena administración debe tener, en función de cada caso, consecuencias jurídicas.

El TS concluye en este asunto que la fecha de inicio del cómputo del plazo máximo de resolución en el procedimiento sancionador en materia de

[65] SSTS (Contencioso), sec. 3.ª, S 06-05-2015, rec. 3438/2012 y S 13-05-2019, núm. 618/2019, rec. 2415/2016.

[66] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-04-2019, núm. 479/2019, rec. 4632/2017; S 22-04-2019, núm. 526/2019, rec. 6513/2017; S 30-09-2019, núm. 1271/2019, rec. 4204/2017; S 07-07-2020, núm. 935/2020, rec. 641/2018

contrabando a los efectos de apreciar la existencia o no de caducidad es la de la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento y no la fecha de las actuaciones previas, salvo que estas se utilicen fraudulentamente para alargar el plazo de seis meses para concluir el procedimiento sancionador. La inactividad injustificada y desproporcionada de la Administración desde la finalización de las actuaciones previas al inicio del expediente sancionador, conculca el derecho del interesado a la buena administración en su manifestación de no sufrir dilaciones injustificadas y desproporcionadas, y vicia las actuaciones posteriores y la propia resolución del procedimiento sancionador.

Es muy interesante en esta sentencia el voto particular de uno de los magistrados [67]. En este voto particular el magistrado defiende que el derecho a una buena administración no puede aplicarse de manera «automática, expansiva y no ponderada», porque ello sería contrario a la seguridad jurídica. Por el contrario, debe ponderarse su aplicación según el ámbito y la materia de cada caso. De manera acertada expresa esta idea la profesora Gómez Díaz (2025) al afirmar que:

> El principio de buena administración no puede diseñarse como un mítico cuerno de la abundancia del cual hayan de extraerse, sin descanso, todas las características deseables que debe revestir una Administración óptima y paradisíaca, y que se constituye como la fuente última de la totalidad de las garantías de los ciudadanos propias del Derecho Administrativo [68].

En el voto particular se critica que en esta sentencia el TS fundamenta la nulidad de la sanción solamente en esa inactividad de la Administración. Considera además que, para que pueda invocarse y aplicarse el derecho a una buena administración en asuntos nacionales, debe existir vinculación con el Derecho de la UE. Y ello porque en realidad, aunque sea criticable, el artículo 51 de la CDFUE sí que establece un distinto nivel de enjuiciamiento según se aplique o no el Derecho de la UE por los operadores en el ámbito nacional.

Para el magistrado del voto particular, más allá de su dimensión de «metaprincipio jurídico inspirador de otros», la funcionalidad de la buena administración estriba sobre todo en que matiza aspectos que, de no matizarse, generan efectos indeseables o absurdos, tanto para el administrado como para una Administración que debe ser eficiente y cumplir los mandatos constitucionales. Este magistrado recalca que el derecho a una buena administración está llama-

[67] El magistrado del voto particular es Berberoff Ayuda.

[68] Gómez Díaz, A. B., ¿Para qué sirve la buena administración? Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista de Administración Pública*, 223, 2024, p. 194.

do a desarrollarse y a exhibir su plenitud en los casos en que cumpliendo la Administración con los plazos y tramites procedimentales, se generan efectos indeseables o absurdos. En la mayoría de las ocasiones, habrá de valorarse en el contexto de una aparente regularidad procedimental, lo cual requiere una cuidada y argumentada ponderación. Para este magistrado, para que esté justificada la aplicación del principio de buena administración (aplicación «ponderada») la inactividad de la Administración debe dar lugar a una ventaja fraudulenta para la Administración o a un perjuicio o inconveniente para el administrado como, por ejemplo, la disminución de sus posibilidades de defensa.

La aplicación extensiva y automática del derecho a una buena administración es algo que genera dudas, debiendo ponderarse en cada caso las circunstancias que rodeen el supuesto de hecho concreto. Sería conveniente una revisión por parte del legislador de la regulación de los procedimientos sancionadores –y, en concreto, del procedimiento sancionador en materia de contrabando–, para que queden determinados de forma más adecuada los límites temporales de los que dispone la Administración para ejercer la potestad sancionadora [69].

2.7 Obligación de resolver consultas formuladas antes de imponer una sanción en relación con el asunto al que se refiere la consulta

Esta cuestión ha sido tratada por El TSJ de Andalucía en su sentencia de 15 de diciembre de 2020 [70], que resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de varias reclamaciones económico-administrativas promovidas contra unas liquidaciones por IS y la imposición de sanción.

En el asunto enjuiciado, la entidad recurrente había recibido de la Administración, como consecuencia de una sentencia judicial, la devolución de unas cuotas de IVA soportado y los intereses devengados durante los años transcurridos desde el nacimiento del derecho a la devolución hasta la fecha de la sentencia. La empresa recurrente debía integrar esos intereses de demora en su IS como ingresos financieros. Ante la complejidad de la forma en que habían de integrarse esos intereses de demora devengados durante un número elevado

[69] Fernández Bacariza, L. *El principio de buena administración en relación con la caducidad de los procedimientos sancionadores en materia de contrabando (Al hilo de la sentencia del TS 4117/2021, de 4 de noviembre)*, p. RR-8.1 Revista española de Derecho Administrativo 2022, núm. 219 (Abril-junio 2022). Crónicas de Jurisprudencia.

[70] STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-12-2020, núm. 3822/2020, rec. 178/2018.

de ejercicios, elevó un escrito a la Administración Tributaria [71] solicitando que se realizara una regularización de esos intereses de demora así como de las posibles deducciones de ejercicios anteriores. Pero esa petición no fue contestada por la Administración y la entidad recurrente no declaró los ingresos percibidos por el concepto de los intereses de demora. Transcurrido un tiempo, la Administración requirió a la recurrente, en relación con su autoliquidación de IS, girándole liquidaciones provisionales y acordando la imposición de una sanción, atribuyéndole una falta de diligencia por el hecho de no declarar los ingresos percibidos por el concepto de los intereses de demora. La empresa recurrió y una de las alegaciones que planteaba es la de falta de motivación de la resolución sancionadora.

Ante esto el TSJ afirma que no cabe atribuir automáticamente una culpabilidad a la falta de ingreso. Recuerda que la culpabilidad debe determinarse y declararse en base a circunstancias concretas que evidencien la intencionalidad o negligencia en la actuación del sujeto. Entendió que excluye claramente la concurrencia de negligencia o falta de diligencia el hecho de que la recurrente, ante la complejidad de la forma en que debían de integrarse esos intereses de demora, formulara un escrito a la Administración solicitando una regularización de los mismos.

El TSJ se basa, además, en el hecho de que esa petición no fue contestada por la Administración, para disertar sobre el principio de buena administración. «En el panorama de la dogmática tributaria en materia de control de las potestades de la Administración ha irrumpido desde hace algún tiempo el principio de buena administración. Persigue potenciar principios esenciales en el control de la aplicación de las normas por la Administración, como el de proporcionalidad o el de seguridad jurídica. La idea que late en la formulación de este principio es la necesidad de que se adecúe el actuar administrativo a los intereses públicos, ya que no sólo se debe exigir que la Administración respete la legalidad en la adopción de sus decisiones, sino también que las mismas se orienten al cumplimiento de un deber genérico de buena administración, que abarca multitud de derechos singulares, como la terminación de los procedimientos administrativos en un plazo razonable, el veto a la posibilidad de resoluciones adoptadas «in inaudita parte» o aspectos relacionados con la interdicción de la indefensión, como el acceso al expediente y la motivación adecuada. El principio de buena administración, podría derivarse del artículo 103.1 de la Constitución que dispone que la Administración «sirve con objetividad

[71] Con base en el artículo 88 LGT, que reconoce la posibilidad de presentar consultas tributarias.

los intereses generales» en conexión con el artículo 106.1 que proclama el control judicial de la Administración, e incluso en el artículo 9.3 en el que late el denominado principio de juridicidad de la actuación administrativa, cuando se habla de sometimiento de la Administración al Derecho y no sólo a la ley. Este artículo de la Norma Fundamental incorpora un elemento esencial de la buena administración como es la proscripción de la arbitrariedad. Pero igual que señaló el Tribunal Constitucional en relación con la seguridad jurídica, interpretando este artículo 9,3, que la misma es «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad», añadiendo que «... si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente», algo parecido podría decirse del principio de buena administración. También del mismo podría afirmarse que si fuera la suma de los mencionados principios no sería necesario formularlo de modo explícito. El principio de buena administración tiene una singularidad propia que se cimenta en el trato parcial y equitativo y en la total exclusión de la arbitrariedad» [72].

De esta cita literal queremos destacar las siguientes ideas que contribuyen a una mejor delimitación y entendimiento de la buena administración:

a) La buena administración se incardina en la dogmática tributaria en materia de control de las potestades de la Administración.

b) La creciente tendencia a recurrir al principio de buena administración persigue potenciar principios esenciales en el control de la aplicación de las normas por la Administración, como son el de proporcionalidad o el de seguridad jurídica.

c) La idea de fondo que late en el principio de buena administración es la necesidad de que se adecúe el actuar administrativo a los intereses públicos. No sólo debe exigirse que la Administración respete la legalidad en la adopción de sus decisiones, sino también que las mismas se orienten al cumplimiento de un deber genérico de buena administración que abarca multitud de derechos singulares como son la conclusión de los procedimientos administrativos en un plazo razonable, la prohibición de resoluciones adoptadas sin audiencia del interesado, la interdicción de la indefensión, el acceso al expediente y la motivación adecuada.

d) El principio de buena administración está reflejado en nuestra Constitución, en el artículo 103.1, sobre servicio objetivo de la Administración a los

[72] *Ibidem.* Fundamento de Derecho décimo.

intereses generales, el 106.1 sobre control judicial de la Administración, y el artículo 9.3 sobre sometimiento de la Administración al Derecho y no sólo a la ley, así como la prohibición de la arbitrariedad que es un elemento esencial de la buena administración.

e) El principio de buena administración no se agota en la suma de esos principios y derechos. Si fuera la suma de esos principios, no sería necesario formularlo de modo explícito.

f) El principio de buena administración tiene singularidad propia que se cimenta en el trato parcial y equitativo y en la total exclusión de la arbitrariedad.

Volviendo al asunto analizado por esta sentencia, el TSJ consideró que la conducta de la Administración, no contestando la solicitud de la entidad, no es conforme a la forma de actuar exigible a la Administración. Esto sumado al hecho de que la resolución sancionadora no cumplía el nivel de motivación exigible, llevo al TSJ a estimar el recurso y dejar sin efecto la sanción impuesta [73].

2.8 **Obligación de la Administración de actuar de manera diligente y proactiva para subsanar notificaciones erróneamente practicadas**

El deber de actuar de manera diligente y proactiva y volver a intentar notificaciones erróneamente practicadas ha sido tratado por el TSJ de Asturias en su sentencia de 30 de noviembre de 2020 [74]. En esta sentencia el TSJ resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución del TEAR desestimatoria de tres reclamaciones económico-administrativas acumuladas contra tres liquidaciones por IRPF.

En el asunto enjuiciado, el reclamante alegaba que las tres liquidaciones habían sido practicadas una vez en procedimientos de comprobación caducados dado que, entre las fechas de inicio y finalización, había transcurrido el plazo de caducidad de seis meses para los procedimientos de comprobación limitada [75]. La Administración alegaba por su parte que había realizado un intento de notificación de las liquidaciones que impedía la caducidad del procedimiento.

---

[73] *Ibidem.* Fundamento de Derecho Décimo.
[74] TSJ Asturias (Contencioso), sec. 1.ª, S 30-11-2020, núm. 744/2020, rec. 569/2019.
[75] Artículos 139.1.b) y 104 de la LGT.

En este caso, el TSJ consideró que el empleado de Correos había cometido un error en la consignación de las fechas de los intentos de entrega realizados, impidiendo al recurrente conocer con certeza la fecha de realización de dichos intentos y estimó, además, que, a la vista de tan evidente error, correspondía a la Administración, en virtud de los principios de buena fe y de buena administración, actuar de manera diligente para evitar la confusión que generaban los acuses de recibo cuestionados, ya que podía haberse remediado mediante la repetición de los intentos de notificación dentro del plazo de legal del procedimiento [76].

Por tanto, el TSJ de Asturias concluye que la Administración tiene que tener una actitud proactiva y diligente de manera que, en los casos de error en el intento de notificaciones, ha de repetir los intentos de notificación dentro del plazo de duración legal del procedimiento para remediar el error, porque así lo exige el principio de buena administración, motivo que llevó a la anulación de la resolución del TEAR.

2.9 **El derecho a una resolución administrativa en un plazo razonable en relación con el principio de seguridad jurídica**

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a una resolución administrativa en un plazo razonable en relación con el principio de seguridad jurídica ha sido tratado por el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 16 de enero de 2012 [77]. El TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo contra unas resoluciones del TEAR, formuladas contra sanciones impuestas en el marco de un mismo expediente sancionador, derivado de una la liquidación practicada por la Inspección en relación con el ISD de una contribuyente.

La recurrente alegaba, por un lado, que la actuación de la Administración imponiendo hasta tres sanciones en el marco de un mismo expediente sancionador habría vulnerado el principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución. También alegaba que había prescrito la infracción por el transcurso de más de cuatro años desde el 19 de junio de 1998 en que se presentó la autoliquidación de ISD hasta el 11 de octubre de 2003 en que se impuso la primera sanción. Por último, alegaba la recurrente que había caducado el expediente sancionador por no haberse respetado por parte

[76] *Ibidem.* Fundamento de Derecho Segundo.
[77] TSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 16-01-2012, núm. 40/2012, rec. 1437/2007.

de la inspección de tributos la obligación de concluir el expediente en un plazo máximo de doce meses, dado que la actividad inspectora había comenzado el 19 de junio de 1998 y la finalización se produjo mediante la resolución sancionadora de 7 de julio de 1999, y porque desde la reanudación de la tramitación del expediente sancionador a partir de la resolución del TEAR de 28 de febrero de 2003 que anulaba la sanción hasta la nueva resolución sancionadora de 11 de octubre de 2003, habría transcurrido con creces el plazo de seis meses previsto legalmente para la resolución de dicho expediente sancionador, con la consecuencia de la caducidad de éste.

El TSJ entendió que el proceder de la Administración autonómica se apartaba del principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE al generar incertidumbre y no permitir saber a qué atenerse a la parte recurrente en cuanto a una sanción revisada impuesta en 2009 con respecto a una donación que fue formalizada quince años antes, en 1994. Entendió también que se había resentido el principio de celeridad en la actuación administrativa, y se había quebrantado el derecho a una resolución administrativa dentro de un plazo razonable como parte integrante del más amplio derecho a una buena administración proclamado en el artículo 41 de la CDFUE.

3. DERECHO A QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ACTÚE EN UN PLAZO RAZONABLE. LA DILACIÓN VOLUNTARIA DE PLAZOS VA CONTRA LA BUENA ADMINISTRACIÓN

3.1 **No interrupción del cómputo de la prescripción, previa retroacción de actuaciones, por dilaciones voluntarias de la Administración**

El deber de resolver en un plazo razonable y de evitar dilaciones voluntarias ha sido tratado por el TS con ocasión de la figura de la «retroacción de actuaciones» del procedimiento por anulación de un acto administrativo. La retroacción de actuaciones está prevista para todos los procedimientos tributarios en el artículo 239 de la LGT, que regula la resolución en el procedimiento económico-administrativo, estableciendo dicho artículo que, cuando en la resolución económica-administrativa se aprecie que en el acto reclamado ha habido defectos formales que han disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se procederá a anular el acto en la parte afectada y a ordenar la re-

troacción de las actuaciones al momento en que se produjeron esos defectos [78]. Por su parte, el artículo 150.7 de la LGT se refiere a la retroacción de actuaciones de forma específica para el procedimiento de inspección, estableciendo que, cuando en una resolución económico-administrativa o judicial se aprecien defectos formales y se ordene la retroacción de las actuaciones de inspección, el procedimiento de inspección debe concluir en el tiempo que medie desde el momento al cual se retrotraigan las actuaciones y la finalización del plazo previsto en el artículo 150.1 de la LGT o en seis meses si éste último plazo fuera superior. Éste plazo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.7 LGT se computa desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución [79].

El plazo al que se refiere el artículo 150.1 LGT, es de 18 meses en general, 27 en caso de sujetos o entidades de mayor volumen o complejidad o de 6 meses si fuera superior [80]. Si no finaliza el procedimiento de inspección en el tiempo previsto, se produce el efecto de que no se considera interrumpido el

---

[78] El artículo 239.3 LGT establece que: «La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes».

[79] El artículo 150.7 LGT establece que: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación».

[80] El apartado 1 del artículo 150 de la LGT establece que: «1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de: a) 18 meses, con carácter general. b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación: 1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas. 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos».

plazo de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el procedimiento previsto en la Ley [81].

En ocasiones ocurre que, para ganar tiempo y evitar que el obligado tributario gane la prescripción, la Administración retrasa el propio envío del expediente al órgano facultado para ejecutar la resolución, generándose de esta manera un perjuicio para el obligado tributario, que el TS trata de corregir en base al principio de buena administración y de personalidad jurídica única de la Administración, entendiendo que ya la propia notificación de la resolución a la Administración equivale a la notificación al concreto órgano que ha de ejecutarla.

Según ha establecido el Alto Tribunal, la fecha que ha de tenerse en cuenta a efectos del cómputo del plazo a que se refiere el artículo 150.7 LGT, es la de recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución [82]. Las previsiones del 150.7 de la LGT son aplicables, tanto a los casos de estimación parcial por defecto de forma con retroacción de actuaciones, como a los de estimación parcial por defectos de fondo [83]. Por lo tanto, el plazo previsto por la LGT para ejecutar una resolución judicial o económico-administrativa que aprecie defectos formales o materiales y ordene la retroacción de actuaciones, es el periodo que reste desde el momento en que se retrotraigan las mismas hasta su finalización o el de seis meses si este fuera superior. Se empezaría a contar desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución, órgano este que normalmente será el mismo que haya dictado el acto sometido a revisión administrativa o judicial, lo cual está motivado porque la ejecución de la resolución probablemente requerirá la consulta de documentación y antecedentes que obran en el expediente, sin perjuicio de que, por aplicación del principio de personalidad jurídica única de la Administración, la notificación de la resolución a la Administración equivale a la notificación al órgano específico que dentro de ésta tiene la facultad de ejecutarla (Huesca Boadilla, 2020, p. 19) [84].

---

[81] El apartado 6 del artículo 150 de la LGT establece que: «El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1».

[82] SSTS de 4-11-2013, c. 495/2011, y 2-2-2015, c. 3811/2013, entre otras.

[83] SSTS de 4-4-2013, c.u.d. 3776/2012, 12-6-2013, c. 1921/2012, 18-10-2013, c.u.d. 830/2012 y 4-3-2015, c.1295/2013.

[84] Huesca Boadilla, R., *El principio de buena administración y los retrasos de la Administración Tributaria en la ejecución de las resoluciones estimatorias en parte de los Tribunales Económico-Administrativos.* Revista BIT plus, núm. 243, mayo 2020, p. 19.

El TS, en sentencia de 14 de febrero de 2017, afirma la ilicitud de las dilaciones voluntarias en el caso de la retroacción de actuaciones, aunque sin acudir de manera expresa al principio de buena administración, afirmando que:

> (…), el obligado tributario tiene derecho a que, ordenada por resolución judicial o económico-administrativa la retroacción de actuaciones, se lleven a cabo en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones, hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado uno o en seis meses si aquel periodo fuera inferior. No es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente (…); (…) en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aun cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo de tiempo que reste o de los seis meses, puesto que le deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados [85].

En sentencias posteriores, el TS ya se ha referido, de manera expresa, al principio de buena administración para corregir estas dilaciones voluntarias [86].

Otra de las sentencias en la que el TS aborda este problema es la de 5 de diciembre de 2017 [87]. En este asunto, la Inspección de tributos, tras una comprobación de valores, había girado a un contribuyente, con fecha 24 de septiembre de 2009, una liquidación por regularización de IRPF de 2007. La regularización se debía a una retribución del capital mobiliario en especie a imputar al contribuyente, socio de una empresa, por el uso y disfrute de una vivienda propiedad de dicha empresa y la ganancia patrimonial derivada de la aportación no dineraria (acciones sin cotización oficial), realizada en una ampliación de capital acordada por la empresa. Se le impuso además una sanción por la infracción grave consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria [88]. El contribuyente recurrió en vía económico-administrativa ante el TEAR porque consideró que, al notificársele la liquidación, no se le había advertido de su

---

[85] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-2-2017, núm. 249/2017, rec. 2379/2015. Fundamento de Derecho Tercero.

[86] Así, por ejemplo, en su sentencia de 17 de abril de 2017 STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-4-2017, núm. 665/2017, rec. 785/2016) en el Fundamento de Derecho tercero, recurre expresamente al principio de buena administración al afirmar que «(…), le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y tramites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente».

[87] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-12-2017, núm. 1909/2017, rec. 1727/2016.

[88] Artículo 191 LGT.

derecho a instar una tasación pericial contradictoria cuando la Administración estaba obligada a hacerlo puesto que se había efectuado una comprobación de valor y que esta circunstancia le había ocasionado indefensión. El TEAR desestimó la reclamación. Ante esto, el contribuyente interpuso recurso de alzada al TEAC. El TEAC, mediante resolución de 31 de enero de 2013, estimó el recurso de alzada y acordó la retroacción de las actuaciones inspectoras para que la Inspección volviera a emitir la liquidación incluyendo la advertencia al reclamante de su derecho a solicitar la tasación pericial contradictoria, y permitir al contribuyente ejercitar tal derecho. La Inspección, en atención a la retroacción acordada por el TEAC, dictó acuerdo el 23 de octubre de 2013, notificando el 29 de octubre la misma liquidación, originariamente dictada, así como el acuerdo sancionador, y le informaba al obligado tributario sobre la posibilidad de interponer recurso de reposición, reclamación económico-administrativa o bien instar la tasación pericial contradictoria. El contribuyente alegó la prescripción por haberse superado el plazo de seis meses [89], primero en vía económico-administrativa ante el TEAC, que fue desestimada el 3 de julio de 2014 y, después, por medio de recurso contencioso-administrativo ante la AN, que también fue desestimado. El contribuyente interpuso entonces recurso de casación en base a: la prescripción de la facultad de la Administración de practicar liquidación respecto del IRPF ejercicio de 2007; la nulidad por omisión del trámite de audiencia previa, la improcedencia de la valoración de los rendimientos del capital mobiliario obtenidos en especie; la impugnación de la valoración de la aportación no dineraria de participaciones de otra sociedad y respecto de la sanción impuesta, alegó la ausencia de motivación de la resolución sancionadora y la ausencia de culpabilidad.

De estas alegaciones, nos centraremos en la de la prescripción ganada ya que el TS la resuelve acudiendo, entre otros argumentos, al principio de buena administración. El recurrente alegaba que la resolución del TEAC le había sido notificada el 20 de febrero de 2013, pero a la Inspección, Administración facultada para ejecutar la resolución, se le remitió el 29 de julio de 2013. La Inspección emitió y notificó la liquidación el 29 de octubre de 2013, es decir ocho meses después de la resolución del TEAC, que era de fecha 31 de enero de 2013. Por su parte, la Inspección alegaba que la LGT establece que el plazo para finalizar las actuaciones comenzaba cuando la resolución se notifica a la Administración facultada para ejecutarla la resolución. Pero era evidente que se había producido una dilación desde la notificación de la resolución del TEAC a la Agencia Tributaria hasta la notificación de ésta a la Inspección.

[89] Artículo 150 de la LGT.

El TS, tras analizar las fechas de las diferentes actuaciones, concluye que no se ha incumplido el plazo legal de finalización de las actuaciones por parte de la Administración. Sin embargo, sí que hubo una dilación en la remisión de la resolución desde el TEAC, que la dictó el 31 de enero de 2013, y no la remitió al TEAR hasta el 10 de julio de 2013, y que era el órgano encargado de enviarla, a su vez, a la Administración facultada para ejecutarla. Es decir, se había producido la mayor dilación en la remisión de la resolución desde el TEAC al TEAR, no estando legalmente previsto un plazo para la remisión de las resoluciones económico-administrativas, pero no se había incumplido el plazo legal de finalización de las actuaciones por parte de la Inspección con lo que el TS desestima esta alegación del recurrente.

No obstante, el TS hace una consideración sobre la actuación de la Administración en base al principio de buena administración que interesa al objeto de este trabajo, en el Fundamento de Derecho Cuarto al afirmar que:

> Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. (…) no es aceptable, pues, que los órganos económico-administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor.

Por lo tanto, el TS, aunque en este asunto concreto no da la razón al recurrente, sí que establece doctrina sobre la actuación de la Administración en base a la buena administración, declarando reprochable que quede a la voluntad de la Administración la determinación del inicio de un plazo que ya está determinado por la ley. Y reprocha que no exista un plazo específico para que los órganos económico-administrativos remitan el expediente a la Administración que deba ejecutar la resolución. El Supremo recurre al principio de buena administración en los mismos términos vistos en tantas otras ocasiones [90] y termina afirmando que «la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente

[90] «A la Administración, y claro está, a los órganos económico-administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable…».

para la ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico-administrativo no puede resultar jurídicamente neutral, sino que deberán extraerse las consecuencias jurídicas derivadas» [91]. Es decir, también los órganos económico-administrativos tienen el deber de evitar dilaciones en la remisión de los expedientes para la ejecución de la resolución, porque así lo exige el principio de buena administración a que tienen derecho los contribuyentes.

Es importante remarcar que las dilaciones que el TS está considerando reprochables son las voluntarias ya que, en otros casos, el Alto Tribunal no ha considerado reprochable tal retraso si se debía a un error involuntario de la propia Administración. Es el caso de la Sentencia de 18 de diciembre de 2019 [92], en la que el TS trata la siguiente cuestión casacional: (i) discernir si conforme a lo previsto en el artículo 150.7 de la LGT es jurídicamente reprochable conforme al principio de buena administración que, cuando se ordena por parte de un Tribunal Económico-Administrativo una retroacción de actuaciones, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución, desde la fecha de la resolución del órgano económico-administrativo y, (ii) ¿cuáles serían los efectos de haberse diferido significativamente el expediente? [93].

En el asunto enjuiciado, una Compañía había absorbido a otra en el año 2000. En 2005 la Inspección comprobó a la Compañía absorbida para revisar la correcta aplicación del régimen especial de diferimiento del IS por el ejercicio 2000. La Inspección comprobó el valor de los bienes transmitidos y les atribuyó una valoración de mercado emitiendo una liquidación el 16 de diciembre de 2005. El asunto llegó al TEAC que, en resolución de 15 de marzo de 2012, consideró defectuosa la notificación de la liquidación practicada porque no se informaba al contribuyente de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria por lo cual ordenó que se retrotrajeran las actuaciones al momento de la notificación de la liquidación, de manera que se le informase debidamente de su derecho. Esta resolución se notificó por error a un Órgano que no era el competente para ejecutarla con lo que se devolvió la resolución y se volvió a remitir esta vez al Órgano competente, con pérdida de tiempo. Se remite al Órgano competente, se reanuda el procedimiento y se emite de nuevo la liquidación por la Inspección con fecha 27 de noviembre de 2012. El contribuyente recurrió la liquidación alegando que ya había prescrito la posibilidad de practicarla, por haber transcurrido más de seis meses, plazo previsto en la

[91] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-12-2017, núm. 1909/2017, rec. 1727/2016. Fundamento de Derecho cuarto.

[92] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-12-2019, núm. 1853/2019, rec. 4442/2018.

[93] *Ibidem.* Antecedente de hecho tercero.

ley [94], desde que la resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012, estimatoria con retroacción de actuaciones, fue notificada por primera vez a un órgano de la Inspección, el 23 de marzo de 2012, hasta la notificación de la nueva liquidación, que tuvo lugar el 27 de noviembre de 2012. Entendía el recurrente que las actuaciones anteriores no habían interrumpido el plazo de prescripción del derecho la Administración a emitir la liquidación. Pero el TS rechaza este argumento. Considera el TS que el principal motivo del retraso fue la errónea remisión del expediente a un órgano administrativo que no era el competente. Por parte de dicho órgano no se demoró la subsanación de este error. Recibida la resolución por éste el 15 de octubre, la devolvió al TEAR el 19 de octubre siguiente indicándole que él no era el órgano competente para ejecutar la resolución. El TEAR se dirigió entonces al órgano competente trasladándole la resolución y seguidamente se produjo, sin ninguna otra dilación, la ejecución de la resolución. El Tribunal consideró que no existió una dilación desproporcionada, ni tampoco ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico-administrativo. Entendió el TS que la demora en remitir las actuaciones para su ejecución fue de escasa entidad y no revelaba una conducta manifiestamente negligente o dilatoria, debiendo tener en consideración la extraordinaria carga de trabajo que soporta este órgano económico-administrativo. No obstante, en el Fundamento de Derecho Noveno, el TS reitera como doctrina de interés casacional la establecida en relación con el principio de buena administración en su sentencia de 5 de diciembre de 2017 [95]. Y, con base en esa doctrina, juzga que en este caso concreto no se produjo una dilación no razonable o desproporcionada, por lo que rechazó las pretensiones del recurso de casación.

El TS se ha pronunciado sobre esta cuestión también en su sentencia de 23 de julio de 2020 [96], en la cual se plantea:

> Si desde la perspectiva del principio de buena administración ínsito en el artículo 103 de la Constitución, es conforme a Derecho que la Administración alargue anormalmente los plazos de remisión interna de un determinado expediente, en perjuicio de derechos y garantías del contribuyente, aun cuando se cumpla estrictamente la letra de la Ley [97].

---

[94] Artículo 150.5 LGT (actual 150.7).

[95] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 5-12-2017, núm. 1909/2017, rec. 1727/2016. «(…) del derecho a una buena administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable».

[96] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-7-2020, núm. 1111/2020; rec. 7483/2018.

[97] *Ibidem.* Fundamento de Derecho primero.

En esta sentencia el Alto Tribunal, recurre, al igual que lo hiciera en la sentencia de 18 de diciembre de 2019, a los principios formulados en el artículo 9.3 de la CE de legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad, a los del artículo 103 de objetividad, eficacia, coordinación y sometimiento pleno a la ley, principios todos estos reflejados en el artículo 3.1. de la LRJSP, según el cual, la Administración debe respetar en su actuación, además, los principios de racionalización y agilidad, buena fe y confianza legítima. Y, lo más relevante al objeto de este trabajo, el TS vincula estos principios a varias de las manifestaciones del derecho a una buena administración contenidas en el artículo 41 de la CDFUE, en concreto, el derecho a un trato imparcial y equitativo y a que las Instituciones actúen en un plazo razonable.

En esta sentencia el Alto Tribunal hace una recopilación de su doctrina sobre el principio de buena administración en relación con la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo y cita para ello, la sentencia de 14 de febrero de 2017, la de 17 de abril de 2017, y la de 5 de diciembre de 2017, de donde pueden extraerse las siguientes ideas claves:

1.ª El contribuyente tiene derecho a que ordenada por resolución judicial o económico-administrativa la retroacción de actuaciones de inspección, éstas se concluyan en el plazo que prevé la ley y la Administración no está facultada para extender ese plazo mediante dilaciones voluntarias.

2.ª En los casos en que la Administración haya podido actuar para cumplir esos plazos, aun cuando no haya recibido aún el expediente, debe respetar el plazo legal, porque es un deber material y objetivo, al margen de la voluntad de los implicados.

3.ª No puede quedar a la voluntad de la Administración la determinación del inicio del plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones.

4.ª No pueden perjudicar al contribuyente ni justificar la quiebra de sus derechos las dilaciones que se produzcan por las remisiones del expediente dentro de la propia Administración.

5.ª El ordenamiento jurídico prevé que, en el sistema de aplicación de los tributos, los órganos implicados actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública, no siendo excusa para la quiebra de este principio el hecho de que la ley establezca la separación y atribución de funciones diferenciadas a los diferentes órganos.

6.ª No es aceptable que los órganos económico-administrativos, para remitir el expediente al órgano ejecutor, no estén sometidos a un plazo específico sino solamente al plazo de prescripción.

7.ª Las dilaciones desproporcionadas o que no sean razonables no pueden ser jurídicamente neutrales sino que, en función de cada caso, deben tener consecuencias jurídicas.

El TS hace en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia una aclaración sobre el sentido que debe darse a los plazos que se establecen en el artículo 150.7 de la LGT, al afirmar que la finalidad buscada en la norma es preservar un plazo suficiente para realizar las actuaciones que sean necesarias para ejecutar la resolución, debiendo evitarse los tiempos muertos que puedan producirse entre la resolución judicial o económico-administrativa y su notificación, y el momento en el que se ejecute lo resuelto. Se trata de un plazo fijado al margen de la voluntad tanto del contribuyente como de la Administración. Y, en el Fundamento de Derecho Quinto afirma el TS que «el diferimiento significativo de la actuación de la Administración vulnera el principio de buena administración» [98].

En definitiva, el TS está reprochando la utilización intencionada de vacíos legales en la regulación del propio funcionamiento de la Administración para retrasar su obligación de emitir una resolución o finalizar un procedimiento, aun cuando la finalidad sea proteger a la Administración. Tal protección a la Administración debe decaer cuando ese proceder perjudica al contribuyente y le impide beneficiarse de los derechos y garantías que le reconoce la ley.

Deben mencionarse también en este aspecto dos sentencias del día 19 de noviembre de 2020 [99], donde se concluye que la obligación de la Administración de someterse en su actuación a la ley y a los deberes de diligencia y eficacia, impone razonabilidad en los traslados de resoluciones al órgano de ejecución a los efectos del artículo 150.5 de la LGT. De acuerdo con estas sentencias, es contrario al derecho a una buena administración la postergación *sine die* de una decisión de la que depende el efectivo acceso del contribuyente a la tutela judicial.

En los litigios objeto de estas sentencias se trataba de determinar si el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del RGRVA para la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse *(dies a quo)* desde el momento en que la resolución del tribunal económico-administrativo tubo entrada en la Agencia Tributaria o bien, por el contrario,

[98] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-07-2020, núm. 1111/2020; Rec. 7483/2018. Fundamento de Derecho quinto.

[99] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-11-2020, núm. 1551/2020, rec. 6226/2018 y 1558/2020, rec. 4911/2018.

desde que dicha resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Considera el TS en esta sentencia que la expresión «entrada en el registro del órgano competente para su ejecución» debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de un mes a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el registro de la Agencia Tributaria y ello por tres motivos:

1.º Porque en la Administración Pública rige el principio «de personalidad única» que implica que no pueda distinguirse entre la entrada de la resolución que debe ser ejecutada en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, porque ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria. Aunque tales órganos tengan funciones diferenciadas, en el sistema general de aplicación de los tributos diseñado por el legislador actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública.

2.º Si se interpretara que el plazo debe contarse desde que la resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, se dejaría a la «voluntad de la Administración» el cumplimento del plazo. Es decir, si dicho plazo solo empezase a contar cuando la resolución llega a conocimiento del concreto equipo que debe llevar a cabo su ejecución, se estaría permitiendo fraccionar el plazo en dos tramos: de un lado, el periodo de tiempo transcurrido desde que la resolución tiene entrada en la Administración Tributaria hasta que la misma es remitida al citado órgano; y, de otro, el periodo de tiempo que dicho órgano tarda en dictar el acuerdo de ejecución, siendo así que ambos órganos pertenecen a la Administración Tributaria.

3.º Si dicho plazo solo empezase a contar cuando la resolución llega a conocimiento del concreto órgano que debe llevar a cabo su ejecución, se estaría atentando contra la finalidad de la norma que es garantizar el derecho del contribuyente a una buena administración evitando que se retrase en el tiempo la ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. Bastaría para eludir la finalidad de la norma que el inicio del plazo de ejecución quedase a voluntad de la Administración. También se vulneraría la finalidad de la norma si se permitiera excluir del cómputo del plazo el tiempo en que la resolución a ejecutar ya se encuentra en poder de la Agencia tributaria, que puede añadir pasos intermedios que demoren dicha ejecución. Tales exclusiones del cómputo del plazo no están amparadas por la norma.

El Alto Tribunal trae a colación los principios constitucionales de legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, servicio objetivo a los intereses generales, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación, sometimiento a la ley y al Derecho. El TS recuerda que todos estos principios tienen su reflejo en el artículo 3.1 de la LRJSP, conforme al cual las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la ley y al Derecho y que las Administraciones tienen el deber de respetar en su actuación y relaciones, entre otros, los principios de racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión, buena fe, confianza legítima y lealtad institucional. Y que, en el ámbito de la UE, en el artículo 41.1 de la CDFUE se especifica que toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. A partir de aquí, el TS resume su doctrina jurisprudencial sobre la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo [100] para concluir que la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para

[100] Comienza por la sentencia de 14 de febrero de 2017 (STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-02-2017, núm. 249/2017, rec. 2379/2015), donde se afirma que el obligado tributario tiene derecho a que ordenada la retroacción por resolución judicial o económico administrativa, las actuaciones pendientes se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones y la conclusión del plazo previsto en la ley o en seis meses si aquel período fuera inferior; y que la Administración no está facultada para ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni para sobrepasar los plazos cuando materialmente ha realizado actuaciones antes de recepcionar el expediente. Por eso, en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aun cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá pasarse del plazo del tiempo que reste o de los seis meses. El deber de la Administración de atenerse a un plazo legalmente fijado es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados. Continúa con la sentencia de 17 de abril de 2017 (STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-04-2017, núm. 665/2017, rec. 785/2016) en la cual se establece que le es exigible a la Administración una conducta suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación. Así lo exige el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia del procedimiento y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Cita por último la sentencia de 5 de diciembre de 2017, (STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 5-12-2017, núm. 1909/2017, rec. 1727/2016) en la cual, afirmaba que fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Que, aunque dentro de la Administración existan diferentes órganos y separación de funciones, en el sistema general de aplicación de los tributos diseñado por el legislador, los diferentes órganos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública.

ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico-administrativo no puede resultar jurídicamente neutral, sino que debe tener consecuencias jurídicas. Los derechos de los contribuyentes no pueden quedar al albur de un registro interno de la Administración Tributaria, el del órgano competente para la ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo. No es compatible con el principio de buena administración que el inicio de un plazo para dictar un acto que afecta a los derechos de los ciudadanos sea el de un registro interno de la Administración, inaccesible a éstos y sujeto a las modificaciones que decida en cada momento la propia Administración. Por ello, en los casos enjuiciados, el TS estimó que el inicio del plazo de un mes para ejecutar una resolución económico-administrativa debe computarse desde que conste su registro en la Agencia tributaria y no en el concreto órgano que deba ejecutar la resolución [101].

El TS vuelve a analizar esta cuestión en una sentencia de 22 de diciembre de 2020 [102]. Esta sentencia casa una sentencia del TSJ de Madrid de 29 de mayo de 2019. El TS reitera que es jurídicamente reprochable, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 CE, que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución y determina los efectos jurídicos derivados de esta actuación reprochable de la Administración Tributaria. El TS reitera su doctrina, es decir, que es contrario al principio de buena administración que la Administración difiera la remisión del expediente y, si lo hace, deberá hacer frente a los perjuicios derivados de su actuación, concretamente los comprendidos en el artículo 150.7 de la LGT, sin que pueda ya situar la fecha de inicio del plazo legal en el momento «extraordinariamente tardío» en el que se produjo la remisión o la recepción del expediente, sino que habrá que determinar caso por caso en qué fecha ha de ubicarse dicho plazo inicial, y las consecuencias que deban derivarse de ello.

El ST hace también en esta sentencia un ejercicio de síntesis y aclaración de esta doctrina que reflejamos a continuación como conclusión de este apartado:

a) El contribuyente tiene derecho a que, ordenada por resolución judicial o económico-administrativa la retroacción de actuaciones, éstas se lleven

[101] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-11-2020, núm. 1551/2020, rec. 6226/2018 y 1558/2020, rec. 4911/2018.

[102] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-12-2020, núm. 1810/2020, rec. 5653/2019.

a cabo en el período fijado en el artículo 150 de la LGT, sin que pueda la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias.

b) En aquellos casos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones para cumplir lo ordenado, no podrá exceder el plazo previsto en el artículo 150 LGT, incluso aunque no haya recibido el expediente.

c) El deber de atenerse a un plazo legalmente fijado es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados.

d) Los desfases temporales injustificados no pueden resultar jurídicamente indiferentes: fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quedara a la sola voluntad de la Administración acudiendo al argumento de que son funciones diferenciadas las de resolver las reclamaciones y las de ejecutarlas.

e) No puede olvidarse que, si bien a los órganos implicados se le atribuyen competencias diversas, en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública.

f) El derecho a una resolución administrativa en un plazo razonable implica que la dilación injustificada en la remisión del expediente al órgano ejecutor debe tener consecuencias jurídicas y en todo caso, no pueden favorecer al infractor [103].

Sin embargo, en lo que se refiere a los efectos del incumplimiento del plazo, esta doctrina parece ser contradicha por la sentencia de 6 de abril de 2022 [104], en lo relativo a los efectos del incumplimiento del plazo de un mes para dictar resolución, previsto en el artículo 66.2, del RGRVA y en el artículo 239.3 LGT. En esta sentencia el TS considera que la superación de dicho plazo no conlleva efecto invalidatorio alguno, sino solo el cese del devengo de intereses de demora en favor de la Administración, a partir del agotamiento de dicho plazo. Si bien, el sentido de este fallo es discrepado en un voto particular en el que precisamente se advierte de la contradicción de esta sentencia con la doctrina fijada en sentencias anteriores.

Esta «contradicción doctrinal» en lo que se refiere a los efectos del incumplimiento del plazo es resuelta por el TS en dos sentencias de 14 de febre-

[103] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-12-2020, N.º 1810/2020, rec. 5653/2019. Fundamento de Derecho tercero.

[104] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 06-04-2022, núm. 424/2022, rec. 2054/2020.

ro de 2023 [105] en las que la solución alcanzada es entender que la vulneración de la obligación de dictar una resolución en un plazo razonable no determina la nulidad de los actos tardíamente dictados sino los efectos del silencio administrativo y el no devengo de intereses de demora. En estas sentencias el TS resuelve un recurso de casación contra una sentencia de la AN, desestimatoria de un recurso contencioso administrativo y confirmando una resolución del TEAC, estimatoria parcialmente de un recurso de alzada contra una resolución del TEAR, en relación con el IS de una compañía, ordenando la retroacción de actuaciones.

En el asunto enjuiciado, la Inspección de Hacienda había realizado actuaciones de inspección a la empresa recurrente y sus sociedades dependientes por el IS de varios ejercicios, que finalizaron con un acta en disconformidad y una liquidación. La empresa recurrente interpuso el 5 de agosto de 2013 reclamación directamente ante el TEAC, como reclamación *per saltum* al amparo de lo previsto en el artículo 229 LGT, para evitar así la doble instancia y lograr una tramitación más rápida de la vía económico-administrativa. Sin embargo, dicha reclamación fue resuelta por el TEAR, con fecha 29 de febrero de 2016. Ante esto, la empresa recurrente interpuso recurso de alzada ante el TEAC alegando que la resolución del TEAR era nula de pleno derecho, al haber omitido el procedimiento establecido. El recurso de alzada fue estimado parcialmente por el TEAC, que acordó la anulación de la resolución del TEAR porque la había adoptado sin tener competencia para ello y ordenó la retroacción de actuaciones con la finalidad de que la reclamación económico-administrativa fuera resuelta por el propio TEAC. Sin embargo, el TEAC rechazó la nulidad de pleno derecho alegada por la recurrente y declaró que se estaba ante un supuesto de anulabilidad, con lo que otorgaba a la resolución del TEAR virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho a liquidar, entendiendo el TEAC que no había prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar, a pesar de que, entre la interposición de la reclamación por la empresa reclamante y la resolución del TEAC habían transcurrido más de cuatro años. La recurrente interpuso el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, alegando la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS, ejercicios 2008 a 2010, porque desde la interposición de la reclamación económico-administrativa, en agosto de 2013, hasta la resolución del TEAC, órgano competente para resolverla, de 5 de abril de 2018, en la que ordenó la retrotracción de las actuaciones al momento inmediatamente posterior a la

[105] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, 14-02-2023, núm. 170/2023, rec. 3687/2021 y núm. 171/2023, rec. 3897/2021.

interposición, habían pasado más de cuatro años y la resolución del TEAR resolviendo la reclamación no interpuesta ante él no interrumpía la prescripción por ser actuaciones nulas de pleno derecho y por aplicación del principio de buena administración en su manifestación de derecho a una resolución en un plazo razonable. Ante esto, la AN desestima la alegación de falta de interrupción de la prescripción de la resolución del TEAR por la nulidad de pleno derecho de dicha resolución por entender que no concurre la causa de nulidad por no ser la incompetencia jerárquica o de grado determinante de nulidad de pleno derecho, sino solo un defecto legalidad menor no cualificado y porque el vicio de procedimiento apreciado no determina una omisión absoluta del mismo. Ya que el procedimiento existió, aunque ante un órgano económico-administrativo incompetente. Además, entendió la AN que la infracción del derecho a una buena administración del artículo 41 de la CDFUE por vulneración del principio del plazo razonable no supone por regla general la anulación de la decisión adoptada tras un procedimiento administrativo y recurría para sustentar tal interpretación a una sentencia del TGUE de 7 de junio de 2013 (asunto T-267/07), en la que se afirma que la infracción del principio del plazo razonable sólo afecta a la validez del procedimiento administrativo cuando el excesivo transcurso del tiempo pueda haber afectado al contenido mismo de la decisión adoptada en el procedimiento.

La empresa recurrente interpone recurso de casación ante el TS, quedando la cuestión casacional fijada en dos puntos: (i) determinar si la resolución por un TEAR de una reclamación económico-administrativa *per saltum,* es causa de nulidad o de anulabilidad y (ii) aclarar interpretando las normas sobre la interrupción de la prescripción (art. 68 LGT) conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3, 103 y 106 CE, si los actos dictados por un órgano revisor declarado incompetente interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, al suponer una tramitación no diligente que motiva su resolución en un tiempo no razonable.

El TS entendió en este asunto que el vicio de incompetencia surgido por haber resuelto el TEAR una reclamación dirigida *per saltum* al superior jerárquico, el TEAC, no determinaba la nulidad de la resolución del TEAR, porque el superior conoció finalmente del asunto. También consideró que no se había producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar porque, por un lado, la prescripción en la vía económico-administrativa se produce cuando transcurren cuatro años sin que se haya producido ninguna actuación sustancial del órgano que debe resolver, lo cual no se produjo en el caso enjuiciado y, por otro, porque no siendo nula la resolución del TEAR, sí que interrumpía dicha resolución el plazo de prescripción extintiva.

Sin embargo, el TS consideró que sí que se había producido infracción del derecho a una buena administración y de los artículos 9.3 y 103 de la CE por haber resuelto los órganos económico-administrativos en un plazo no razonable, incurriendo en dos dilaciones acumulativas: la derivada del conocimiento por un órgano incompetente de una reclamación dirigida *per saltum* al TEAC y, la surgida con la retroacción ordenada por el TEAC al TEAR para la tramitación íntegra del procedimiento, sin atender al principio de conservación de los actos. Ambas actividades acarrean una violación del plazo razonable, totalmente evitable.

En base a lo anterior, el TS entendió en esta sentencia que la resolución indebida, por un TEA, de la reclamación formulada *per saltum* prevista en el artículo 229 de la LGT no es causa de nulidad del artículo 217.1 de la LGT, ya que se trata un problema de incompetencia jerárquica, que ha terminado conociendo el órgano competente. También consideró el TS que los actos dictados por un órgano revisor declarado incompetente no determinan la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo de que se trate, a menos que hubieran transcurrido más de cuatro años de inactividad en esa sede revisora.

El TS concluyó afirmando que, aunque en el asunto enjuiciado había habido una vulneración evidente del principio de buena administración en su modalidad de deber de diligencia al resolver las reclamaciones y recursos y de resolverlos en un plazo razonable, tal vulneración no determinaba la nulidad de los actos tardíamente dictados, sino la entrada en juego de las soluciones previstas por el ordenamiento jurídico para reparar o mitigar los excesos de plazo o dilaciones y el daño que con ellos se ocasiona y que son la vía del silencio administrativo y la no exigencia, conforme al artículo 26.4 de la LGT de intereses de demora por el tiempo de esas dilaciones.

3.2 **Dilaciones en el plazo de interposición de los recursos en vía económico-administrativa**

El TS ha abordado la dilación voluntaria de plazos en relación con el principio de buena administración también en relación con la interposición de los recursos en vía económico-administrativa. A ello se refieren tres sentencias del mes de junio de 2021 [106], cuya cuestión es determinar la fecha en la que debe entenderse notificada una resolución, dictada en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos

[106] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-06-2021, núm. 872/2021, rec. 6123/2019, S 18-06-2021, núm. 880/2021, rec. 2188/2020 y 21-06-2021, núm. 885/2021, rec. 6194/2019.

económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, a efectos de inicio del cómputo del plazo de mes para la interposición del recurso de alzada ordinario ante el TEAC, siendo las alternativas: la recepción de la notificación de la resolución en cualquier órgano de la Administración o la de su recepción en el órgano concreto que debe llevar a cabo las actuaciones necesarias para la ejecución de la resolución o su impugnación.

El problema, muy parecido al analizado en relación con la ejecución de resoluciones que ordenan la retroacción de actuaciones, se plantea ahora porque, en el caso de resoluciones de anulación de actos dictados por órganos de la Agencia Tributaria, tales resoluciones se notifican a la ORT, que ha de remitir dicha resolución al órgano que dictó el acto anulado por la resolución, lo cual puede dilatarse en el tiempo sin que además, quede constancia en el expediente administrativo de la fecha efectiva de esas notificaciones efectuadas internamente entre órganos de la Administración, lo cual deja a la voluntad de la misma la posibilidad de determinar, arbitrariamente, la fecha de la notificación al órgano legitimado para actuar y por tanto, la del cómputo del plazo, utilizándose esa posibilidad para neutralizar la actuación y posibilidades de defensa del contribuyente afectado.

Los hechos de base son similares en las tres sentencias. La Inspección de tributos declaraba a un particular responsable solidario de las deudas de una sociedad mercantil, en base a lo previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT. El particular afectado recurrió ante el TEAR, que le dio la razón. La resolución del TEAR fue notificada a la ORT de la Agencia Tributaria en una fecha determinada y entre que la ORT la remitió a los órganos legitimados para ejecutar la resolución o recurrirla, y la fecha en que el órgano legitimado interpuso el recurso, se excedió el plazo de 1 mes previsto en el artículo 241 de la LGT para la interposición el recurso de alzada ordinario.

La Administración alegaba que el plazo para la interposición del recurso debía contarse desde que se había notificado la resolución recurrida al órgano legitimado para recurrirla y no la fecha en que había entrado en la ORT. Se basaba en lo previsto en el artículo 50.1 del RGRVA, según el cual:

> 1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados. Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de

> doctrina según lo previsto en los artículos 241, 242, 243 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [107].

Ante esto, el TS, considera que la entrada de la notificación en un órgano de la Agencia Tributaria como es la ORT, cuya función típica es la comunicación con los Tribunales, equivale al conocimiento del acto comunicado a cualquier órgano perteneciente a esa Administración, y ello basándose en el principio de personalidad jurídica única de la Administración. Por ello, el TS establece como doctrina jurisprudencial que a los efectos de establecer el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración Tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la ORT o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, por exigirlo así el principio de personalidad jurídica única de la Administración y el principio de buena administración ya que no es compatible con la buena administración que el inicio de un plazo para dictar un acto que afecta a los derechos de los ciudadanos sea el de un registro interno de la propia Administración, inaccesible a éstos y sujeto a las modificaciones que decida en cada momento la propia Administración. El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que hace a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones Públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

Es interesante la mención que hace el TS a la prerrogativa de la Administración de los recursos de alzada impropios. El TS recuerda que la figura de los «recursos de alzada impropios», es decir, promovidos por la Administración ante un órgano revisor de la propia Administración recurrente entraña, aun estando admitido legalmente, un privilegio de la Administración, el de corregir, sin atenerse a las rigurosas reglas de la revisión de oficio, el criterio que no le agrada de los órganos revisores propiamente administrativos, integrados en la propia Administración recurrente. Tal privilegio afecta de lleno a los derechos de los ciudadanos, privándoles del carácter favorable de la cosa juzgada administrativa en su favor creada en la resolución del TEAR estimatoria, enervando su validez y eficacia mediante «una especie de auto-recurso». El TS considera

[107] Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. BOE núm. 126, de 27 de mayo de 2005. Artículo 5.

esta prerrogativa como «irritante y descompensada» porque, además, «pospone e incluso neutraliza, el acceso a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos». Por este motivo, el TS afirma que la posibilidad de recursos de alzada impropios ha de ser vista con cautela, «incluso con recelo» [108]. El TS recoge esta misma doctrina en sus sentencias de 17 y 31 de mayo, 18, 20, 26 y 28 de julio, 8 de septiembre, 6 de octubre, 17 de noviembre de 2022 [109].

3.3 **Prohibición de escalonar injustificadamente procedimientos de inspección para evitar la prescripción**

En ocasiones, la Administración Tributaria incoa nuevos procedimientos de inspección cuando ve que se le va a acabar el plazo del que está tramitando, lo cual implica que se inicie de nuevo el plazo de prescripción. Esta actuación ha sido combatida en vía jurisdiccional en base al principio de unidad del procedimiento inspector.

La doctrina jurisprudencial del carácter unitario del procedimiento de inspección, implica que éste es único a todos los efectos y, por lo tanto, no pueden escalonarse injustificadamente varios procedimientos de inspección, ya que eso implica un fraude procedimental consistente en ampliar el alcance de las actuaciones inspectoras para evitar el incumplimiento del plazo de duración que establece la ley, el inicio del plazo de prescripción y también el control jurisdiccional. La Inspección puede incoar un nuevo procedimiento acerca de los mismos contribuyentes antes de finalizar otro anterior en curso, pero no podrá evitar los efectos del exceso del plazo de duración de éste, si existe conexión material entre los conceptos que constituían el objeto de ambos [110].

Recientemente, el TS ha unido al citado principio el de buena administración para reforzar que no es lícito que la Administración aproveche resquicios legales para eludir consecuencias jurídicas como, por ejemplo, la obligación de respetar los plazos de los procedimientos administrativos. Sirva como ejemplo

---

[108] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-06-2021, núm. 872/2021, rec. 6123/2019, S 18-06-2021, núm. 880/2021, rec. 2188/2020 y 21-06-2021, núm. 885/2021, rec. 6194/2019. Fundamento de Derecho cuarto, punto 3.

[109] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-05-2022, núm. 579/2022, rec. 4440/2020; S 31-05-2022, núm. 647/2022, rec. 5964/2020; S 18-07-2022, núm. 1025/2022, rec. 7457/2019; S 20-07-2022, núm. 1067/2022, rec. 3310/2020; S 20-07-2022, núm. 1068/2022, rec. 6367/2020; S 26-07-2022, núm. 1096/2022, rec. 3470/2020; S 28-07-2022, núm. 1107/2022, rec. 2476/2020; S 28-07-2022, núm. 1108/2022, rec. 3311/2020; S 08-09-2022, núm. 1122/2022, rec. 6532/2020; S 06-10-2022, núm. 1262/2022, rec. 6727/2020; S 17-11-2022, núm. 1510/2022, rec. 5029/2020.

[110] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, S 4-3-2009, rec. 185/2007, 23-6-2016, rec. 2309/2017, y 14-10-2020, rec. 594/2018.

la sentencia de 15 de diciembre de 2020 [111]. En este asunto la Administración Tributaria había iniciado un procedimiento de inspección a unos contribuyentes sobre el IRPF de 2009, llegándose a un acta de conformidad. Unos días después, sin haber finalizado el procedimiento de inspección del IRPF de 2009 mediante la preceptiva liquidación, la Inspección inició actuaciones de comprobación de los IRPF de 2007 y de 2008, que finalizaron con un acuerdo de liquidación. Los contribuyentes afectados recurrieron en vía económico-administrativa por entender que el procedimiento de comprobación se había excedido en el plazo legal ya que el nuevo procedimiento de comprobación de estos dos ejercicios 2007 y 2008 debía entenderse iniciado al comenzar el procedimiento de comprobación del ejercicio 2009, que aún no había concluido y ello en base la doctrina del carácter unitario del procedimiento de inspección que implica que el procedimiento de inspección es único con independencia de los impuestos y/o ejercicios objeto del procedimiento. La Administración, por su parte, alegaba que no se había excedido del plazo porque se trataba de dos procedimientos de inspección diferentes dado que afectaban a conceptos y ejercicios diferentes. El TEAR desestimó las reclamaciones, con lo que los recurrentes interpusieron recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Canarias, que desestimó el recurso, con lo que los contribuyentes interpusieron recurso de casación ante el TS. El TS casó la sentencia del TSJ de Canarias y anuló los acuerdos de liquidación y la resolución de imposición de sanción, declarando prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Consideró el TS en esta sentencia que la Administración Tributaria no puede incoar un nuevo procedimiento de inspección si, dada la conexión entre el procedimiento en curso y los conceptos tributarios incluidos en las nuevas actuaciones, lo razonable, desde el punto de vista material, es mantener el procedimiento en curso para comprobar en su seno esos conceptos o cuestiones con trascendencia tributaria conexas. Es decir, el nuevo procedimiento se entiende insertado en el ya iniciado anteriormente, formando ambos un único procedimiento. Y a esto añade el un elemento más, la necesidad de ejercer las potestades administrativas de la manera menos gravosa para los derechos de los contribuyentes y el principio de buena administración que debe presidir las relaciones entre los ciudadanos y las Administraciones Públicas y que reclama no aprovechar resquicios legales para eludir consecuencias legales como la necesidad de respetar los plazos de los procedimientos administrativos [112].

[111] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-12-2020, núm. 1734/2020, rec. 342/2018.

[112] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-12-2020, núm. 1734/2020, rec. 342/2018. Fundamento de Derecho cuarto.

3.4 La suspensión por parte de la Administración Tributaria de un procedimiento no debe demorar su resultado más allá de un plazo razonable

La buena administración, en su manifestación del derecho a que la Administración actúe en un plazo razonable también ha sido utilizada por los jueces a la hora de corregir situaciones en que la Administración Tributaria suspende un procedimiento administrativo. Es el caso de la STJUE de 24 de febrero de 2022 [113]. En este asunto, la Administración Tributaria de Rumanía había acordado la suspensión de un procedimiento de reclamación administrativa interpuesta por una Compañía contra una liquidación mediante la que se le denegaba el derecho a la deducción del IVA soportado, en razón a su implicación en un fraude fiscal, con el fin de obtener elementos objetivos adicionales relacionados con esa implicación. La entidad recurre esta actuación y el asunto llega, vía cuestión prejudicial, al TJUE. El Tribunal comienza reafirmando la aplicabilidad del derecho a una buena administración a un procedimiento administrativo seguido en un Estado miembro cuando ese procedimiento tiene por objeto la aplicación del Derecho europeo [114]. Sentada esta base, el Tribunal afirma que la suspensión por parte de la Administración Tributaria de un procedimiento de reclamación administrativa solo es admisible si tal suspensión no demora el resultado del procedimiento más allá de un plazo razonable y dicha suspensión es debidamente motivada para que pueda ser objeto de control jurisdiccional. Para que el Derecho de la UE no se oponga a la suspensión de un procedimiento de reclamación administrativa es necesario que tal suspensión no menoscabe el derecho a una buena administración y, en particular, que no demore el resultado de dicho procedimiento de reclamación administrativa más allá de un plazo razonable [115]. Una persona no puede verse privada de la posibilidad de interponer un recurso judicial contra una liquidación tributaria más allá de un plazo razonable [116].

El Derecho de la UE no se opone a una normativa nacional que autoriza a la Administración Tributaria nacional a suspender un procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega a un sujeto el derecho a la deducción del IVA por la implicación de dicho sujeto en un fraude fiscal, con el fin de obtener elementos objetivos adicionales relacionados con esa implicación. Pero con la condición de que la suspensión no demore el

[113] STJUE de 24 de febrero de 2022 (C-582/20).
[114] STJUE de 24 de febrero de 2022, (C-582/20). Apartado 45.
[115] *Ibidem.* Apartado 47.
[116] *Ibidem.* Apartado 51.

resultado del procedimiento más allá de un plazo razonable y esté debidamente motivada en base a hechos y fundamentos de Derecho para que pueda ser objeto de control jurisdiccional. Y, si finalmente resultara que se denegó el derecho a la deducción vulnerando el Derecho de la UE, el sujeto pasivo debe obtener la devolución del importe correspondiente en un plazo razonable y, en su caso, percibir los intereses de demora que se devenguen [117].

3.5 El incumplimiento de los plazos por la Administración no debe perjudicar al contribuyente

En ocasiones, se ha alegado por la Administración la no caducidad de un procedimiento de liquidación basándose en el hecho de que no había tenido conocimiento de la resolución que anulaba un acto, ordenando la retroacción de actuaciones hasta mucho después de haber devenido firme dicha resolución. En estos casos los Tribunales han entendido que tal circunstancia no debe perjudicar el derecho del contribuyente interesado a la caducidad del procedimiento.

Tal es el caso de dos sentencias del TSJ de Castilla y León, ambas del mismo día, 7 de marzo de 2022 [118]. El TSJ resuelve dos recursos contencioso-administrativos en los que se recurren una serie de liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones, alegándose caducidad del procedimiento de liquidación. Las liquidaciones habían sido giradas tras haberse anulado otras liquidaciones anteriores en vía jurisdiccional por basarse en una valoración de inmuebles mal motivada. Con la anulación de las liquidaciones se ordenaba además la retroacción de actuaciones. Sin embargo, la Administración no giró las nuevas liquidaciones hasta transcurridos más de dos años desde la orden de retroacción. Se justificaba alegando que no había tenido conocimiento, hasta un mes antes de girar las nuevas liquidaciones, del hecho de que hubiese concluido por sentencia firme un recurso de casación ante el TS, que estaba paralizando el procedimiento administrativo.

En estas sentencias el TSJ recuerda que el obligado tributario tiene derecho a que, ordenada por resolución judicial o económico-administrativa la retroacción, las actuaciones se lleven a cabo en el período fijado, sin que sea facultad de la Administración ampliar los plazos ni sobrepasarlos. Dado que, en ese caso,

---

[117] *Ibidem.* Apartado 62.

[118] STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-03-2022, núm. 54/2022, rec. 71/2020, y núm. 55/2022, rec. 191/2020.

se habían superado con creces no solo el plazo restante para concluir el procedimiento retrotraído, sino también el plazo máximo de 6 meses del artículo 104 de la LGT, el TSJ consideró que concurría la caducidad invocada por el recurrente. Entendía el TSJ que, aunque no había certeza de la fecha concreta en que se comunicó la sentencia anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a efecto, del Informe del Servicio Territorial se desprendía que la Administración había tenido conocimiento de tal sentencia al menos 11 meses antes de girar la nueva liquidación. Por ello el TSJ concluyó que el plazo transcurrido entre la entrada de la sentencia firme en el órgano administrativo y el inicio de las actuaciones seguidas, superó con creces, en cualquiera de las hipótesis, el plazo de 6 meses del artículo 104 de la LGT [119].

Este problema también ha sido ha sido tratado por el TS. Es el caso de la sentencia de 4 de octubre de 2022 [120]. En esta sentencia el Alto Tribunal resuelve un recurso de casación contra una sentencia del TSJ de Cataluña que estimaba parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra unos acuerdos de la Inspección de Tributos en materia de IVA e IS.

En el asunto enjuiciado, a consecuencia de unas actuaciones de regularización por IVA, ejercicios 2010 a 2013, e IS, ejercicios 2009 a 2012, seguidas con la empresa recurrente, la Inspección de Hacienda había impuesto en el año 2015 una serie de sanciones, aplicando el agravante de reincidencia del artículo 187.1.a) LGT, por considerar que, dentro de los 4 anteriores, la empresa había sido sancionada en otra ocasión por infracciones similares. En concreto, se refería a unas sanciones impuestas en el año 2005, pero que habían sido recurridas mediante reclamación económico-administrativa de fecha 15 de diciembre de 2005 ante el TEAR, y el TEAR no había resuelto la reclamación hasta el 29 de octubre de 2009, cuando el plazo de un año para resolver previsto en el artículo 240 de la LGT, había finalizado el 15 de diciembre de 2006. Si se consideraba que la resolución firme de la sanción se había producido en la fecha de la resolución del TEAR el 29 de octubre de 2009 (notificada el 19 de noviembre de 2009), esas sanciones entraban dentro de los 4 años anteriores a que se refiere el artículo 187.1.a) LGT. Esto es lo que defendía la Administración Tributaria. En cambio, la empresa reclamante defendía que esas sanciones eran anteriores a 4 años, porque la resolución firme debería entenderse producida cuando finalizó el plazo que, conforme al artículo de la 240 LGT,

[119] *Ibidem.*
[120] TS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-10-2022, núm. 1237/2022, rec. 5518/2020.

tenía el TEAR para resolver la reclamación o entenderse desestimada por silencio negativo, es decir, el 15 de diciembre de 2006.

La cuestión casacional quedó fijada en determinar el momento en el que debe considerarse firme en vía administrativa una sanción tributaria para aplicar, a efectos de imponer una sanción en una infracción posterior, el criterio de reincidencia previsto en el artículo 187.1.a) de la LGT, siendo las dos posibles alternativas, bien el momento de dictarse resolución expresa, o bien una vez finalizado el plazo del artículo 240 de la LGT para considerar desestimada por silencio administrativo la reclamación económico-administrativa interpuesta en su caso contra la resolución de imposición de la sanción. Se trataba de determinar el *dies a quo* a los efectos de aplicar el criterio de graduación de «comisión repetida de infracciones tributarias» a una sanción impuesta posteriormente.

En el artículo 187.1.a) de la LGT se prevé que las sanciones tributarias se gradúen, entre otros criterios, por la comisión repetida de infracciones tributarias, entendiéndose producida esta circunstancia cuando el infractor haya sido sancionado por una infracción similar en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. Por su parte, el artículo 240 de la LGT, referido al plazo de resolución del procedimiento de revisión en vía económico-administrativa prevé que la duración del procedimiento sea de un año contado desde la interposición de la reclamación, transcurrido el cual el interesado puede entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente. El plazo para la interposición del recurso comienza el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa. Transcurrido un año desde la iniciación sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, deja de devengarse el interés de demora.

En este caso el TS entendió que considerar que el plazo de cuatro años comienza a computarse en la fecha en que se dicta la resolución expresa por el TEAR en la reclamación económico-administrativa, aun cuando esta se produce una vez concluido el plazo de un año que, conforme el artículo 240 de la LGT tiene el TEAR para resolver, deja a «voluntad» de la Administración el inicio del cómputo de ese plazo y, por lo tanto, la aplicación el criterio de graduación. Si se interpretara así, se estaría transformando en una posición de ventaja lo que, en su origen, es un incumplimiento de un deber de la Administración. Y la Administración no puede ampararse, sin quebrantar las exigencias de la buena fe, en que no se ha dictado resolución expresa en la reclamación, con el fin de prolongar el plazo de cuatro años para la aplicación de este criterio de graduación. Para el TS, la finalidad del artículo 240 de la LGT, de establecer un plazo máximo de resolución de las reclamaciones económico-administrativas de un

año, transcurrido el cual se entiende desestimada la reclamación (silencio administrativo negativo) pudiendo el reclamante recurrir, es garantizar el derecho del contribuyente a una buena administración, evitando que el dictado de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos se retrase excesivamente en el tiempo. El incumplimiento por la Administración de su obligación de resolver en el plazo legalmente previsto implica, desde la perspectiva del principio de buena administración, una grave patología de su funcionamiento. La Administración no debe obtener ninguna ventaja de su inactividad. Nadie debe beneficiarse de sus propias torpezas *(allegans turpitudinem propriam non valet).* Recuerda el TS que el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un deber legal de los poderes públicos, de exigencia constitucional artículos 9.1, 9.3, 103.1 y 106 de la CE. Su inobservancia supone un quebrantamiento del principio de buena administración, que exige de la Administración que cumpla sus deberes y no se ampare en su infracción para causar un perjuicio al interesado.

Si el contribuyente sancionado no hubiera acudido al TEAR en el año 2005 y hubiera dejado que adquirieran firmeza las resoluciones sancionadoras de 28 de octubre y 2 de diciembre de 2005, o, incluso, el TEAR hubiera resuelto la reclamación en plazo (un año desde la interposición de la reclamación según el artículo 240 de la LGT), el criterio de agravación de la sanción no hubiera podido aplicarse, lo que comportaría que el hecho de haber presentado reclamaciones económico-administrativas en defensa de sus intereses habría determinado que pudiera tomarse en consideración dicho criterio y, por este motivo, agravar la cuantía de sanción.

En base a lo anterior, el TS resuelve la cuestión casacional afirmando que la firmeza en vía administrativa de una sanción tributaria a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, el criterio de reincidencia del artículo 187.1.a) de la LGT, debe ser el transcurso del plazo establecido en el art 240 de la LGT para considerar desestimada la reclamación por silencio administrativo. Por ello, el TS estimó el recurso y consideró que, en el asunto enjuiciado, la firmeza de la resolución sancionadora se produjo en el momento en el que quedó abierta la vía jurisdiccional contencioso-administrativa, es decir, a partir del 15 de diciembre de 2006, que es cuando se cumplió el plazo de un año para resolver que prevé el artículo 240 de la LGT. En consecuencia, el TS anuló la resolución sancionadora para establecer como criterio que sólo puede aplicarse la circunstancia agravante prevista en el artículo 187.1 a) de la LGT, dentro de los ejercicios que queden comprendidos en esos 4 años y no los que queden fuera de ese periodo.

Otro ejemplo de que las dilaciones voluntarias por parte de la Administración no deben perjudicar al contribuyente lo encontramos en la STS de 14 de marzo de 2024 [121], en la cual fija como criterio interpretativo que el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración Tributaria, sin que exista justificación razonable alguna ni concurran circunstancias objetivas excepcionales que justifiquen el decalaje constatado de tres meses, cuando además este ha sido buscado a propósito para procurar una ventaja a la Administración Tributaria, vulnera el principio de buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección se desarrollen en los plazos previstos normativamente, por lo que procede reparar los derechos vulnerados y los perjuicios sufridos por el contribuyente, en el sentido de que el desfase temporal transcurrido entre ambas notificaciones a los efectos de efectuar el cómputo del plazo previsto normativamente, debe considerarse como una dilación imputable a la Administración. La duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial. En consecuencia, el transcurso de este plazo sin que las actuaciones concluyan tiene como consecuencia, en el caso de actuaciones de inspección, que la comunicación de inicio del procedimiento y todos los demás actos interruptivos del mismo pierden la virtualidad interruptiva de la prescripción.

[121] TS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-03-2024, núm. 458/2024, rec. 3050/2022.

CAPÍTULO 6

DERECHOS QUE CONCRETAMENTE INCLUYE LA BUENA ADMINISTRACIÓN Y DERECHOS ESPECÍFICAMENTE VINCULADOS A LA MISMA. EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA COMO ASPECTO IMPORTANTE DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN

1. PLANTEAMIENTO

Este capítulo se dedica al análisis de los derechos que la CDFUE, en su artículo 41, afirma que, concretamente, «en particular», comprende la buena administración, siendo éstos, el derecho a ser oído, el derecho a acceder al expediente y el derecho a que la Administración motive sus decisiones. También se dedica al derecho a la reparación, que, por estar incluido en el artículo 41, queda específicamente vinculado a la buena administración. No se analizará el derecho a la utilización de las lenguas oficiales por no haberse encontrado sobre el mismo, jurisprudencia en el ámbito tributario. Como se ha venido comentando, no son los únicos derechos que tienen relación con el principio objeto de este trabajo, puesto que el artículo 41 no hace una enumeración cerrada de los mismos, dejando la puerta abierta a que puedan ir incorporándose otros según se vaya produciendo su implantación en los ordenamientos jurídicos. Por último, también se analizará en este Capítulo el derecho a la tutela judicial efectiva, que constituye un aspecto importante de la buena administración, tal y como se indica en las Explicaciones al artículo 41 de la CDFUE [1].

[1] Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales. DO C 303, 14.12.2007, p. 17-35. *Explicación relativa al artículo 41 – Derecho a una buena administración.*

2. DERECHO A SER OÍDO

El primer derecho específicamente vinculado a la buena administración, tal y como está configurado en el artículo 41.2 de la CDFUE es el derecho a ser oído [2]. Se trata de una de las garantías inherentes a la ciudadanía que se materializa en el trámite procesal de audiencia, de carácter necesario e ineludible, y cuya infracción es causa de indefensión material. Por ello la merma de este derecho, tal y como veremos, no está justificada en ningún caso, ni siquiera en aras de la eficacia pretendida por la Administración.

García de Enterría Martínez-Carande (1959) se refiere a la importancia del derecho del ciudadano a ser oído, al comentar una sentencia del TS [3], sobre la regularidad del uso de potestades discrecionales y, en concreto, de la potestad reglamentaria. El autor señala como una de las enseñanzas del TS, precisamente el que se declarase en dicha sentencia que:

> Es «más censurable» y que constituye «notable ligereza» el que se omita por la Administración una toma de consideración de datos suministrados por los interesados en el momento de fijar los supuestos de hecho de que parte el ejercicio del poder discrecional; se propone así como uno de los contenidos del «deber de buena Administración» *(arbitrium boni administrationis),* el deber de tomar positivamente en consideración, haciéndose expresa cuestión de los mismos, las alegaciones de hecho formuladas por los interesados… (núm. 30, pp. 147-148) [4].

Existe jurisprudencia abundante sobre este derecho en la resolución de controversias ocurridas en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Del análisis de esa jurisprudencia se extraen exigencias concretas de buena administración para la Administración Tributaria. En los párrafos siguientes se comentan las principales encontradas en el desarrollo de la investigación objeto de esta monografía.

---

[2] Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016. Artículo 41.2.a): el derecho a una buena administración «incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente».

[3] Se trata de la STS (Sala 5.ª) de 6 de julio de 1959.

[4] García de Enterría Martínez-Carande, E., «La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria.» *Revista de Administración Pública*, núm. 30, 1959, pp. 147-148.

2.1 La emisión por parte de la Administración de una liquidación de reintegro de una ayuda requiere que se haya ofrecido al afectado el trámite de audiencia

El derecho a ser oído ha sido tratado por el TS en relación con la recuperación de ayudas que, tras su concesión, han sido declaradas ilegales por la UE por ser contrarias al mercado común.

La primera sentencia encontrada es la de 13 de mayo de 2013 [5]. Uno de sus aspectos que presenta mayor interés es el análisis que hace del derecho a una buena administración desde el punto de vista del Derecho de la UE, de la aplicabilidad de la CDFUE a los Estados miembros y del rango normativo qué esta presenta, al mismo nivel que los tratados.

Esta sentencia casa la del TSJ del País Vasco de 26 de septiembre de 2011, que desestimaba un recurso contencioso-administrativo contra un acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 29 de enero de 2010 que, a su vez, desestimaba una reclamación contra una resolución del Director de Hacienda de la Diputación Foral de Álava que ordenaba a la empresa recurrente la devolución de unas reducciones aplicadas en su IS por haber sido declaradas ilegales por la Comisión Europea por ser contrarias al mercado común.

La empresa recurrente había sido beneficiaria de unas ayudas en forma de reducción en la base imponible del IS. Posteriormente, en el año 2001, la Comisión Europea declaró que España estaba aplicando de manera ilegal esas ayudas y ordenaba que se adoptaran medidas para su recuperación. La Administración competente no adoptó las medidas por lo que la Comisión Europea inició en el año 2007 un procedimiento de infracción contra España ante el TJUE, que declaró el incumplimiento. La Administración española, en este caso, Foral, procedió a iniciar acciones para recuperar las ayudas, exigiendo a los contribuyentes beneficiarios el reintegro de la reducción de IS disfrutada, si bien, omitió en el procedimiento de recuperación el trámite de audiencia. En el asunto objeto de la sentencia que ahora comentamos, la empresa reclamante argumentaba que la resolución ordenando la devolución de las reducciones aplicadas en el IS se había ejecutado de plano, prescindiendo de trámites procedimentales, sin audiencia previa, privándole de hacer alegaciones o de rectificar las declaraciones de IS aplicando otros créditos fiscales a los que hubiera podido tener derecho. Por ello, solicitaba que se declarase la nulidad de pleno de derecho de la resolución que ordenaba la devolución de las reducciones.

[5] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-05-2013, rec. 6165/2011.

La Administración foral argumentaba por su parte que no había podido aplicarse el procedimiento administrativo porque ello habría dado lugar a una dilación en la recuperación de las ayudas. Alegaba que no existía en nuestro sistema interno un procedimiento específico para ejecutar las decisiones de la UE, que no podía demorarse su cumplimiento y que el trámite de audiencia resultaba superfluo porque el cumplimiento de la Decisión comunitaria no admitía alegación de ningún tipo.

Ante esto, el TS recuerda que el principio de audiencia es un principio general recogido en el artículo 105.c) de la CE, aplicable en todos los casos en que una decisión de la Administración afecte a los derechos e intereses de los ciudadanos. Por eso, la resolución ordenando la devolución de las reducciones aplicadas sin oír previamente a la empresa recurrente suponía una infracción del principio de audiencia que causa indefensión material y hace que dicha resolución sea anulable. Para el TS no está justificada en ningún caso la merma de los principios que inspiran el ordenamiento de la UE. Recuerda que cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la UE, están sometidas al Ordenamiento Jurídico europeo y, en particular a la CDFUE que, en su artículo 51 establece que sus disposiciones se dirigen también a los Estados miembros cuando aplican el Derecho de la UE. Según el artículo 6.1 del TUE, la CDFUE tiene el mismo valor jurídico que los tratados. La Carta proclama en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente. Por lo tanto, la audiencia como trámite necesario, es un requerimiento tanto del Derecho nacional como del Derecho de la UE. Los Estados miembros deben utilizar procedimientos eficaces e inmediatos, pero respetando los mandatos del Ordenamiento Jurídico de la UE y sin merma de las garantías que reconoce a los ciudadanos. El TS recuerda, con base en la jurisprudencia del TJUE, que el control que realiza el juez nacional sobre la legalidad formal de una liquidación de recuperación de ayudas y su posible anulación por no haberse respetado las garantías del procedimiento, tiene su fundamente en el principio de tutela judicial, que constituye un principio general del derecho de la UE.

Para el TS, la CDFUE codifica y reafirma los derechos fundamentales y las libertades públicas reconocidos por las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros. Su contenido emana del acervo compartido por dichos Estados y de los compromisos internaciones que han adquirido, en particular el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, por lo que la Unión está obligada a respetarlos y sus tribunales (el de Justicia y los nacionales) a tutelarlos.

El TS declara contrario a los principios de equivalencia y efectividad el establecimiento de procedimientos menos favorables para los afectados que los procedimientos previstos en el Derecho nacional para situaciones similares, haciendo imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que les confiere el ordenamiento de la UE, especialmente el derecho de audiencia en los procedimientos administrativos que les afecten. Por otro lado, de acuerdo con el propio Derecho de la UE, los jueces nacionales tienen la obligación de proteger los derechos individuales afectados por las ayudas estatales ilegales.

En base a estos argumentos, el TS declaró nulas algunas de las actuaciones administrativas y ordenó retrotraer las actuaciones para que se concediera a la empresa reclamante el trámite de audiencia, dándole la oportunidad de formular alegaciones y, en su caso, presentar pruebas que acreditaran su derecho a obtener otras ayudas.

Esta doctrina ha sido reiterada por el TS en sus sentencias de 14 de octubre de 2013 [6], y de 1 de octubre de 2014 [7]. Sin embargo, en ellas el TS no cita expresamente el principio de buena administración.

Esta cuestión es tratada de nuevo por el TS en su sentencia de 23 de marzo de 2015 [8], referida también a la recuperación de ayudas de la UE en el País Vasco. En esta sentencia el TS comienza ratificando su competencia para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos reconocidos en la CDFUE en cuanto ésta goza, de acuerdo con el artículo 6.1 del TUE, del mismo valor que los Tratados desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa en 2009. Añade que, ya antes de 2009, desde la publicación de la CDFUE en diciembre de 2000, se le dio valor informador y hermenéutico de todo el Derecho de la UE y se reconocieron los derechos que recoge como principios propios de la UE.

El TS declaró que la sentencia recurrida [9] hacía imposible el ejercicio de los «derechos a la buena administración» reconocidos por el artículo 41 de la CDFUE. Para el TS la emisión de una liquidación de reintegro de una ayuda con omisión del trámite de audiencia supone una infracción procedimental del Derecho nacional, y una conculcación de los derechos del artículo 41 de la CDFUE. Afirmó que el respeto de los derechos fundamentales primaba en ese caso sobre el principio de eficacia e inmediatez en la recuperación de las ayudas y que, en ese caso concreto, la omisión del trámite de audiencia produjo

[6] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-10-2013, rec. 361/2012.
[7] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 01-10-2014, rec. 1377/2012.
[8] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-03-2015, rec. 898/2013.
[9] La sentencia recurrida era la de 5 de febrero de 2013, del TSJ del País Vasco.

indefensión a la recurrente impidiendo una liquidación del reintegro correcta y ajustada a Derecho. Consideró que la sentencia recurrida había infringido lo dispuesto en la normativa administrativa nacional en relación con el artículo 24 de la CE, y el 41.2.a) de la CDFUE, que declaró de aplicación plena cuando mediante los procedimientos internos se estaba dando cumplimiento a una Decisión comunitaria.

En base a lo anterior, el TS anuló la sentencia recurrida y ordenó retrotraer las actuaciones de recuperación de las ayudas de manera que se cumpliera con el trámite de audiencia a la recurrente.

En sentido similar al de las sentencias anteriores, pero de manera más sintetizada, se pronunció el TS en su sentencia de 27 de octubre de 2016 [10]. Recuerda que en el apartado 52 de la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05 se establece que los Estados miembros deben utilizar procedimientos rápidos siempre que sea posible con arreglo al derecho nacional y añade el TS, que deben respetar los mandatos del ordenamiento jurídico de la UE, debiendo, ser eficaces e inmediatos, pero sin merma de las garantías que ese ordenamiento jurídico reconoce a sus ciudadanos.

El TSJ de País Vasco reitera esta doctrina del TS en relación con el derecho a ser oído en varias sentencias a raíz del problema de la recuperación de ayudas declaradas ilegales por la Comisión europea, la de 24 de abril de 2015 [11] y en la de 6 de mayo de 2015 [12].

---

[10] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 27-10-2016, núm. 2314/2016, rec. 2191/2015. En esta sentencia el TS reitera que cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la UE, quedan sometidas también a su Ordenamiento Jurídico y, en particular, a la CDFUE que, en su artículo 51, establece que sus disposiciones se dirigen también a los Estados miembros al tiempo de aplicar el Derecho de la Unión. Recuerda que la CDFUE proclama en su artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente. Por lo tanto, la audiencia como trámite necesario, no sólo es una exigencia de nuestro ordenamiento, sino también del propio de la UE, al más alto nivel, el de la CDFUE que, según el Derecho de la UE, tiene el mismo valor jurídico que los Tratados.

[11] STSJ País Vasco (Contencioso), sec. 1.ª, S 24-04-2015, núm. 185/2015, rec. 171/2014. Reitera el TSJ de País Vasco que el principio de audiencia es un principio general de nuestro ordenamiento de alcance constitucional previsto en el artículo 105.c) de la CE. Es aplicable en todos los casos en los que la decisión que vaya a adoptar un órgano administrativo afecta a los derechos e intereses de ciudadanos identificados y suficientemente individualizados. Su omisión puede implicar la nulidad de la decisión adoptada. Reitera que cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la UE quedan sometidas también a su ordenamiento jurídico y, en concreto, a la CDFUE, que en su artículo 51 establece que las disposiciones de la Carta se dirigen también a los Estados miembros cuando aplican el derecho de la UE. La CDFUE proclama en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome una medida individual que le afecte desfavorablemente. Por lo tanto, la audiencia como trámite necesario no sólo viene impuesta por nuestro ordenamiento sino también por el ordenamiento de la UE, y al más alto nivel, en la CDFUE que, según el artículo 6.1 del TUE, tiene el mismo valor jurídico que los tratados. Fundamento de Derecho cuarto.

[12] STSJ País Vasco (Contencioso), sec. 1.ª, S 06-05-2015, núm. 209/2015, rec. 59/2014.

2.2 **Derecho a alegar y aportar pruebas**

El TJUE ha tratado el derecho a una buena administración en su vertiente de derecho a alegar y a aportar pruebas, en una importante sentencia de 14 de mayo de 2020 [13]. En ella resuelve una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de la República Checa en relación con la interpretación de la Directiva del IVA y el principio de neutralidad que rige dicho impuesto.

En el asunto enjuiciado la Administración Tributaria checa había denegado la devolución de todo el IVA solicitado por una empresa porque tenía dudas sobre la deducibilidad de las cuotas correspondientes a unas operaciones determinadas, y había iniciado además un procedimiento de inspección. La empresa recurrió alegando que la Administración estaba reteniendo la devolución de todo el IVA, lo cual le suponía una gran carga financiera, cuando las dudas se referían solamente a una parte. Por ello, aportaba prueba de la procedencia de la devolución de la parte de IVA no controvertida y reclamaba su reembolso. La Administración Tributaria rechazaba esta solicitud porque la legislación checa no preveía la posibilidad de una liquidación parcial ni tampoco que el sujeto pasivo aportara prueba sobre la existencia de una parte no controvertida del IVA a devolver. Por ello, condicionaba la devolución de ese IVA no discutido a la finalización del procedimiento de inspección sobre la totalidad. Al llegar el asunto al Tribunal Supremo Checo, se planteó al TJUE, como cuestión prejudicial, la conformidad de la legislación Checa con el Derecho de la UE y el principio de neutralidad del IVA.

El TJUE resolvió que la Directiva de IVA sí que permite que puedan practicarse devoluciones parciales del impuesto. Recuerda que, cuando un Estado miembro aplica el Derecho de la UE, las exigencias derivadas del derecho a una buena administración son aplicables al ordenamiento jurídico nacional [14]. Consideró contrario a las exigencias del principio de buena administración en su vertiente del derecho a un trato imparcial el hecho de que la legislación Checa no permitiera al sujeto pasivo aportar prueba de sus alegaciones sobre la existencia de una parte no controvertida de IVA, ni a la Administración Tributaria adoptar una decisión al respecto. Afirmó que el principio de buena administración exige que la Administración proceda a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, especialmente las alegaciones formuladas por el sujeto pasivo, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello [15].

---

[13] STJUE (Segunda), S 14-05-2020, núm. C-446/18
[14] *Ibidem.* Apartado 43.
[15] *Ibidem.* Apartado 44.

Nuestro propio TS se ha referido a esta sentencia del TJUE al afirmar que en ella se observa el espíritu de evitar consecuencias irracionales en la actuación de la Administración [16]. Es decir, el principio de buena administración sirve en este caso para evitar una consecuencia absurda de la aplicación estricta de la legislación checa, la denegación de la devolución de todo el IVA por existir dudas sobre una parte.

2.3 **Deber de no hacer caso omiso de las alegaciones del contribuyente**

El derecho a una buena administración en su manifestación del derecho del contribuyente a ser oído y del deber de la Administración de no hacer caso omiso de las peticiones formuladas por el obligado ha sido tratado por el TSJ de Castilla y León en su sentencia de 2 de diciembre de 2019 [17]. En este asunto el TSJ resuelve un recurso contencioso-administrativo contra un acuerdo de derivación de responsabilidad por el que se declaraba al recurrente responsable subsidiario de una deuda por reintegro de una subvención concedida a una Fundación que previamente había sido declarada fallida en un procedimiento de recaudación. El recurrente alegaba que el procedimiento de reintegro debía declararse nulo porque en su día, cuando la Fundación fue requerida, ésta había remitido documentación justificando el destino de la subvención, pero la Administración no la había tenido en cuenta porque en su remisión no se indicaba que se hiciera a modo de recurso de reposición. Ante esto, el TSJ, tras recordar que la legislación administrativa sigue un criterio anti formalista [18], afirma que la presentación de la documentación dentro del plazo de interposición del recurso de reposición, aunque no se especificara en el escrito que se trataba de un recurso de reposición, debió de entenderse por la Administración que se hacía como impugnación de la resolución y, por lo tanto, debió haber resuelto expresamente sobre ella. La decisión de no tener por impugnada la resolución y no examinar si la Fundación había cumplido o no con las finalidades de la subvención, no fue conforme con la obligación de resolver que tiene la Administración conforme la LPAC y ni con las exigencias del derecho a

[16] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-11-2021, núm. 1312/2021, rec. 8325/2019. Voto particular.

[17] STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 02-12-2019, núm. 1413/2019, rec. 1124/2018.

[18] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015. Artículo 115.2. «El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter».

una buena administración [19]. El TSJ dio la razón al recurrente en cuanto que, para que sea válida la derivación de responsabilidad, es preciso que el procedimiento previo con el deudor principal esté terminado con arreglo a derecho, lo que obliga a que se resuelvan todas las impugnaciones pendientes [20]. El sentido de esta sentencia es reiterado en otras de los días 15 y 29 de mayo de 2020, referidas al mismo asunto [21].

3. DERECHO A ACCEDER AL EXPEDIENTE

El derecho de acceso al expediente como manifestación del derecho de defensa y a una buena administración ha sido tratado por el TJUE en su sentencia de 9 de noviembre de 2017 [22]. En esta sentencia, el TJUE resuelve una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Cluj, Rumanía. En el caso enjuiciado, la Administración Tributaria rumana había girado unas liquidaciones por IVA a unos contribuyentes, en el marco de un procedimiento de inspección. La Administración Tributaria, por un lado, había recabado información y pruebas fuera del procedimiento de inspección y, por otro, no se había autorizado a los contribuyentes el acceso a esta información en el marco del procedimiento administrativo. Ante esto, los contribuyentes impugnaron las liquidaciones porque consideraban que no se había respetado su derecho de defensa ya que la Administración Tributaria, en lugar de limitarse a invitarles a una discusión final, debía haberles concedido de oficio acceso a toda la información pertinente utilizada en la inspección tributaria y en la emisión de las liquidaciones a fin de que los contribuyentes pudieran impugnarlas posteriormente. Los contribuyentes solicitaron al tribunal que estaba conociendo del caso en Rumanía que presentara una petición de decisión prejudicial al TJUE y el tribunal rumano la planteó quedando ésta concretada en la cuestión de:

> Si el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que exige que, en los procedimientos

[19] El TSJ afirma en esta sentencia que «la remisión de la documentación dentro del plazo de impugnación, más allá de la ausencia de la expresión de estarse ante un recurso de reposición, y el dirigirse al órgano que había dictado la resolución de gravamen de la administrada, debió legalmente entenderse como una cierta y concreta impugnación de la misma, lo que obligaba a la administración a resolver expresamente la petición y no limitarse a archivar los documentos, pues ello suponía un claro perjuicio para el administrado y su derecho a una buena administración».

[20] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto.

[21] SSTSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 15-05-2020, núm. 413/2020, rec. 1180/2018 y S 29-05-2020, núm. 530/2020, rec. 533/2019.

[22] STJUE de 9 de noviembre de 2017 (C-298/16).

> administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del IVA, un particular tenga acceso a toda la información y los documentos contenidos en el expediente administrativo y que la autoridad pública ha tomado en consideración al adoptar su resolución [23].

Ante esto, el TJUE recuerda que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la UE aplicable cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. De acuerdo con este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten a sus intereses, manifestar oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión. Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE, y ello aunque la legislación europea aplicable no establezca expresamente tal requisito formal. Esta obligación es aplicable cuando un Estado miembro, para dar cumplimiento a una obligación derivada de la aplicación del Derecho de la UE, de adoptar todas las medidas legales y reglamentarias necesarias para garantizar la recaudación del IVA adeudado en su territorio y luchar contra el fraude, somete a los contribuyentes a un procedimiento de inspección tributaria [24].

A falta de normativa de la UE en la materia, las disposiciones procesales dirigidas a garantizar la salvaguardia de los derechos que los contribuyentes obtienen del Derecho de la UE se determinan por el ordenamiento de cada Estado miembro en base al principio de autonomía de procedimiento de los Estados miembros, si bien, con la condición de que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la UE (principio de efectividad) [25]. El principio general del Derecho de la UE de respeto del derecho de defensa no tiene carácter absoluto. Puede ser objeto de restricciones siempre que éstas respondan a objetivos de interés general y no constituyan una intervención desmesurada e intolerable que afecte al contenido esencial de los derechos garantizados. En un procedimiento de inspección tributaria y de determinación de la base imponible del IVA, tales restricciones consagradas por la normativa nacional pueden tener por objeto proteger las exigencias de confidencialidad o

[23] *Ibidem.* Apartado 25.
[24] *Ibidem.* Apartados 26 y 27.
[25] *Ibidem.* Apartados 28 y 29.

de secreto profesional, que el acceso a determinada información y a ciertos documentos puede menoscabar [26].

El TJUE concluye afirmando que el principio general del Derecho de la UE de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del IVA, un particular debe tener la posibilidad de que se le faciliten, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general [27].

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho de acceso al expediente ha sido tratado también por los tribunales españoles. Tal es el caso de la sentencia del TSJ de Andalucía de 23 de septiembre de 2016 [28] donde se resuelve un recurso de apelación contra la desestimación de un recurso contencioso-administrativo contra una resolución de la Administración Tributaria denegando al reclamante el acceso a la información obrante en sus archivos relativa a IAE de un contribuyente por considerar que se trataba de información reservada. En este asunto el TSJ entendió que la denegación de acceso a esa información por parte de la Administración Tributaria había sido correcta, pero no en base al principio de reserva sobre esa información, sino en base a que tal información ya era pública y accesible, si bien, en otra Administración, como es la Administración local que es a la que debía de haberse dirigido el solicitante.

Con independencia del fallo, es interesante la doctrina reflejada por el TSJ en lo que se refiere al derecho de acceso al expediente. El TSJ explica en esta sentencia que tradicionalmente ha existido una tensión entre la publicidad y la reserva de la información y documentación de la Administración Pública. Esta tensión se decanta, en el derecho administrativo y constitucional, por la tendencia hacia la apertura y publicidad como presupuesto para el ejercicio de un control eficaz de la actividad de los entes públicos y cita el TSJ las diferentes normas sobre procedimiento administrativo, tanto de carácter histórico, como la vigente, así como la Constitución y la propia CDFUE, que en su artículo 41.2 b) prevé como presupuesto de una buena administración, el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, con respeto a los intereses

[26] *Ibidem.* Apartados 35 y 36.
[27] *Ibidem.* Apartado 39.
[28] STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 3.ª, S 23-09-2016, núm. 1782/2016, rec. 1305/2015.

legítimos de confidencialidad y del secreto profesional y comercial, y que en su artículo 42 dispone que todo ciudadano de la UE y toda persona que resida en un Estado miembro tiene derecho a acceder a los documentos de las instituciones, órganos y organismos de la UE [29]. El TSJ afirma que, no obstante lo anterior, en el ámbito tributario esta tensión entre publicidad y reserva que preside las relaciones entre administrado y Administración se decanta a favor de la reserva por la necesidad de mantener la confidencialidad respecto de datos afectantes a la esfera de la intimidad de los sujetos incursos en procedimientos tributarios, y por el interés de la Administración de disponer de un margen de actuación libre y sin injerencias externas que facilite su labor, evitando que sea frustrado el fin perseguido relacionado con la obtención de los recursos necesarios para el mantenimiento de los servicios públicos. Ese carácter reservado de la información es uno de los derechos generales de los contribuyentes refrendado en el artículo 34 de la LGT. Este derecho es complementado por el deber de los funcionarios de guardar reserva previsto en el artículo 60.4 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria. Es desde la perspectiva de este derecho a la confidencialidad que se reconoce a los contribuyentes, y en orden a preservar los fines superiores de la colectividad en la obtención de los recursos públicos, que se ha de comprender el contenido del artículo 95 de LGT, que excluye de publicidad todas aquellas informaciones a disposición de la Administración Tributaria que merezcan permanecer ocultas por razones superiores de interés general atendida su trascendencia tributaria, o por la afectación grave al derecho de terceros, circunstancias que se presumen presentes en aquellos datos obtenidos por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones [30].

4. DEBER DE MOTIVAR LAS DECISIONES

Es sobre el deber de motivación sobre el que primero se empieza a formar jurisprudencia en España vinculada al derecho a una buena administración. Aun siendo un derecho reconocido en nuestro ordenamiento jurídico, su asociación al derecho a una buena administración le confiere, al menos en el ámbito tributario, una mayor relevancia.

A diferencia de lo que ocurre en el Derecho Administrativo general, en el Derecho Tributario no hay una regulación sistemática del deber de moti-

[29] *Ibidem.* Fundamento de Derecho segundo.
[30] *Ibidem.* Fundamento de Derecho tercero.

vación. Esta deficiencia en la regulación hace que la jurisprudencia sea muy abundante. En los apartados siguientes se procede a analizarla en función de las materias tratadas.

4.1 Doctrina general sobre el deber de motivación en relación con el derecho a una buena administración

La doctrina general del deber de motivación en relación con el principio de buena administración en el ámbito tributario es que la exigencia de motivación de los actos administrativos constituye una constante de nuestro ordenamiento jurídico proclamada en las leyes de procedimiento administrativo vigentes en cada momento y en las normas sobre derechos y garantías de los contribuyentes. La finalidad de la motivación es que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto. La exigencia de motivación es, a su vez, consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados en el artículo 9.3 de la CE. También puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta por el artículo 24.2 de la CE sobre derecho a la tutela judicial efectiva y también por el artículo 103 de la CE que proclama el principio de legalidad en la actuación administrativa. La CDFUE incluye dentro de su artículo 41, dedicado al derecho a una buena administración, entre otros particulares la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones. Existe una estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario, pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas. Se trata, por lo tanto, de un presupuesto necesario para que los Tribunales puedan ejercer su función de control de la legalidad de la actuación de la Administración. La falta de motivación entorpece ese control, con un efecto claro, dejar al contribuyente en situación de indefensión, mermando, por lo tanto, sus posibilidades de defensa.

Son muchas las exigencias que se extraen para la Administración Tributaria de la jurisprudencia sobre la buena administración relativa al deber de motivación. Las principales exigencias encontradas se detallan en los siguientes párrafos.

4.2 **Principales exigencias jurisprudenciales derivadas del deber de motivación**

4.2.1 El deber de motivación es presupuesto del derecho de defensa

La exigencia de motivación de los actos administrativos constituye una constante de nuestro ordenamiento jurídico, proclamada tanto en la legislación sobre procedimiento administrativo común como en la de derechos y garantías de los contribuyentes, como en la LGT. Su finalidad es que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración para, en su caso, poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto. La motivación es, a su vez, consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados en el artículo 9.3 de la CE. También, desde otra perspectiva, puede considerarse como una exigencia impuesta tanto por el artículo 24.2 como por el artículo 103 de la CE, sobre control de sometimiento a la legalidad de la actuación administrativa. Por su parte la CDFUE incluye dentro de su artículo 41, dedicado al derecho a una buena administración, entre otros particulares, la obligación de la Administración de motivar sus decisiones.

Tanto la jurisprudencia como la doctrina destacan la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. La obligación de motivar tiene también la finalidad de asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria, así como la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas.

La motivación no es un fin en sí mismo, sino que se trata de un requisito esencialmente instrumental, como todos los requisitos de forma. Se busca garantizar que el contribuyente conozca desde un primer momento los criterios mantenidos por la Administración actuante, permitiéndole así el ejercicio a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24 de la CE. Habrá indefensión si por desconocimiento se ha perdido la posibilidad de reacción frente al actuar de la Administración. Por eso, el juzgador debe comprobar si el destinatario de la decisión administrativa estuvo o no en situación de conocer los conceptos tributarios controvertidos y sobre los que se centra su discrepancia con la Administración [31].

[31] STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-10-2015, núm. 157/2015, rec. 63/2015.

La motivación es también un medio de control de la causa de los actos de gravamen. Su ausencia origina una situación de indefensión para los afectados prohibida en el artículo 24 de la CE. Y, de acuerdo con la LPAC, la falta de motivación puede ser causa de nulidad [32].

4.2.2 Deber de motivación como garantía de una actuación imparcial de la Administración Tributaria

La obligación de motivación se enmarca en el deber de la Administración de servir con objetividad los intereses generales y de actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho contenido en el artículo 103 de la CE, derivado a su vez de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad que se garantizan en el artículo 9.3 de la CE. Dicha obligación de motivación también es consecuencia del derecho fundamental de los ciudadanos a una buena administración, contenido en el artículo 41 de la CDFUE [33].

La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas [34].

4.2.3 Requisitos de la motivación

El deber de motivación se traduce en la exigencia de que los actos administrativos contengan una referencia precisa y concreta de los hechos y de los fundamentos de derecho que para el órgano administrativo que dicta la resolución han sido relevantes, de manera que se permita al contribuyente conocer la razón fáctica y jurídica de la decisión administrativa, posibilitando el control judicial por los tribunales [35].

El contenido de la motivación, para que, cuando sea exigible, pueda considerarse válidamente realizada debe cumplir, al menos, las siguientes exigencias: a) identificar el material o las fuentes de información sobre las que vaya

[32] STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-07-2012, núm. 2262/2012, rec. 132/2009.
[33] STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 07-11-2014, núm. 3922/2014, rec. 2214/2011.
[34] STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 30-06-2014, núm. 883/2014, rec. 799/2012.
[35] STSJ Madrid (Contencioso), sec. 2.ª, S 25-10-2012, núm. 1471/2012, rec. 42/2011.

a operar el juicio técnico; b) determinar los criterios de valoración cualitativa que se vayan a utilizar para emitir el juicio técnico; y c) justificar por qué la aplicación de esos criterios lleva al resultado individualizado que da la preferencia a un elemento frente a los demás [36].

4.2.4 Deber de la Administración de motivar expresamente la superación de los plazos legalmente previstos, aun cuando sea por causas que no le sean imputables, a fin de constatar la caducidad del procedimiento

Del principio de buena administración derivan los derechos de audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos y buena fe; y un correlativo elenco de deberes plenamente exigibles por el ciudadano a los órganos públicos, entre los que se encuentra el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas, especialmente cuando agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas, sean debidamente explicadas, no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece. La obligación de motivar las dilaciones no imputables a la Administración en los actos de gravamen es una obligación preceptiva. La superación del plazo establecido requiere una adecuada motivación para que los Tribunales puedan ejercer en plenitud su función esencial de verificar si el acuerdo administrativo se acomodaba al ordenamiento jurídico, en concreto a los principios de proporcionalidad, buena administración y de eficacia; o si, por el contrario, se aleja de los fines específicamente previstos por el ordenamiento para el ejercicio de la potestad [37].

4.2.5 Deber de motivación en las actas de inspección

La falta de explicación objetiva en el acta de inspección que permita al contribuyente formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias, constituye una práctica indefensión susceptible de

[36] STSJ Madrid (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-01-2014, núm. 12/2014, rec. 292/2011.
[37] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-03-2021, núm. 361/2021, rec. 526/2020.

acarrear la nulidad del acta. Se considera cumplido el requisito de motivación si se expresan los hechos y circunstancias que conducen a la regularización propuesta de manera que el contribuyente pueda conocer los elementos que componen el hecho imponible y efectuar la oportuna impugnación [38].

4.2.6 Deber de motivación de las liquidaciones tributarias

La LGT, en su artículo 102, dispone que las liquidaciones tributarias deberán con expresar la motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho. Lo dispuesto en este precepto es la adaptación por parte del legislador tributario de los criterios exigidos con carácter general para cualquier procedimiento administrativo por la Ley, con la finalidad de permitir al contribuyente que conozca, desde un primer momento, los criterios mantenidos por la Administración actuante, permitiéndole así el ejercer el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la CE. Por eso el TS exige el cumplimiento de los requisitos de motivación de las liquidaciones tributarias con todo el rigor inherente a toda garantía del administrado [39].

Si el derecho de la Administración debe de estar suficientemente protegido y debe permitírsele disentir de los datos declarados por los contribuyentes, igualmente debe protegerse el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos especiales, los hechos y los elementos adicionales que motivan la liquidación cuyo pago se exige [40].

El contribuyente debe haber estado en situación de conocer los conceptos tributarios y las razones, próximas o remotas, de la liquidación tributaria que hagan posible el control de legalidad de la liquidación mediante la eventual interposición de los recursos procedentes [41].

No hay falta de motivación en una liquidación: 1) cuando, aun siendo la liquidación sucinta e incluso incorrecta, el relato de los hechos y las alegaciones presentadas por el contribuyente permiten entender que el recurrente

[38] STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 23-04-2008, núm. 237/2008, rec. 15471/2008.
[39] STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 20-05-2009, núm. 445/2009, rec. 15874/2009.
[40] STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 26-12-2018, núm. 3138/2018, rec. 699/2016.
[41] STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 07-11-2014, núm. 3922/2014, rec. 2214/2011.

puede defenderse del acuerdo administrativo; 2) cuando la lectura de la liquidación permite comprender cuáles fueron las razones de la Administración para realizar la liquidación de esa manera [42]; 3) cuando los datos ofrecidos por la Administración, aunque sean suficientes, permitan al contribuyente mostrar su conformidad o no con los mismos y rebatirlos en sede judicial, probando los errores en que haya podido incurrir la Administración [43].

Por el contrario, existe falta de motivación en una liquidación cuando la Administración Tributaria se limita a fijar una cantidad final sin explicar los pasos seguidos para obtenerla [44].

4.2.7 Deber de motivación en las valoraciones catastrales

En los casos de ausencia total de motivación o justificación de los criterios de valoración adoptados e integrados en la Ponencia de Valores, no recae sobre el administrado-recurrente la carga de acreditar que el valor catastral determinado es superior al valor de mercado, sino que es la Administración la que debe acreditar y justificar que el valor catastral determinado resulta ser conforme con la normativa técnica aplicable, porque cuenta con todo el material utilizado y por ello está en mejores condiciones de hacerlo [45].

4.2.8 Deber de motivación en la aplicación del método de estimación indirecta

El deber de motivación en relación con el derecho a una administración en el régimen de estimación indirecta también ha sido tratado por los tribunales. Me parece interesante recordar el significado del régimen de estimación indirecta y la importancia del deber de la Administración de motivar su aplicación, acudiendo para ello a la profesora Calero García (1996), para la cual «la estimación indirecta» es un régimen de determinación de la base imponible, que sigue un método indiciario o presuntivo, de carácter subsidiario y cuya aplicación deriva de una conducta legalmente incorrecta del contribuyente que no le permite a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para

[42] STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 10-03-2010, núm. 210/2010, rec. 15647/2008.
[43] STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-07-2012, núm. 2262/2012, rec. 132/2009.
[44] STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 03-06-2009, núm. 500/2009, rec. 15943/2009.
[45] STSJ Madrid (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-01-2014, núm. 12/2014, rec. 292/2011.

la estimación completa de las bases imponibles o rendimientos, siendo característica esencial de la estimación indirecta el deber de la Administración de expedir un informe razonado que justifique la aplicación de este régimen, para evitar una posible arbitrariedad a la hora de aplicarlo.

> … dicho informe resulta ser un trámite esencial en el procedimiento, cuyo fin es garantizar la defensa del contribuyente, dadas las dificultades que podrían plantearse al mismo, para la impugnación de los medios utilizados o del resultado de tal estimación, pudiendo generar su omisión una gran indefensión a aquel, por desconocer los criterios adoptados por la Administración para estimar la base.» (pp. 67-88) [46].

El derecho a una buena administración en relación con la aplicación del método de estimación indirecta para la determinación de la base imponible ha sido tratado por el TSJ de Castilla-La Mancha en sus sentencias de 30 de septiembre y 5 de octubre de 2021 [47]. En estas sentencias el TSJ resuelve recursos contencioso-administrativos contra resoluciones del TEAR desestimatorias de reclamaciones económico-administrativas contra desestimación de recursos de reposición contra liquidaciones por IS y la imposición de sanciones.

En el asunto enjuiciado, una sociedad había sido objeto de un procedimiento de inspección en el que se concluyó que una parte de los servicios que le facturaba en calidad de profesional autónomo el hijo de los dos únicos socios de la sociedad no respondía a trabajos realmente ejecutados, y que las facturas tenían como finalidad que la sociedad se dedujese gastos del IS, y así minorar la cuota e incluso obtener devoluciones. Y, respeto de la otra parte de los servicios facturados por el hijo, hizo la Inspección una cuantificación mediante comparación con otros proveedores de la entidad. Ante esto, la recurrente alegó que la Administración tributaria estaba realizando una estimación indirecta de bases. Por el contrario, la Administración alegaba que no había utilizado la estimación indirecta, sino que había determinado la base imponible por el método de estimación directa, utilizando la prueba indiciaria.

En este asunto, el TSJ consideró que la Administración sí que había aplicado la estimación indirecta, tanto al hijo, como a la sociedad inspeccionada. De acuerdo con el artículo 53.3 LGT, cuando resulta aplicable el método de estimación indirecta, ha de seguirse el procedimiento regulado en el artículo 158 LGT, según el cual se requiere la emisión de un informe razonado que motive

---

[46] Calero García, M. L., *La base Imponible en el Derecho Tributario General*, en Cuadernos de Estudios Empresariales, núm. 6. Servicio de Publicaciones UCM, Madrid, 1996.

[47] TSJ Castilla-La Mancha (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-09-2021, núm. 237/2021, rec. 435/2019 y S 05-10-2021, núm. 238/2021, rec. 436/2019.

y justifique expresamente las causas determinantes de la aplicación del método, que analice la situación de la contabilidad y registros del interesado, que justifique los medios elegidos para la determinación indirecta de las bases y, que exprese los cálculos realizados para dicha determinación. Pero la Administración no había emitido ningún informe tendente a justificar los aspectos del método de estimación indirecta.

Para el TSJ de Castilla-La Mancha, admitir esta forma de actuar de la Administración, esto es, aceptar una estimación indirecta encubierta que, siendo tal, no se declara, e incluso se niega, por la Administración, va en contra del principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9.3 CE. Uno de los fines de la LGT es reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, y para ello, entre otras cosas, impone unas cautelas expresas a la estimación indirecta como método subsidiario que es. La seguridad jurídica reclama que, si se aplica la estimación indirecta, se diga claramente, pero en el caso enjuiciado no solo no se decía, sino que se negaba. También es contrario al principio de los actos propios, ya que es la propia Administración la que dice no haber aplicado la estimación indirecta. Va también en contra del derecho de defensa porque el artículo 158.2 LGT permite al sujeto pasivo impugnar la aplicación del método, sin embargo, el ejercicio del derecho de defensa se dificulta si la Administración no declara aplicar el método ni emite el informe al respecto. También es contrario al principio de buena administración, que el TS considera como aplicable a los procedimientos tributarios por estar consagrado por nuestra Constitución en los artículos 9, 103 y 106, desde la perspectiva objetiva, a través de la imposición de un deber de actuación de la Administración frente a los ciudadanos y que, tras su formulación en la CDFUE, se configura también, desde una perspectiva subjetiva, como un derecho fundamental del ciudadano europeo. Por ello, habiendo incumplido la Administración tributaria los requisitos esenciales establecidos para la aplicación del régimen de estimación indirecta el TSJ decidió anular dicha actuación.

4.2.9 Deber de motivación, buena fe y confianza legítima

La Administración debe actuar con arreglo a los principios de buena fe y confianza legítima y no puede sorprender a los administrados con razones no esgrimidas para desestimar sus peticiones. La motivación de las resoluciones carece de virtualidad si la Administración puede alegar una motivación diferente en sede judicial para, una vez conocidas las razones de discrepancia del administrado con su resolución, desentenderse de ella y esgrimir otras di-

ferentes. Cuando la Administración deniega una petición por unos defectos concretos, implícitamente está trasladando el mensaje de que el resto de la petición es conforme a Derecho. Por eso la Administración no puede alegar en vía procesal una motivación diferente a la aportada al administrado en su resolución pues esos supuestos defectos la Administración ya había dicho que no existían al no aducirlos como motivos de denegación y creó en el administrado una confianza que luego traiciona al alegarlos [48].

La Administración no puede, en la resolución de un recurso de reposición, modificar radicalmente la motivación que justificó la liquidación provisional, porque eso es contrario al principio de congruencia en la revisión administrativa. El derecho a una buena administración proclamado en el artículo 41 de la CDFUE en su manifestación de derecho a la motivación exige que no se le permita a la Administración que, en vía de recurso, blinde la decisión recurrida con un despliegue de motivación totalmente diferente del utilizado en la resolución inicial [49].

4.2.10 Deber de motivación de la concurrencia de culpabilidad para la imposición de sanciones

La mera constatación de que se ha incumplido una obligación tributaria no es suficiente para fundar la imposición de una sanción. Las sanciones tributarias no pueden ser el resultado automático de cualquier incumplimiento del contribuyente. No es admisible sancionar por la mera referencia al resultado. Se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando, por ejemplo, se impone una sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio. Es imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y sustentarla con las pruebas de las que ésta se infiere. El principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la CE no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas la LGT porque la LGT no agota todas las hipótesis

[48] STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 25-05-2007, núm. 982/2007, rec. 63/2007.

[49] STSJ Castilla-La Mancha (Contencioso), sec. 2.ª, S 06-09-2021, núm. 204/2021, rec. 462/2018.

posibles de ausencia de culpabilidad. La circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente. Si la Administración Tributaria considera que el sujeto pasivo no ha actuado diligentemente debe indicar explícitamente los motivos en el acuerdo por el que se le impone la sanción [50].

En el ámbito administrativo sancionador, la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada, no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción. No puede excluirse que el contribuyente ha actuado con diligencia por el mero hecho de que la norma sea clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no haya sido razonable ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia. El principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la CE no permite que la Administración Tributaria base la existencia de culpabilidad por exclusión o mediante la afirmación de que en la actuación del obligado tributario no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en la LGT, y ello, entre otras razones, porque la LGT no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. La circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente. No puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración Tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituye en la LGT infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad [51].

En aquellos casos en los que la Administración Tributaria no motiva los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, la confirmación de la sanción porque el contribuyente no

[50] STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 09-03-2020, núm. 314/2020, rec. 208/2019.

[51] STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 1.ª, S 12-03-2018, núm. 460/2018, rec. 234/2016.

haya explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale a invertir la carga de la prueba, soslayando las exigencias del principio de presunción de inocencia, en cuya virtud, la carga de la prueba corresponde a quien acusa y nadie está obligado a probar su propia inocencia. Por lo tanto, no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia. En el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, entre ellos, la culpabilidad, de manera que no es el recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es claramente rechazable. Sólo cuando la Administración ha razonado de forma precisa y suficiente, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad [52].

La culpabilidad debe determinarse y declararse en base a circunstancias concretas que evidencien la intencionalidad o negligencia en la actuación del sujeto [53]. No puede presumirse la culpabilidad de la simple exposición del hecho que se considera susceptible de ser sancionado, sino que debe hacerse referencia a en qué consistió la intencionalidad de su conducta [54].

4.2.11 Exigencia de motivación en las resoluciones dictadas en vía económico-administrativa

Las resoluciones económico-administrativas deben decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido planteadas o no por los interesados. La falta de explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias, constituye una práctica indefensión susceptible de acarrear la nulidad de la actuación administrativa.

La LGT prevé que las resoluciones dictadas en la vía económico-administrativa deben contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de Derecho en que se basen y decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados [55]. Pero no existe obligación de

[52] STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 26-12-2018, núm. 3138/2018, rec. 699/2016.
[53] STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-12-2020, núm. 3822/2020, rec. 178/2018.
[54] STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 30-06-2014, núm. 883/2014, rec. 799/2012.
[55] Artículo 239.2 de la LGT.

dar una respuesta expresa y pormenorizada a cada una de las alegaciones formuladas por los interesados y está permitido que el Tribunal aborde el examen conjunto y general de las alegaciones formuladas en la reclamación de manera que, de dicho razonamiento general, pueda deducirse el rechazo, incluso implícito, o la admisión de los motivos en que las partes hayan apoyado sus pretensiones. La falta de respuesta a las alegaciones esgrimidas en apoyo de la pretensión ejercitada en una reclamación económico-administrativa no determina necesariamente la incongruencia de la resolución de la misma, porque, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, como sucede con las resoluciones judiciales, basta una respuesta global o genérica que no responda a líneas de defensa concretas, siempre que las omitidas no sean sustanciales.

La obligación de motivar los actos administrativos se traduce en la exigencia de que los mismos contengan una referencia sucinta, pero precisa y concreta, de los hechos y de los fundamentos de derecho que permitan conocer al administrado la razón fáctica y jurídica de la decisión administrativa, posibilitándole el ejercicio de su derecho de defensa, suficiencia de una motivación escueta, siempre que cumpla con la finalidad dicha. Pero no cabe apreciar que la resolución incurra en déficit de motivación generador de indefensión si en ella el TEAR expone las distintas razones por las que no puede prosperar la reclamación y por las que no es posible atender a los distintos motivos de impugnación formulados en la vía económico-administrativa [56].

4.2.12 El mismo hecho de rebatir el recurrente los argumentos dados por la Administración, es prueba de que no ha habido defecto de motivación

Es prueba de que no se ha producido déficit de motivación el mismo hecho de que el recurrente argumente sobre las razones expuestas por el Tribunal y haga uso de las alegaciones pertinentes en defensa de su derecho, ya que ese es el objetivo del requisito de la motivación [57].

No hay defecto de motivación cuando, de los argumentos de defensa esgrimidos por el recurrente se deduce que conocía los motivos por los cuales la Administración había emitido la resolución recurrida. Tampoco hay defecto de motivación cuando los razonamientos vertidos por la Administración para fun-

[56] SSTSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 1.ª, S 12-03-2018, núm. 460/2018, rec. 234/2016; S 27-03-2018, núm. 709/2018, rec. 244/2016; S 26-12-2018, núm. 3138/2018, rec. 699/2016.

[57] SSTSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 26-12-2018, núm. 3138/2018, rec. 699/2016; S 31-01-2020, núm. 152/2020, rec. 562/2017.

dar el acto impugnado, contienen una referencia fáctica y jurídica suficiente para que el recurrente pudiera desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece, tal y como hizo de hecho al presentar primero la reclamación económico-administrativa y después el recurso jurisdiccional [58].

4.2.13 Deber de motivación e incongruencia omisiva

El hecho de que la Administración Tributaria no se pronuncie sobre las alegaciones del recurrente supone una incongruencia omisiva que determina la anulabilidad de la resolución por causar indefensión al recurrente y vulnerar la obligación de motivación cuando dicha incongruencia omisiva supone para el recurrente no poder avanzar en su argumentación contra las decisiones de la Administración porque esta hace oídos sordos a lo que alega, obligándole a acudir a la vía jurisdiccional para obtener un pronunciamiento sobre sus alegaciones [59].

Se produce incongruencia omisiva cuando el Tribunal en su resolución no concreta cual de todos los pronunciamientos de la Administración Tributaria está anulando, no precisa si anula total o parcialmente el acto impugnado [60].

No se produce incongruencia omisiva en una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo cuando en ella se tratan todas las cuestiones expuestas por el interesado, que tengan carácter esencial [61].

4.2.14 Deber de motivación de la denegación de ampliación de los plazo de alegaciones

En base a lo previsto en el artículo 150 de la LGT, en su versión actual tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que cambió sustancialmente la regulación de los plazos y eliminó la posibilidad de descontar las dilaciones no imputables a la Administración, y en el artículo 91 del RGAT, que regula la ampliación de los plazos de tramitación, al principio de buena administración y los principios que informan la ordenación y aplicación

---

[58] TSJ Aragón (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-05-2021, núm. 120/2021, rec. 193/2020. Fundamento de Derecho cuarto.

[59] TSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 11-05-2022, núm. 600/2022, rec. 904/2021.

[60] SSTSJ Madrid (Contencioso), sec. 9.ª, S 09-02-2017, núm. 135/2017, rec. 913/2015; S 09-03-2017, núm. 179/2017, rec. 916/2015; S 28-03-2017, núm. 215/2017, rec. 914/2015; S 30-03-2017, núm. 225/2017, rec. 908/2015; S 25-04-2017, núm. 275/2017, rec. 909/2015.

[61] SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 29-11-2007, rec. 753/2004.

del sistema tributario, nuestro TS concluye que la denegación de la ampliación del plazo de alegaciones no es una actuación de la Administración puramente discrecional, sino que exige una motivación suficiente que ponga de manifiesto que en la denegación de la petición se hayan tenido en cuenta las circunstancias concurrentes y, en especial, si la negativa a la prórroga condiciona o dificulta las posibilidades de defensa del interesado [62].

El derecho a una buena administración en su manifestación de derecho a que la Administración motive sus decisiones, en concreto la de denegar la ampliación del plazo de alegaciones, ha sido tratado por el TS en su sentencia de 22 de Julio de 2024 [63]. En esta sentencia el TS resuelve un recurso de casación contra una sentencia del TSJ que desestimaba parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra una resolución del TEAR desestimatoria de una reclamación económico-administrativa contra una liquidación y una sanción impuesta por la Inspección de Hacienda.

En el asunto enjuiciado, el procedimiento de inspección se había iniciado el 29 de mayo de 2017 y finalizó con la notificación del acuerdo de liquidación el 27 de noviembre de 2018. El contribuye comprobado solicitó la ampliación del último plazo de alegaciones el 14 de noviembre de 2018, y la Inspección se lo denegó en acto notificado el día 19 de noviembre de 2018, es decir, el día anterior a que finalizara el plazo cuya ampliación se pretendía (20 de noviembre de 2018). La Inspección fundó la denegación de ampliación de plazo en que dicha ampliación perjudicaba los intereses de la Hacienda Pública, porque, si se concedía, se superaban los dieciocho meses de duración de las actuaciones inspectoras.

El asunto llegó en casación al TS, consistiendo la cuestión casacional, entre otros puntos, en determinar si el principio de buena administración permite a la Administración denegar la ampliación de un plazo de alegaciones durante el desarrollo del procedimiento inspector, solicitada por el comprobado, con fundamento exclusivo en que, de otorgarse, se superaría el plazo máximo previsto para la tramitación del expediente.

Ante esto el TS recuerda que el principio de buena administración significa que a la Administración le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivadas de su actuación. El principio de buena administración no se agota con la mera observancia estricta del procedimiento y sus trámites, sino que reclama la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

---

[62] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-07-2024, núm. 1219/2024, rec. 402/2023. Fundamento de Derecho Quinto.

[63] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-07-2024, núm. 1378/2024, rec. 1222/2023.

El artículo 150 LGT, en la versión actual, dispone que el plazo de 18 meses, establecido con carácter general para la terminación de las actuaciones inspectoras, no es susceptible de ser interrumpido por dilaciones por causa no imputable a la administración. La redacción introducida por la Ley 34/2015 cambió sustancialmente la regulación de los plazos y eliminó la posibilidad de descontar las dilaciones no imputables a la Administración.

El TS se pregunta en esta sentencia si es puramente discrecional la denegación de un plazo alegatorio, o bien se exige a la Administración una motivación que analice la petición, atendidas las circunstancias concurrentes y, en particular, si la negativa a la prórroga pretendida condiciona o dificulta las posibilidades defensivas del interesado. El TS recuerda que el artículo 34 de la LGT, entre los derechos y garantías de los obligados tributarios, recoge en el apartado 1, letra k), el derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El TS afirma que, ante la ausencia de una regulación detallada sobre una eventual ampliación de plazos en la LGT, destaca la coincidencia del artículo 32 de la Ley 39/2015 con el artículo 91 RGAT, tanto porque la Administración puede conceder una ampliación de los plazos que no exceda de la mitad de los mismos, como por la previsión de que no cabe recurso contra la concesión o denegación de la ampliación. De estos preceptos se deduce que la resolución administrativa será expresa (por cuanto deberá notificarse a los interesados), y que esa resolución será motivada pues habrá que tener en cuenta «si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero».

Por tanto, el artículo 91 RGAT debe ser objeto de una interpretación conforme en su contraste no solo con el citado artículo 32 de la Ley 39/2015, sino también con el artículo 103.1 LGT que establece la obligación legal de «resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa».

Aunque la actuación de la Administración puede ser calificada de discrecional –el artículo 91 RGAT recoge que el órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento «podrá conceder»-, entendida como capacidad de actuar con cierto margen de apreciación y decisión dentro de los límites fijados por la norma, siempre habrá de estar guiada su decisión por los criterios de racionalidad, coherencia y objetividad, así como por la finalidad que persigue esa facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce, en este caso, garantizar al administrado, sometido a una regularización tributaria, el ejercicio eficaz de sus derechos, en definitiva, garantizar sus posibilidades de defensa.

Interpretando el artículo 150 de la LGT en su versión actual, que cambió sustancialmente la regulación de los plazos y enervó la posibilidad de descontar las dilaciones no imputables a la Administración, y el artículo 91 del RGAT, que regula la ampliación de los plazos de tramitación, tanto a la luz del principio de buena administración, como de los principios que informan la ordenación y aplicación del sistema tributario, se colige que la denegación de la ampliación del plazo alegatorio no es una actuación de la Administración puramente discrecional, sino que exige una motivación suficiente que valore la petición atendiendo a las circunstancias concurrentes y, en especial, si la negativa a la ampliación puede condicionar o dificultar las posibilidades de defensa del interesado.

Pues bien, el acuerdo de denegación no realiza una valoración de las circunstancias concretas concurrentes. Tampoco se valoró por la Administración si la denegación de la ampliación solicitada dificultaba las posibilidades de defensa del interesado, teniendo en cuenta que, como se ha expuesto, la circunstancia que justificaba la solicitud de ampliación del plazo no era otra que la modificación por el Inspector-Jefe de la propuesta contenida en el acta de disconformidad, procediendo a su incremento, lo que provocó que se concediera un nuevo trámite de alegaciones que concluía el 20 de noviembre de 2018, siéndole notificado el acuerdo de denegación el día anterior a la finalización del plazo –19 de noviembre de 2018–. Finalmente, no consta que el Sr. Leoncio presentara alegaciones.

Frente a todo ello, se limitó a denegar la ampliación del plazo solicitada por el comprobado, fundándose, exclusivamente, en quede otorgarse se superaría el plazo máximo previsto para la tramitación del procedimiento inspector, lo que supone un incumplimiento del deber de motivación contrario a los principios de buena administración y que rigen la actuación administrativa, impidiendo que el obligado tributario conozca las razones en las que se basa la decisión administrativa y produciéndole indefensión.

5. DERECHO A LA REPARACIÓN DE LOS DAÑOS

El último bloque de derechos a que se refiere el artículo 41 de la CDFUE es el de los derechos que el legislador europeo ha querido vincular específicamente a la buena administración. Son el derecho a la reparación del daño y el derecho a la utilización de las lenguas oficiales [64]. Estos dos derechos fueron añadidos a la redacción del artículo 41 de la CDFUE sin demasiada fortuna ya

[64] Artículo 41.3 y 4 de la CDFUE: «3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. 4. Toda persona podrá dirigir-

que el derecho a la reparación del daño es de tal complejidad que constituye un mundo aparte y el derecho a la utilización de las lenguas oficiales es un principio básico del Derecho de la UE que goza de sustantividad propia y que, por lo tanto, podría haberse omitido en la regulación de la buena administración.

A pesar de lo anterior, queremos incluir algunas ideas sobre el derecho a la reparación del daño. No se tratará el derecho a la utilización de las lenguas oficiales por no haberse encontrado jurisprudencia sobre esta cuestión en el ámbito tributario.

La vulneración de los derechos vinculados a la buena administración por parte de las instituciones supone una actuación ilícita que, en caso de ocasionar un daño, da derecho al particular que lo ha sufrido a obtener una reparación, tal y como prevé el artículo 41.3 de la CDFUE.

En Derecho español, la reparación de los daños derivados de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública está reconocida en el artículo 106.2 de la CE, siendo competencia exclusiva del Estado de acuerdo con lo previsto en el artículo 149.1.18 CE [65]. Se basa en los principios previstos en los artículos 32 a 35 de la LRJSP y procedimentalmente se rige por lo previsto en la LPAC. Se trata de una responsabilidad objetiva por los daños ocasionados por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos. Se excluye la responsabilidad por daños producidos por causa de fuerza mayor. El plazo para el ejercicio de la acción de reclamación es de un año desde la fecha del acto que causó el daño o desde que empezó a manifestarse su efecto lesivo [66]. En los casos en que proceda reconocer derecho a indemnización por anulación, en vía administrativa o contencioso-administrativa, de un acto o disposición de carácter general, el derecho a reclamar prescribe al año de haberse notificado la resolución administrativa o la sentencia definitiva. En los casos de responsabilidad patrimonial que sean consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional o de la aplicación de una norma declarada contraria a la normativa de la UE [67], el derecho a reclamar prescribe al año de la publicación en el BOE o en el DOUE, según el caso, de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma o su carácter contrario al Derecho de la UE.

---

se a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua».

[65] Debe tenerse en cuenta que el TJUE ha declarado en su sentencia de 28 de junio de 2022 (C-278/20) que el sistema de responsabilidad patrimonial del Estado es contrario al principio de efectividad del Derecho de la UE. En particular los artículos 32.3 a 6 y 34.1 de la LRJSP y el artículo 67.1 de la LPAC.

[66] Artículo 67 LPAC.

[67] Artículo 32.4 y 5 LRJSP.

En el ámbito tributario la violación de los derechos y garantías de los contribuyentes contenidos en el artículo 34 de la LGT puede dar lugar a responsabilidad patrimonial de la Administración siempre que se den los requisitos exigidos por la LRJSP. Los derechos y garantías de los contribuyentes se estructuran en cinco grupos de derechos: derechos de información y asistencia, derechos económicos, derecho a la utilización de las lenguas oficiales, derechos en las relaciones con las autoridades y funcionarios y derechos y garantías en el procedimiento tributario. Los «derechos económicos» se encuadran en el derecho a un trato equitativo, es decir, justo, por parte de la Administración Tributaria, que es la primera manifestación en que se concreta la buena administración. Dentro de los derechos económicos se incardinan la devolución de ingresos indebidos, el cobro de intereses y el reembolso del coste de las garantías aportadas que son, junto con la responsabilidad por la actividad legislativa, la forma en que se materializa, en el ámbito tributario, el derecho a la reparación del daño sufrido por la actuación de la Administración.

En el ámbito tributario, adquiere especial importante la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Dicha responsabilidad se ha ido desarrollando frente a la clásica responsabilidad derivada de la actuación de la Administración. Como afirma el profesor González Botija F. (1999):

> … tradicionalmente se ha entendido con facilidad que la Administración debía indemnizar a los particulares por las lesiones producidas en sus derechos o intereses legítimos como consecuencia de la adopción de actos administrativos, en cambio, en el caso del poder legislativo se llegaba a la conclusión contraria por entender que tal reconocimiento paralizaría la labor del principal poder del Estado al tener que responder de todas las consecuencias patrimoniales gravosas que pudieran derivarse, obstaculizando por otro lado la realización de determinados cambios normativos que se imponían en defensa del interés general. Este frontal rechazo en un primer momento a reconocer tal posibilidad se fue debilitando con el tiempo y poco a poco la doctrina jurisprudencial y académica en diversos países europeos, comenzó a apoyar la idea de que, aunque no con la misma amplitud que se reconocía el deber de indemnizar de la Administración, en determinadas circunstancias era posible defender en justicia la necesidad de reparar cierto tipo de daños patrimoniales que podían soportar los particulares como consecuencia de las modificaciones legislativas (pp. 347-376) [68].

En la jurisprudencia se han encontrado sentencias en materia de responsabilidad patrimonial en casos de aplicación de normativa tributaria estatal

[68] González Botija, F., «Los principios de la jurisprudencia comunitaria y su influencia en la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre responsabilidad del Estado legislador», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 3, núm. 6, 1999, p. 349.

contraria al Derecho de la UE. Tal es el caso de dos sentencias del TS, ambas de 25 de febrero de 2021 [69]. En estas sentencias el TS resuelve recursos contencioso-administrativos contra un acuerdo del Consejo de Ministros inadmitiendo una solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado a consecuencia de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la UE. Los recurrentes, ciudadanos no-residentes en España, habían recibido una herencia en España y habían pagado aquí el ISD. Posteriormente el TJUE, en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), condenaba a nuestro país por contemplar en su legislación fiscal diferencias en el trato de las sucesiones entre los residentes y los no residentes en España. Tras esta sentencia, los recurrentes pidieron la rectificación de las declaraciones del ISD, así como la devolución de ingresos indebidos en relación con las cuotas del ISD, recargos e intereses, como consecuencia de las autoliquidaciones en su día presentadas. La Administración Tributaria atendió la solicitud y devolvió las cuotas y los intereses. Sin embargo, en relación con los recargos, la Administración Tributaria alegaba que estos recargos no habían sido recurridos en el plazo legal, con lo que habían adquirido firmeza y no eran susceptibles de recurso ni de devolución de ingresos indebidos. Ante esta situación, los recurrentes solicitaron la responsabilidad patrimonial del Estado al Consejo de Ministros y que les indemnizaran por el exceso a que ascendían los recargos por extemporaneidad y sus correspondientes intereses indebidamente satisfechos por el ISD, en relación con los que le hubieran correspondido ingresar si los mismos hubieran sido liquidados de conformidad con la legislación autonómica.

En estas sentencias, el TS recuerda el régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en el que se distinguen dos títulos de imputación de responsabilidad, el primero de carácter general, derivado de actos legislativos no expropiatorios y, el segundo, derivado de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional. En ambos casos, la finalidad buscada es garantizar la indemnidad patrimonial mediante la reparación de las lesiones producidas a los particulares en sus bienes y derechos por la actividad de la Administración, en este caso la aplicación de actos legislativos, causándole una lesión que no tiene el deber de soportar [70]. La finalidad de la institución es la reparación de la situación patrimonial del administrado afectada por la actividad administrativa, y el fundamento legal viene determinado por la falta de justifi-

[69] SSTS (Contencioso), sec. 5.ª, S 25-02-2021, núm. 264/2021, rec. 53/2020 y núm. 265/2021, rec. 54/2020.

[70] Artículos 32.3 y 4 de la LRJSP.

cación de la lesión en cuanto no existe un título que imponga al interesado el deber de asumir el daño patrimonial. El sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración, teniendo como presupuesto la existencia de una lesión patrimonial individualizada, real y actual, responde al elemento fundamental de la antijuridicidad del daño, que viene a configurar la lesión como indemnizable. Esta antijuridicidad no se refiere a la legalidad o ilegalidad de la conducta del sujeto que materialmente la lleva a cabo sino a esa falta de justificación del daño, es decir, a la inexistencia de una causa legal que legitime la lesión patrimonial del particular e imponga al mismo el deber jurídico de soportarla.

El TS declara en estas sentencias que resulta exigible responsabilidad al Estado por daños derivados de actos legislativos no expropiatorios:

i. Cuando el daño revista caracteres suficientemente singularizados.

ii. Cuando exista un sacrificio particular de un derecho o de intereses patrimoniales legítimos.

iii. Cuando existe un sacrificio patrimonial singular de derechos o intereses económicos por actuaciones administrativas anteriores o concomitantes con la legislación aplicable.

iv. Cuando se produce la privación singular de un derecho o interés económico consolidado o incorporado al patrimonio, unido al principio de confianza legítima que lleva al interesado, con fundamento en las previsiones legales, a llevar a cabo determinadas actuaciones que se ven frustradas por la innovación normativa [71].

En los casos enjuiciados en estas sentencias el TS consideró que concurrían los requisitos anteriores de responsabilidad de la Administración y reconoció a los recurrentes el derecho a la devolución de los importes ingresados en concepto de recargos por extemporaneidad en las declaraciones de ISD correspondientes a las herencias adquiridas en España más los intereses correspondientes desde la fecha de la reclamación.

6. DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL Y CONTROL JURISDICCIONAL

El artículo 52 de la CDFUE establece que los derechos reconocidos en la Carta que se correspondan con derechos garantizados en los Tratados, en

[71] STS, sec. 5.ª, S 25-02-2021, N.º 264/2021, rec. 53/2020. Fundamento de derecho décimo quinto.

la CEDH y en las Constituciones nacionales, deben ser interpretados buscando el sentido y alcance que tengan en los instrumentos de los que procedan. Las Explicaciones de la CDFUE recogen el origen consensuado de cada derecho, libertad o principio. El artículo 6.1 del TUE [72] y el 52.7 de la CDFUE [73] establecen que la Explicaciones deben ser tenidas en cuenta por los órganos jurisdiccionales de la UE y de sus Estados miembros. Pues bien, la Explicación al artículo 41 de la CDFUE finaliza con la siguiente expresión: «El derecho a la tutela judicial efectiva, que constituye un aspecto importante de esta cuestión, está garantizado en el artículo 47 de la presente Carta». Es decir, el derecho a la tutela judicial efectiva constituye un aspecto importante del derecho fundamental a una buena administración.

La intensa relación entre ambos derechos en la CDFUE se pone de manifiesto en que la propia redacción del elemento esencial del derecho a la tutela judicial efectiva es similar a la redacción del elemento esencial del derecho a una buena administración. En efecto, en el párrafo segundo del artículo 47 de la CDFUE se establece que: «toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley» [74], redacción muy similar a la del artículo 41.1 de la CDFUE, según la cual «toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable» [75].

De acuerdo con la doctrina de nuestro TC, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 de la CE opera frente a la Administración Pública a través del artículo 106.1 de la CE, que recoge el principio de control jurisdiccional de la legalidad de la actuación de la Administración Pública [76].

El TS ha considerado contrarias al derecho a una buena administración aquellas actuaciones de la Administración Tributaria que impiden que los jueces

---

[72] Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea. DO núm. C 326 de 26 de octubre de 2012 p. 1-390. Artículo 6.1. «Los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta se interpretarán con arreglo a las disposiciones generales del título VII de la Carta por las que se rige su interpretación y aplicación y teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que se hace referencia en la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones».

[73] Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. DO C 202, 7.6.2016, p. 389-405. Artículo 52. «Alcance e interpretación de los derechos y principios. … 7. Las explicaciones elaboradas para guiar en la interpretación de la presente Carta serán tenidas debidamente en cuenta por los órganos jurisdiccionales de la Unión y de los Estados miembros».

[74] Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016. Artículo 47.

[75] *Ibidem.* Artículo 41.1.

[76] STC 294/1994, de 7 de noviembre.

puedan comprobar que su actuación se ajusta a la legalidad, como por ejemplo, casos en los que la Administración no ha dejado constancia en el expediente administrativo de las notificaciones realizadas entre órganos de la Administración impidiendo el control jurisdiccional sobre el efectivo cumplimiento de los plazos legales; también actuaciones en las que la Administración no ha informado sobre el desarrollo de la práctica de determinadas diligencias, como la de registro domiciliario, impidiendo de esta manera el control jurisdiccional sobre la adecuación de la diligencia a la legalidad [77]. En los párrafos siguientes se hace mención a varias sentencias en las que el TS corrige estos vicios de la actuación de la Administración Tributaria.

6.1 **Deber de dejar constancia en el expediente administrativo de la fecha de las comunicaciones efectuadas entre órganos**

El TS trata esta cuestión en tres sentencias que fueron analizadas a la hora de tratar el deber de resolución en un plazo razonable y que también tienen implicaciones desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva. Se trata de las sentencias de 17, 18 y 21 de junio de 2021 [78]. En ellas el TS afirma que en el expediente administrativo debe dejarse constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución al órgano legitimado para recurrirla, al efecto de que pueda verificarse si se han cumplido los plazos [79]. La falta de constancia de esas fechas no puede ser utilizada para determinar arbitrariamente los plazos en perjuicio del derecho de defensa del contribuyente y en beneficio de la Administración. Es contrario a los principios de buena administración y buena fe el hecho de alegar ignorancia sobre algo que se conoce o se debería conocer. Si unos órganos no se ponen en contacto con otros y omiten la necesaria comunicación de lo que por razón de su cargo conocen, tal proceder negligente entraña una grave patología indebida del funcionamiento desde la perspectiva del principio de buena administración

[77] Tales actuaciones administrativas de entorpecimiento de la acción de los jueces son ejemplo claro de las «inmunidades» de poder a que se refiere García de Enterría, para quien «la resistencia que la Administración ha opuesto a la exigencia de un control judicial plenario de sus actos mediante la constitución de reductos exentos y no fiscalizables de su propia actuación, podemos decir que es, en general, la historia misma del Derecho Administrativo». García de Enterría Martínez-Carande, E., «La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)». *Revista de Administración Pública*, núm. 38, 1962, pp. 159-208.

[78] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-06-2021, núm. 872/2021, rec. 6123/2019, STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-06-2021, núm. 880/2021, rec. 2188/2020 Y STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 21-06-2021, núm. 885/2021, rec. 6194/2019.

[79] *Ibidem.* Fundamento de Derecho séptimo.

–y la buena fe– del que no puede obtener la Administración ventaja alguna, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas *(allegans turpitudinem propriam non valet)* [80]. Por lo tanto, la Administración no puede aducir ignorancia de lo que, como tal, necesariamente sabe o debería razonablemente saber [81].

6.2 **Deber de dar cuenta al juez de las diligencias de registro domiciliario**

El TS trata esta cuestión en tres sentencias, una de 14 de julio y dos del día 16 de julio, todas del año 2021 [82] y a las cuales se aludió ya en este trabajo al hablar del derecho a la intimidad y a la protección de datos. Las tres sentencias se refieren a asuntos en los cuales la Administración reclama el pago de obligaciones tributarias en base a pruebas obtenidas de manera casual, en el registro practicado a otro obligado tributario, habiéndose incurrido por parte de la Administración en la vulneración de derechos fundamentales. El TS considera que, aparte de otras infracciones cometidas en la obtención de tales pruebas, es concretamente contrario a la buena administración la infracción del artículo 172 del RGAT que obliga a los funcionarios que la hayan realizado el registro a dar cuenta al juez que lo autorizó del resultado e incidencias ocurridas en la práctica de dicha actuación para que el Juez pueda comprobar su regularidad y el ajuste y observancia de los términos, condiciones o límites del auto de entrada, que exige, según es jurisprudencia reiterada, la sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad. En los tres casos, se anulan las liquidaciones y sanciones reclamadas, por haberse vulnerado el derecho fundamental a no padecer indefensión.

6.3 **La legislación nacional debe permitir el control de los órganos jurisdiccionales de la adecuación a la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria**

Esta cuestión ha sido tratada por el TJUE en una sentencia de 17 de diciembre de 2015 [83] en la que resuelve una cuestión prejudicial planteada por

---

[80] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto, punto 4.

[81] *Ibidem.* Fundamento de Derecho cuarto, punto 5.

[82] SSTS (Contencioso), sec. 2.ª, de 14-07-2021, núm. 1027/2021, rec. 3895/2020; 16-07-2021, núm. 1041/2021, rec. 2190/2020 y 16-07-2021, núm. 1042/2021, rec. 2778/2020.

[83] STJUE de 17 de diciembre de 2015 (C-419/14).

un Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Hungría en un litigio entre una empresa y la Administración Tributaria húngara. La Administración reclamaba de la empresa comprobada el pago de unas cuotas de IVA, así como una multa y un recargo, todo ello en base a unas pruebas (interceptaciones de telecomunicaciones e incautación de correos electrónicos) obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo al administrativo. La empresa alegaba que tal reclamación debía ser anulada porque se basaba en pruebas obtenidas en un procedimiento penal, por lo tanto, con una finalidad distinta para la cual las estaba utilizando la Administración Tributaria. Además la empresa no había podido tener acceso a ese procedimiento penal, lo cual vulneraba su derecho a ser oída y su derecho de defensa. En esta situación, el tribunal húngaro plantea al TJUE como cuestión prejudicial, entre otras, determinar si, de acuerdo el derecho a una buena administración, la Administración Tributaria húngara estaba obligada a darle acceso a las conclusiones alcanzadas en base a las pruebas obtenidas sin su conocimiento y si la circunstancia de que las pruebas se destinen únicamente a una investigación penal impide la utilización de tales pruebas en el procedimiento administrativo de comprobación.

Ante esto el TJUE afirma que el Derecho de la UE no se opone a que la Administración Tributaria pueda utilizar, con el fin de determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA, pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido, sin conocimiento del sujeto pasivo, por medio de, por ejemplo, interceptaciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos, siempre que la obtención de esas pruebas en el marco de dicho procedimiento penal y la utilización de éstas en el marco del procedimiento administrativo no vulneren los derechos garantizados por el Derecho de la UE. El órgano jurisdiccional nacional que está controlando la legalidad de la resolución de la Administración basada en tales pruebas debe comprobar que las intercepciones de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos sean medios de investigación previstos por la ley nacional y necesarios en el marco del procedimiento penal y que la utilización por la Administración Tributaria de esas pruebas es necesaria y está autorizada por la ley nacional. También debe comprobar si, con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa, la empresa comprobada tuvo la posibilidad, en el procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y de ser oída en relación con éstas. Si no tuvo esa posibilidad o las pruebas se utilizaron en el procedimiento administrativo con infracción de la CDFUE, dicho órgano jurisdiccional nacional debe inadmitir esas pruebas y anular la referida resolución. Asimismo, deben inadmitirse esas pruebas si las leyes nacionales hacen que el órgano jurisdiccional nacional no esté facultado para controlar

que se obtuvieron en el marco del procedimiento penal de conformidad con el Derecho de la UE [84].

Como conclusión de este apartado puede afirmarse que el derecho a una buena administración implica la obligación de la Administración de promover y respetar el ejercicio por parte de los ciudadanos de las garantías y derechos que la ley les reconoce. Y entre esas garantías y derechos tiene una posición primordial el derecho a acceder a la justicia. Las exigencias derivadas del derecho a una buena administración en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva tienen un denominador común que ha sido puesto de manifiesto por el TJUE, y es que la legislación nacional debe permitir que los órganos jurisdiccionales controlen que la actuación de la Administración Tributaria se ajusta a la legalidad [85]. Por lo tanto, son contrarias al derecho a una buena administración aquellas prácticas que tratan de esquivar el control de los Tribunales, como son la omisión de datos en los expedientes, o del deber de reportar, o los defectos de motivación.

[84] *Ibidem.* Apartados 84 a 91.
[85] STJUE de 17 de diciembre de 2015 (C-419/14).

CAPÍTULO 7

CONSIDERACIONES FINALES

1. PLANTEAMIENTO

Se dedica este capítulo a desarrollar algunas propuestas de *lege ferenda* con el ánimo de contribuir a la mejora del Derecho Financiero y Tributario que es, en definitiva, una pieza fundamental en el engranaje del Derecho Público y, por eso mismo, debería adecuarse con mayor razón a los principios y garantías en que éste se fundamenta. Además, se incluye un apartado a concretar la esencia y utilidad del derecho a una buena administración. Por último, se formulan una serie de conclusiones de todo lo estudiado a lo largo de este trabajo.

2. PROPUESTAS DE MEJORA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DERIVADAS DEL DERECHO A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN

2.1 **En los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario**

El artículo 31.1 de la CE establece en su redacción actual que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Se distinguen siete principios (aunque, en realidad, algunos de ellos se superponen): generalidad, (todos contribuirán), capacidad económica, necesidad de que las normas tributarias integren un sistema, justicia, igualdad, progre-

sividad, prohibición de confiscatoriedad (Herrera Molina, 2002, p. 47) [1]. La aplicación de un «sistema tributario justo» requiere necesariamente el respeto y fomento de la buena administración porque en ésta se comprenden los derechos del administrado, en su faceta de contribuyente, a ser tratado de manera imparcial y equitativa, a que la Administración actúe y lo haga en plazo y a que respete en particular sus derechos a ser oído, a que las resoluciones estén motivadas, lo que implica posibilitar el control jurisdiccional, y a acceder al expediente, derechos éstos que, por su carácter esencial, deberían estar incluidos en el artículo 3.2 de la LGT que enumera los principios generales de la aplicación del sistema tributario, que ha de ser justo como veíamos en el artículo 31.1 de la CE. En base a lo anterior se propone la siguiente nueva redacción para el artículo 3.2 de la LGT: «2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de buena administración, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios». De esta manera, la ley recogería de manera clara y unificada el mandato a la Administración Tributaria de tratar los asuntos del contribuyente de manera imparcial y equitativa, de actuar en todo caso, evitando la inactividad, y de cumplir los plazos, así como el deber de respetar y promover los derechos y garantías que la LGT reconoce en su artículo 34.

2.2 **En materia de derechos y garantías de los contribuyentes. Consejo para la Defensa del Contribuyente**

Según hemos visto en el apartado anterior, uno de los principios generales de aplicación del sistema tributario, tal y como se afirma en el artículo 3.2 de la LGT es el respeto por parte de la Administración de los derechos y garantías de los obligados. Tal y como se ha apuntado en este trabajo, puede afirmarse que la principal manifestación del derecho a una buena administración en el Derecho Tributario español se encuentra en la figura de los derechos y garantías de los contribuyentes contenida en el artículo 34 de la LGT, complementada por la obligación de la Administración contenida en el artículo 99 de la misma ley, de facilitar en todo momento, a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones [2]. También tiene relación con

[1] Herrera Molina, P. M. (Coord.), *Manual de Derecho Tributario,* Segunda edición, Madrid, Dykinson, S. L., 2022, p. 47.

[2] Artículo 99.1 LGT.

el derecho a una buena administración la existencia de la figura del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Sería deseable que la redacción de estos dos preceptos se inspirase en la buena administración. En los apartados siguientes se desarrollan algunas ideas para lograr dicha finalidad.

2.2.1 Derechos y garantías de los contribuyentes

2.2.1.1) *Sustitución de la palabra «obligados» por la de «contribuyentes»*

La primera modificación que se propone está relacionada con los derechos a un trato imparcial y equitativo y consiste en sustituir en el Derecho tributario la palabra «obligados» por la de «contribuyentes». En el Derecho Administrativo general se ha producido una evolución desde el término «administrado», al de «ciudadano» hasta llegar al actual de «persona». Para García de Enterría, el término «administrado» era poco acertado porque connotaba una posición simplemente pasiva de un sujeto lo cual consideraba inexacto tanto política como jurídicamente. En la Ley 30/1992 se sustituyó el término «administrado» por el de «ciudadano». Así, por ejemplo, el artículo 35 se refería a los «Derechos de los ciudadanos». Pero este término no englobaba a las personas jurídicas y se ha ido sustituyendo por el de «persona» en la legislación actual. Así, el artículo 13 de la Ley 39/2015 ya no se refiere globalmente a los «ciudadanos», como hacía el artículo 35 de la Ley 30/1992, sino a los «Derechos de las personas» en sus relaciones con las Administraciones Públicas (López Menudo, 2019, pp. 17-43) [3]. De la misma manera que ha evolucionado el término en el Derecho Administrativo general, sería deseable un cambio en el Derecho Tributario.

Uno de los principios constitucionales de justicia tributaria es el principio de igualdad. Contraviene los principios del Derecho Financiero y Tributario, tal y como éste fue concebido y asumido por la Constitución, la quiebra del principio de igualdad en su vertiente de igualdad en las relaciones entre ciudadano y Administración, puesto que, actualmente, la Administración Tributaria no contempla a los obligados tributarios como contribuyentes sino como súbditos, lo que se pone de manifiesto, entre otros aspectos, en la dilución de la figura del contribuyente en favor de la de obligado tributario [4]. Por ello, sería deseable que

[3] López Menudo, F., «Del administrado al ciudadano: cuarenta años de evolución» *Revista Andaluza de Administración Pública*. Núm. 104, mayo-agosto (2019), pp. 17-43.

[4] VV.AA.: «Declaración de Granada» de 18 de mayo de 2018. Publicada en la web de la AEDAF.

la normativa en general, y la tributaria en particular, se refiriera con el nombre de «contribuyente» al administrado obligado a pagar impuestos, o a ayudar a la Administración a recaudarlos. Sin duda ayudaría a aclarar el papel de la Administración Tributaria, como entidad al servicio del interés general, y del administrador que paga los impuestos y ayuda a recaudarlos como sujeto que contribuye de esa manera a sufragar los gastos que el interés general requiere y al propio sostenimiento de la Administración Pública. Se propone que se modifiquen en este sentido los artículos de la LGT que principalmente regulan los derechos y garantías de los contribuyentes. Así, se propone dar nueva redacción al título y a los apartados 1 y 2 del artículo 34 y el artículo 99 de la LGT, sustituyendo la palabra «obligados tributarios» por la de «contribuyentes».

2.2.1.2 *Motivación*

Es criticable la forma en que actualmente está regulado el derecho a que estén motivados los actos de la Administración Tributaria, que es uno de los derechos que particularmente incluye el derecho a una buena administración. Lo más ajustado al derecho a una buena administración es que la Administración motive sus decisiones, en general, es decir, todas sus decisiones, incluso las favorables.

En Derecho Administrativo general, la motivación está regulada de manera sistemática y unitaria en el artículo 35 de la LPAC [5], si bien, estableciéndose un *númerus clausus* de los actos que sí requieren motivación. Por lo tanto, no es obligatorio motivar todo.

[5] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015. «Artículo 35. Motivación. 1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos. b) Los actos que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos y procedimientos de arbitraje y los que declaren su inadmisión. c) Los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos. d) Los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, así como la adopción de medidas provisionales previstas en el artículo 56. e) Los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia, de ampliación de plazos y de realización de actuaciones complementarias. f) Los actos que rechacen pruebas propuestas por los interesados. g) Los actos que acuerden la terminación del procedimiento por la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, así como los que acuerden el desistimiento por la Administración en procedimientos iniciados de oficio. h) Las propuestas de resolución en los procedimientos de carácter sancionador, así como los actos que resuelvan procedimientos de carácter sancionador o de responsabilidad patrimonial. i) Los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa. 2. La motivación de los actos que pongan fin a los procedimientos selectivos y de concurrencia competitiva se realizará de conformidad con lo que dispongan las normas que regulen sus convocatorias, debiendo, en todo caso, quedar acreditados en el procedimiento los fundamentos de la resolución que se adopte».

En el Derecho Tributario la situación es mucho peor que Derecho Administrativo General ya que la obligación de motivación aparece dispersa y referida a actos concretos [6], y no existe un derecho general del contribuyente a que la Administración Tributaria motive todos sus actos. Esta circunstancia es potencialmente creadora de situaciones de indefensión con el agravante de ser la materia tributaria, por su propia naturaleza, de especial complejidad técnica, lo que facilita que pasen desapercibidas para el contribuyente muchas disfunciones y situaciones injustas. Sería deseable que se incluya en la formulación de los derechos y garantías de los contribuyentes el derecho a que la Administración Tributaria motive sus actos y resoluciones. En este sentido sería conveniente que en el apartado 1 del artículo 34 de la LGT se añadiera un apartado, el «t)» cuya redacción podría ser la siguiente: «t) Derecho a que la Administración motive sus actos y resoluciones en todo caso».

2.2.1.3 *Derecho a no aportar los documentos ya aportados*

El derecho a no aportar documentos ya aportados o que estén en poder de la Administración o sean accesibles a ésta, se encuadra en el deber de la misma de actuar, de facilitar al administrado su relación con la Administración y el ejercicio de sus derechos y no permanecer inactiva en perjuicio del administrado.

En Derecho Administrativo general, el derecho a no aportar documentos ya aportados o que estén en poder de la Administración está regulado en el artículo 53.1.d) de la LPA [7].

En Derecho Tributario la regulación actual de este derecho se encuentra en los artículos 34.1.h) [8] y 99.2 [9] de la LGT. Esta regulación merece dos

---

[6] Los actos de liquidación (arts. 1022.c) y 103.3) LGT), los de verificación de datos (art. 133.1.b) LGT) y comprobación limitada (art. 139.2.c) LGT), comprobación de valor (art. 134.3 LGT), los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, en el procedimiento de inspección (art. 153 LGT), y los actos en el ámbito de la revisión (art. 215 y 225.2 LGT).

[7] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015. «Artículo 53. Derechos del interesado en el procedimiento administrativo. 1. Además del resto de derechos previstos en esta Ley, los interesados en un procedimiento administrativo, tienen los siguientes derechos: … d) A no presentar datos y documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, que ya se encuentren en poder de las Administraciones Públicas o que hayan sido elaborados por éstas».

[8] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. «Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios. 1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: … h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó».

[9] *Ibidem.* «Artículo 99. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios. … 2. Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la norma-

críticas. La primera, que se refiera solamente a los aportados por el obligado y no se extienda a todos los documentos en poder de la Administración; por regla general se obliga al contribuyente a aportar documentación a la cual la Administración debería tener ya acceso por tratarse de información accesible al público o estar en poder de entidades u organismos públicos. La segunda crítica es que este derecho no se extienda a todas las Administraciones, no solo a la actuante, en cumplimiento del deber de coordinación que impone a las Administraciones Públicas nuestra Constitución en su artículo 103.1 y que es expresión del derecho general a una buena administración consagrado en el artículo 41 de la CDFUE.

En base a lo anterior, se propone la siguiente nueva redacción de la letra h) del apartado 1 del artículo 34 de la LGT: «h) Derecho a no aportar documentos ya presentados por ellos mismos o que ya se encuentren en poder de la Administración o que contengan información accesible al público o que esté en poder de entidades u organismos públicos». Y también se propone la modificación del artículo 99.2 de la LGT en la siguiente forma: «2. Los contribuyentes pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos o que se encuentren en poder de la Administración o que contengan información accesible al público o que esté en poder de entidades u organismos públicos. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados».

2.2.1.4 *Recurso o reclamación económico-administrativa contra determinados requerimientos de datos*

Es criticable que el RGAT impida en su artículo 92 interponer recurso o reclamación económico-administrativa contra determinados requerimientos de datos, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto administrativo dictado en el procedimiento de comprobación que se esté desarrollando [10].

---

tiva tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados».

[10] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007. Artículo 92.1: «1. Cuando se realicen requerimientos de datos, informes, antecedentes y justificantes al obligado tributario que esté siendo objeto del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, dichos requerimientos no po-

La obligación de aportación de datos, informes, antecedentes y justificantes está sujeta a requisitos y plazos concretos, que pueden no darse al momento de un procedimiento de comprobación. Si el obligado ya cumplió en su momento, la Administración debería conocerlo y tenerlo en cuenta y no trasladar de nuevo al obligado la carga de justificarlo. Esto es contrario al derecho a un trato basado en la equidad. De acuerdo con lo anterior, debería eliminarse el actual apartado 1 del artículo 92 del RGAT.

El artículo 92 del RGAT obliga además al contribuyente a invocar la falsedad o inexactitud de los datos incorporados al proceso con origen en sus declaraciones o contestaciones o las de terceros, en un plazo reducido de 15 días hábiles a contar desde su puesta de manifiesto por la Administración [11]. Esto también es criticable pues puede dificultar al contribuyente la posibilidad de reacción y, por lo tanto, causarle indefensión. Se propone que este plazo de 15 días se amplie a 30 días hábiles.

2.2.2 Consejo para la Defensa del Contribuyente

Aunque en su origen el objetivo era crear en el ámbito tributario una figura similar a la del defensor del pueblo, la realidad es que ambas figuras tienen muchas diferencias. La principal es la falta de independencia del Consejo ya que es un órgano interno de la propia Administración Tributaria. Las quejas son tramitadas además por los propios servicios a los que van referidas, siguiendo el mismo esquema que el de la vía gubernativa o de «acto previo» como forma de autodefensa, o de prefabricar la contestación a las quejas en lugar de dejar esta tarea en manos de órganos independientes. A efectos procedimentales son criticables algunos aspectos como el hecho de que no exista plazo de contestación en el procedimiento de tramitación de las sugerencias o que el plazo de tramitación de las quejas sea tan amplio (seis meses). Se propone una configuración distinta del Consejo para la Defensa del Contribuyente de manera que no esté integrado dentro de la propia Administración Tributaria,

drán ser impugnados mediante recurso o reclamación económico-administrativa independiente, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto administrativo dictado como consecuencia del correspondiente procedimiento».

[11] *Ibidem.* Artículo 92.2: «Cuando en un procedimiento de aplicación de los tributos el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá efectuar dicha alegación en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria mediante comunicación o diligencia.»

sino en otra Administración donde verdaderamente pueda actuar con la necesaria independencia.

2.3 Previsión general en los procedimientos tributarios de una fase específica de práctica de la prueba

Merece crítica el hecho de que la LGT no prevea en los procedimientos tributarios una fase específica de practica de la prueba, ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.

En Derecho Administrativo general sí que existe una regulación específica de los medios y periodo de la prueba en los artículos 77 y 78 de la LPAC [12].

En Derecho Tributario la práctica de la prueba está regulada en el artículo 99.6 de la LGT, donde se establece que «para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un periodo

[12] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015. «Artículo 77. Medios y período de prueba. 1. Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, cuya valoración se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. 2. Cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor del mismo acordará la apertura de un período de prueba por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes. Asimismo, cuando lo considere necesario, el instructor, a petición de los interesados, podrá decidir la apertura de un período extraordinario de prueba por un plazo no superior a diez días. 3. El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada. 3 bis. Cuando el interesado alegue discriminación y aporte indicios fundados sobre su existencia, corresponderá a la persona a quien se impute la situación discriminatoria la aportación de una justificación objetiva y razonable, suficientemente probada, de las medidas adoptadas y de su proporcionalidad. A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el órgano administrativo podrá recabar informe de los organismos públicos competentes en materia de igualdad. 4. En los procedimientos de carácter sancionador, los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones Públicas respecto de los procedimientos sancionadores que substancien. 5. Los documentos formalizados por los funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad y en los que, observándose los requisitos legales correspondientes se recojan los hechos constatados por aquéllos harán prueba de éstos salvo que se acredite lo contrario. 6. Cuando la prueba consista en la emisión de un informe de un órgano administrativo, organismo público o Entidad de derecho público, se entenderá que éste tiene carácter preceptivo. 7. Cuando la valoración de las pruebas practicadas pueda constituir el fundamento básico de la decisión que se adopte en el procedimiento, por ser pieza imprescindible para la correcta evaluación de los hechos, deberá incluirse en la propuesta de resolución. Artículo 78. Práctica de prueba. 1. La Administración comunicará a los interesados, con antelación suficiente, el inicio de las actuaciones necesarias para la realización de las pruebas que hayan sido admitidas. 2. En la notificación se consignará el lugar, fecha y hora en que se practicará la prueba, con la advertencia, en su caso, de que el interesado puede nombrar técnicos para que le asistan. 3. En los casos en que, a petición del interesado, deban efectuarse pruebas cuya realización implique gastos que no deba soportar la Administración, ésta podrá exigir el anticipo de los mismos, a reserva de la liquidación definitiva, una vez practicada la prueba. La liquidación de los gastos se practicará uniendo los comprobantes que acrediten la realidad y cuantía de los mismos».

específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados» [13]. Aunque el fundamento es asegurar la investigación y el buen fin de la actuación de comprobación de la Administración que se pretende realizar, lo cierto es que la omisión del periodo de prueba y de la comunicación a los interesados con carácter previo a la realización de las pruebas, es contraria al derecho a una buena administración por ser contraria al derecho a ser oído y al derecho a que la Administración motive sus actos. También es contrario al derecho de defensa y al de contradicción que han de regir el procedimiento administrativo (Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, 2013, vol. I, pp. 898-899) [14]. Es contrario también al derecho fundamental a una buena administración contenido en el artículo 41 de la CDFUE en sus manifestaciones del derecho de la persona a ser oída antes de la adopción de una medida que le pueda ser desfavorable y el derecho de obtener motivación de las actuaciones de la Administración. Por eso, se propone modificar el apartado 6 del artículo 99 de la LGT dándole la siguiente nueva redacción: «6. Los procedimientos tributarios contarán siempre con un período específico para la práctica de la prueba debiendo practicar la Administración las comunicaciones previas de las actuaciones que sean precisas a los interesados».

2.4 **Derecho a una resolución en un plazo razonable en relación con la retroacción de actuaciones**

Se propone corregir la redacción del primer párrafo del apartado 2 del artículo 66 del RGRVA, sobre ejecución de las resoluciones administrativas, dado que la redacción actual propicia que la Administración Tributaria dilate de manera voluntaria el inicio del cómputo de los plazos en su propio beneficio, y en perjuicio del contribuyente. En efecto, el apartado 2 del artículo 66 del RGRVA, en su redacción actual, establece que los «actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución». El derecho a una resolución en un plazo razonable en relación con la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo requiere que el plazo de un mes comience a contarse desde el momento en que la re-

[13] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 99.6.

[14] Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria. Volumen I*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi. 3.ª edición. Pamplona, 2013. pp. 898-899.

solución del órgano económico-administrativo tenga entrada en la Administración Tributaria, porque atendiendo al «principio de personalidad única de la Administración», no puede distinguirse entre la entrada en un órgano de la Administración Tributaria como por ejemplo la Oficina de Relación con los Tribunales, de la resolución que debe ser ejecutada y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, ya que ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria. En el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos, los diferentes órganos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública [15]. En atención a lo anterior, la nueva redacción que se propone es la siguiente: «Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro de la Administración Tributaria».

2.5 Posibilidad de impugnación de la valoración catastral en vía de gestión del IBI y de la Plusvalía Municipal

Tal y como se ha indicado en este trabajo, de acuerdo con la regulación actual, existe a efectos del IBI y de la Plusvalía Municipal una diferenciación competencial entre la Administración del Estado y los Ayuntamientos que implica una dualidad, tanto procedimental, como de impugnación. Le corresponde al Catastro la atribución del valor catastral a los bienes inmuebles, a efectos de determinar la base imponible, y a los ayuntamientos la gestión tributaria. En uno y otro ámbito competencial se producen actos distintos, procedentes de Administraciones diferentes y con régimen de impugnación propio. Por eso, cuando se recurre la liquidación del impuesto habiendo alcanzado la valoración catastral firmeza y resultando inatacable ya, por no haberse recurrido ni la ponencia de valores ni la notificación individualizada del valor catastral del inmueble, resulta improcedente fundar la impugnación en la incorrección de la valoración catastral. El valor catastral fijado por el Estado a través de la Dirección General del Catastro vincula al Ayuntamiento y el conocimiento de su impugnación está reservado a la vía económico-administrativa.

Se trata de un sistema impugnatorio complejo y creador de disfunciones, pudiendo llegar a hacer inamovibles situaciones injustas e ilegales, contra las que el mero transcurso de los plazos impide reacción alguna. Algunos ejemplos

[15] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-11-2020, núm. 1558/2020, rec. 4911/2018.

de esas disfunciones son, que no pueda atacarse una liquidación de IBI por un inmueble urbano que, con posterioridad a la liquidación y pago del impuesto, es calificado como rústico, lo cual implica enriquecimiento injusto de la Administración, ya que el IBI de un inmueble rústico es considerablemente menor que el de un inmueble urbano [16], obligar al contribuyente a seguir largos procedimientos de impugnación para, finalmente, obtener lo que desde un inicio la Administración sabía que le correspondía, o que con el transcurso del tiempo se convirtieran en firmes e inatacables situaciones injustas, lo cual es contrario a los principios de justicia y de contribución al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno.

En supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas carece de amparo jurídico permitir que se liquide un tributo o que no se pueda anular el ya liquidado por la sola circunstancia de que el órgano competente para fijar los valores catastrales no sea el Ayuntamiento. Ante estas situaciones excepcionales, el sistema general que distribuye las competencias entre gestión catastral y gestión tributaria debe reinterpretarse y pulir su rigidez para que en sede de gestión tributaria y en su impugnación judicial quepa entrar a examinar la conformidad jurídica de dicho valor catastral, en su consideración de base imponible del gravamen, en relación con la situación jurídica novedosa que afecta al inmueble al que se refiere la valoración catastral y a esta misma, que no fue impugnada en su momento. Tales circunstancias excepcionales son:

1) Cuando en la fase de gestión catastral no haya tenido lugar la notificación individual del valor catastral.

2) Cuando concurran hechos posteriores a la valoración catastral que evidencien la invalidez, que hayan sido reconocidos por los órganos catastrales o económicos-administrativos, o por resoluciones judiciales, para casos de sustancial similitud, en los que el interesado los haya alegado ante los órganos catastrales o económicos-administrativos y no haya recibido respuesta.

3) Que en la impugnación jurisdiccional de esos valores catastrales, que sea planteada dirigiéndola directamente contra el acto principal de liquidación, el Ayuntamiento no haya rebatido eficazmente las concretas razones de invalidez que hayan sido aducidas contra el Valor catastral aplicado en la liquidación.

El principio de buena administración impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste la mera observan-

[16] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-02-2019, núm. 196/2019, rec. 128/2016.

cia estricta de procedimientos y trámites sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y obliga a la Administración Tributaria a observar la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto [17].

Este problema podría resolverse, tanto para el IBI como para la Plusvalía Municipal, modificando el artículo 65 de la LHL que regula la base imponible a efectos de IBI y prevé el régimen de impugnación de la valoración catastral, y al cual se remite el artículo 107 de la LHL para la determinación de la base imponible a efectos de la Plusvalía Municipal. En base a lo anterior, se propone añadir en el artículo 65 de la LHL la posibilidad de impugnación de la valoración catastral conforme al régimen contenido en la LHL cuando concurran hechos posteriores a la valoración catastral que evidencien la invalidez de dicha valoración. La nueva redacción propuesta del artículo 65 de la LHL sería la siguiente: «La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario. También será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de esta Ley cuando concurran hechos posteriores a la valoración catastral que evidencien la invalidez de dicha valoración». Esta nueva regulación no afectaría al régimen de revisión contenido en la LCI y permitiría, tal y como propugna el TS que en sede de gestión tributaria pueda examinarse la conformidad jurídica del valor catastral, en relación con la situación jurídica novedosa que afecta al inmueble al que se refiere la valoración.

2.6 **El inicio del procedimiento sancionador tributario y la garantía de su tramitación separada**

La aplicación práctica que hace la Administración Tributaria de la regulación actual del inicio del procedimiento sancionador tributario, plantea problemas que afectan principalmente al respeto de la garantía de tramitación separada del procedimiento sancionador.

La LGT reconoce la garantía de tramitación separada del procedimiento sancionador en su Exposición de motivos, al referirse a la regulación de la potestad sancionadora en materia tributaria «de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y

[17] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-06-2021, núm. 841/2021, rec. 2226/2020.

sanciones como los procedimentales» [18] y en el apartado 1 de su artículo 208 [19]. Esta garantía de separación del procedimiento tiene la finalidad de dotar de objetividad a la tarea de ejercer la potestad sancionadora, evitando la contaminación entre el órgano que comprueba, investiga o liquida, y el que finalmente sanciona. Fue reconocida en el artículo 34 en la LDGC [20]. Sin embargo, esta mejora legislativa fue desvirtuada por el propio desarrollo normativo posterior que se hizo de ella que acabó convirtiéndola en una separación más formal que real (Bertrán Girón, 2022, p. 329) [21]. Así, por ejemplo, se fue ampliando el plazo de inicio del procedimiento en los casos en que el mismo derivaba de un procedimiento de inspección [22], pudiendo darse la situación de que el inspeccionado haya firmado el acta en conformidad, o haya decidido no recurrir una liquidación derivada de un acta en disconformidad con la idea de que no se le impondrían sanciones y verse posteriormente sorprendido por el inicio de un procedimiento sancionador, habiendo perdido ya la posibilidad de recurrir

[18] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. Exposición de motivos V.

[19] *Ibidem.* Artículo 208.1: establece que: «1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente. 2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente. En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta ley, se incluirá en el acta con acuerdo. Reglamentariamente se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado».

[20] Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998. Artículo 34: «1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado. 2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último. 3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses. 4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones».

[21] Bertrán Girón, M., «Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)», en VV.AA., *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* Coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S. A. Primera Edición Junio 2022. p. 329.

[22] Por Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2002, en el artículo 37 Dos, amplió el plazo a 3 meses. Este plazo de tres meses fue recogido en la redacción inicial del artículo 209 de la LGT, y ha sido ampliado a 6 meses por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021. Artículo 13.22.

la cuota y los intereses (Falcón y Tella, 2007, p. 1) [23]. La regulación actual contenida en el artículo 208.1 de la LGT continúa la línea garantista marcada por la LDGC en la tramitación del procedimiento sancionador, distinguiendo la competencia de comprobar e investigar de la de sancionar. Sin embargo, en la práctica, dicha separación es más formal que real, lo cual tiene efectos en la forma de inicio del procedimiento cuando tiene su origen en un procedimiento de aplicación de los tributos (Bertrán Girón, 2022, p. 330) [24].

Uno de los motivos de que la separación sea formal y no real es que el procedimiento sancionador puede ser instruido por el mismo funcionario que tramitó el procedimiento de aplicación de los tributos. Para corregir esta situación se propone eliminación del apartado 3 del artículo 22 [25] y la modificación del apartado 1 del artículo 25 [26] en la siguiente forma: «1. El inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe que deberá encomendar su iniciación a un equipo o unidad diferente de la que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación. En todo caso, la autorización para el inicio del procedimiento sancionador solo podrá ser concedida una vez finalizado el procedimiento de comprobación e investigación y dentro del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Puede parecer lógica la incorporación al expediente sancionador de los datos obtenidos en un procedimiento de aplicación de los tributos. Sin embargo, el procedimiento sancionador se rige por los principios de presunción de inocencia, de beneficio de la duda en favor del acusado y de derecho a no declarar contra uno mismo. La concurrencia de tales principios en el procedimiento sancionador reclama la exigencia de mayor rigor a la Administración a la hora de probar

---

[23] Falcon y Tella, R., «El plazo para iniciar el procedimiento sancionador». *Revista Quincena Fiscal,* Editorial, núm. 10, 2007, p. 1.

[24] Bertrán Girón, M., «Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)», en VV.AA., *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* Coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S. A. 1,ª edición, junio 2022, p. 330.

[25] El apartado 3 del artículo 22 del RGRST establece que: «3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección serán de aplicación las siguientes reglas: a) Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1. b) Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las que integran el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento sancionador el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción».

[26] El artículo 25 del RGRST, sobre «Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección», establece que «1. Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación (…). Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. (…)».

los hechos constitutivos de la infracción y la culpabilidad. La incorporación al procedimiento sancionador de datos y pruebas obtenidos en la declaración del propio sujeto potencialmente sancionado presenta conflicto con tales principios. Para que la presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra uno mismo fueran respetados, sería necesario que solo se incorporasen al procedimiento sancionador datos revelados por el obligado tributario en fase de declaración o bien descubiertos y probados por la Administración (Bertrán Girón, 2022, p. 331) [27]. El derecho a no autoinculparse es una garantía del derecho de defensa y no puede ser violentado por una exigencia coactiva en la aportación de pruebas que puedan implicar al obligado en una posible sanción. Nada impide que esos datos y pruebas se aporten de manera voluntaria, pero en ningún caso puede obligarse a una persona a aportar elementos de prueba que supongan su autoincriminación (Bertrán Girón, 2022, p. 332) [28]. Por ello, se propone modificar el apartado 2 del artículo 210 de la LGT [29] en la siguiente forma: «2. Sólo podrán incorporarse al procedimiento sancionador datos revelados por el obligado tributario en fase de declaración o bien descubiertos y probados por la Administración».

Para que sea efectiva la garantía de tramitación separada del procedimiento sancionador, debe eliminarse la posibilidad de que pueda renunciarse a ella por parte del contribuyente bien mediante la firma de acta con acuerdo, o bien mediante renuncia expresa a la tramitación separada, por lo que se propone eliminar el apartado 2 del artículo 208 de la LGT [30]. Del mismo modo, no debería contemplarse la posibilidad de acumulación de la reclamación económico-administrativa contra una sanción con la presentada contra la deuda tributaria de la que trae causa que prevé el artículo 230 de la LGT, por lo que se propone eliminar dicha posibilidad [31].

---

[27] Bertrán Girón, M., «Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)», en VV.AA., *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* Coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S. A. 1.ª edición, Junio 2022, p. 331.

[28] *Ibidem.* p. 332.

[29] Artículo 210 de la LGT sobre instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria: «(…) 2. Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución».

[30] Artículo 208 de la LGT sobre procedimiento para la imposición de sanciones tributarias: «(…) 2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente…».

[31] Artículo 230 sobre acumulación de reclamaciones económico-administrativas: «1. Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos: (…) d) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive».

2.7 **Aplicación de los «principios de buena regulación» al ámbito tributario**

Tal y como afirma Herrera Molina, (2002):

> La necesidad de que las normas tributarias constituyan un sistema y no un conglomerado caótico (una «jungla fiscal») es un presupuesto de la igualdad. Si las leyes tributarias son confusas y fragmentarias será imposible que consigan un justo reparto de la carga tributaria. Por desgracia, este principio se ha contemplado más como una recomendación que como una exigencia susceptible de control constitucional. Al menos hasta la fecha, ninguna norma tributaria ha sido declarada inconstitucional por su mera falta de sistemática (pp. 49-50) [32].

Sería deseable que, con carácter general, la normativa tributaria se ajustara a los principios de buena regulación contenidos en el artículo 129 de la Ley 39/2015 [33]. A tal efecto, se propone añadir un tercer párrafo en el apartado

---

[32] Herrera Molina, P. M. (Coord.), *Manual de Derecho Tributario,* Segunda edición, Madrid, Dykinson, S. L., 2022, pp. 49-50.

[33] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015. «Artículo 129. Principios de buena regulación. 1. En el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. En la exposición de motivos o en el preámbulo, según se trate, respectivamente, de anteproyectos de ley o de proyectos de reglamento, quedará suficientemente justificada su adecuación a dichos principios. 2. En virtud de los principios de necesidad y eficacia, la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución. 3. En virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios. 4. A fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, la iniciativa normativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, para generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y empresas. Cuando en materia de procedimiento administrativo la iniciativa normativa establezca trámites adicionales o distintos a los contemplados en esta Ley, éstos deberán ser justificados atendiendo a la singularidad de la materia o a los fines perseguidos por la propuesta. Las habilitaciones para el desarrollo reglamentario de una ley serán conferidas, con carácter general, al Gobierno o Consejo de Gobierno respectivo. La atribución directa a los titulares de los departamentos ministeriales o de las consejerías del Gobierno, o a otros órganos dependientes o subordinados de ellos, tendrá carácter excepcional y deberá justificarse en la ley habilitante. Las leyes podrán habilitar directamente a Autoridades Independientes u otros organismos que tengan atribuida esta potestad para aprobar normas en desarrollo o aplicación de las mismas, cuando la naturaleza de la materia así lo exija. 5. En aplicación del principio de transparencia, las Administraciones Públicas posibilitarán el acceso sencillo, universal y actualizado a la normativa en vigor y los documentos propios de su proceso de elaboración, en los términos establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno; definirán claramente los objetivos de las iniciativas normativas y su justificación en el preámbulo o exposición de motivos; y posibilitarán que los potenciales destinatarios tengan una participación activa en la elaboración de las normas. 6. En aplicación del principio de eficiencia, la iniciativa normativa debe evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos. 7. Cuando la iniciativa normativa afecte a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, se deberán cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera».

1 del artículo 3 de la LGT cuyo tenor sería el siguiente: «La normativa tributaria se ajustará en todo caso a los principios de buena regulación».

2.8 **Una acción pública en casos de mala administración tributaria**

La actuación judicial es muy relevante para controlar la actividad administrativa, concretar los derechos y obligaciones de la buena administración y proteger su respeto y cumplimiento. Para Ponce Solé (2019), el potencial de la buena administración como derecho de tercera generación que incorpora intereses legítimos de carácter colectivo podría reforzarse mediante la ampliación de la legitimación para recurrir los casos de mala administración mediante una acción pública (p. 202)[34]. La acción pública es un mecanismo por el cual se permite a todos los ciudadanos poner en conocimiento de los órganos jurisdiccionales la existencia de cualquier vulneración del ordenamiento jurídico en las materias específicamente previstas en la ley. El fundamento de esta acción es involucrar a los ciudadanos en el control del cumplimiento de la legalidad y la prevención de los abusos que se produzcan. Así, el impugnante actúa movido por el simple interés en el cumplimiento de la legalidad, no siendo necesario acreditar ninguna circunstancia especial. Siendo el buen gobierno y la buena administración un valor de la colectividad, podría ser oportuno otorgar una acción pública para su defensa. Así se está haciendo ya en otros ordenamientos jurídicos como el italiano donde, desde 2009, se prevé una acción para recurrir supuestos de mala administración, o el colombiano, donde se prevén acciones populares para la protección de los derechos e intereses colectivos relacionados con la moral administrativa. La apertura de la legitimación para la defensa judicial del derecho a una buena administración ayudaría a que los tribunales controlen mejor la mala administración y, sin interferir en funciones que no le corresponden, proteger el derecho a un buen ejercicio de la discrecionalidad del poder ejecutivo, contribuyendo a la buena y recta administración[35].

El derecho a ejercer la acción pública está recogido tanto en la LOPJ[36] como en la LJCA[37] para los casos establecidos en la ley que, actualmente, son

---

[34] Ponce Solé, J., *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida.* Cuadernos de la Catedra de Democracia y Derechos Humanos. Universidad de Alcalá de Henares y Defensor del Pueblo, Alcalá de Henares (Madrid), 2019. pp. 202.

[35] *Ibidem.* pp. 203-204

[36] Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. BOE núm. 157, de 2 de julio de 1985. Artículo 19.1: «Los ciudadanos de nacionalidad española podrán ejercer la acción popular, en los casos y formas establecidos en la Ley».

[37] Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998. Artículo 19: 1.h): «Están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo: … h) Cualquier ciudadano, en ejercicio de la acción popular, en los casos expresamente previstos por las Leyes».

urbanismo [38], medio ambiente [39], patrimonio histórico [40], responsabilidad contable en el manejo de caudales o efectos públicos [41] y, unidad de mercado [42]. Sería deseable que se recogiera entre las materias objeto de acción pública también el cumplimiento de la normativa en materia tributaria, concretamente la relativa a los derechos y garantías de los contribuyentes, siempre con las cautelas necesarias para evitar su utilización abusiva. A tal efecto, se propone la introducción de una Disposición adicional vigésima séptima con el siguiente tenor: «Acción popular y derecho de petición. Será pública la acción para exigir ante los órganos administrativos y los tribunales de justicia la observancia de lo establecido en esta ley en materia de derechos y garantías de los contribuyentes reconocidos en el artículo 34 de esta ley y los específicos reconocidos en el artículo 99 respecto del desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios».

---

[38] Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana. BOE núm. 261, de 31 de octubre de 2015. Artículo 62. «Acción pública: 1. Será pública la acción para exigir ante los órganos administrativos y los Tribunales Contencioso-Administrativos la observancia de la legislación y demás instrumentos de ordenación territorial y urbanística. 2. Si dicha acción está motivada por la ejecución de obras que se consideren ilegales, podrá ejercitarse durante la ejecución de las mismas y hasta el transcurso de los plazos establecidos para la adopción de las medidas de protección de la legalidad urbanística». Además, normativa autonómica. En este sentido cabe traer a colación la opinión de Tomás Ramón Fernández para quien «la acción pública en materia de urbanismo no solo no ha aportado nada positivo, sino que ha contribuido a normalizar la corrupción, porque ha propiciado la aparición de personas que han hecho de ella una profesión. Aunque solo fuera por esto, habría que prescindir ya de la acción pública…». Fernández Rodríguez, T. R., «El contencioso urbanístico y su necesaria reforma.» *Revista de Administración Pública,* núm. 203, año 2017, pp. 137-162.

[39] Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas. BOE núm. 181, de 29 de julio de 1988. Artículo 109: «1. Será pública la acción para exigir ante los órganos administrativos y los tribunales la observancia de lo establecido en esta ley y en las disposiciones que se dicten para su desarrollo y aplicación. 2. La Administración, comprobada la existencia de la infracción y siempre que el hecho denunciado no sea materia de un expediente sancionador y finalizado o en trámite, abonará a los particulares denunciantes los gastos justificados en que hubieran incurrido». Ley 30/2014, de 3 de diciembre, de Parques Nacionales. BOE núm. 293, de 4 de diciembre de 2014. Artículo 39. «Acción pública. Será pública la acción para exigir ante los órganos administrativos y los tribunales de justicia la estricta observancia de los preceptos relativos a los parques nacionales existentes en esta ley, en las leyes declarativas de los parques nacionales y en las disposiciones que se dicten para su desarrollo y aplicación». Además, normativa de espacios protegidos.

[40] Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 155, de 29 de junio de 1985. Artículo 8.2. «Será pública la acción para exigir ante los órganos administrativos y los Tribunales Contencioso-Administrativos el cumplimiento de lo previsto en esta ley para la defensa de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español».

[41] Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. BOE núm. 121, de 21 de mayo de 1982. Artículo 47.3: «Será pública la acción para la exigencia de la responsabilidad contable en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas. En ningún caso se exigirá la prestación de fianza o caución, sin perjuicio de la responsabilidad criminal y civil en que pudiera incurrir el que ejercite la acción indebidamente».

[42] Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado. BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013. «Disposición Adicional Quinta. Acción popular y derecho de petición. Será pública la acción para exigir ante los órganos administrativos y, a través de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, ante los Tribunales el cumplimiento de lo establecido en esta Ley y en las disposiciones que se dicten para su desarrollo y ejecución, para la defensa de la unidad de mercado».

3. ESENCIA Y UTILIDAD DEL DERECHO A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN

Cabe preguntarse cuál es la esencia y utilidad de la buena administración. Para algunos autores, como Fernández Farreres, (2023), el contenido que se atribuye a la buena administración «no pasa de ser sino un conglomerado de otros derechos y obligaciones hace tiempo reconocidos y garantizados por el ordenamiento jurídico» (pp. 11-34) [43]. En esta línea se postula también Gómez Díaz, (2024), para quien la buena administración es «poco más que un rótulo lingüístico» (pp. 573-596) [44]. Para otros, en cambio, como por ejemplo Orrego Morales, (2022),

> La buena administración debe ser base de un modelo de administración pública basado en dos pilares, el imperio del derecho y la promoción de derechos, siendo los cuatro grandes principios de la buena administración, la efectividad de los derechos, la responsabilidad del estado, la interdicción de la arbitrariedad, y la juridicidad o legalidad del quehacer público [45].

Calvo Sánchez, (2014) se refiere a la buena administración como:

> Una declaración de lo que consideramos debe ser la recta conducta y responsabilidad del funcionamiento de las administraciones públicas, y resalta la relevancia que tiene, en que todos sumemos en conceptuar, definir, aclarar, establecer… lo que debe ser una buena administración, con la magna tarea de facilitar su incorporación a la vida pública lo más prontamente posible, desde la efectividad (pp. 53-70) [46].

Para Fernández Rodríguez T., (2024), el significado de la proclamación formal del derecho a una buena administración en el artículo 41 de la CDFUE es, tratar de contribuir de modo efectivo a conseguir una Administración mejor de la que teníamos al comienzo de este siglo. Y añade este autor, que el deber que este artículo impone a las instituciones de la Unión de tratar «imparcial y equitativamente» los asuntos de toda persona, exige «una nueva

---

[43] Fernández Farreres, G: «El principio de buena administración según la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo». *Revista española de Derecho Administrativo,* núm. 230, octubre-diciembre 2023, pp. 11-34.

[44] Gómez Díaz, A. B., «Reflexiones en torno a la polémica y la polisémica naturaleza de la buena administración.» VV.AA. *Libro homenaje al profesor Fernando Sainz Moreno,* Ed. Congreso de los Diputados, Madrid, 2024, pp. 573-596.

[45] Orrego Morales, C. J., *El principio de la buena administración del Estado. Principios e instituciones que permiten su comprensión en el ordenamiento jurídico colombiano.* Zulima Sánchez Sánchez (dir. tes.), Universidad de Salamanca, 2022.

[46] Calvo Sánchez, M. D., «Patrón de conducta exigible a una buena Administración Pública Sanitaria.» *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, 2(2). 2015. pp. 53-70.

mirada a preceptos y doctrinas jurisprudenciales determinadas que venimos aceptando y aplicando de forma rutinaria sin sospechar siquiera que podrían ser utilizadas de un modo más equitativo, más respetuoso y más conforme, en definitiva, con los derechos de los ciudadanos sin que ello produzca mengua alguna para los intereses generales por los que toda administración debe velar» (pp. 553-570) [47].

Se habla de la buena administración como un «principio general, un modelo de conducta de la Administración, o un conjunto de derechos, deberes y obligaciones». Y lo cierto es que la buena administración puede ser todas estas cosas, pero eso no la define de manera global, ni contribuye a aclarar su significado. Nosotros proponemos entenderla como una «cláusula de cierre», es decir, como una regla general capaz de dar una respuesta racional a cualquier conflicto. La buena administración es una cláusula de cierre en toda regla, un último recurso al que acudir cuando se han agotado los que prevé la norma, o cuando surgen dudas en el ejercicio de la potestad discrecional: ante varias alternativas, la Administración debe optar en todo caso por la más favorable para las personas porque así lo exige la buena administración.

Una de las virtualidades principales del principio de buena administración es la posibilidad de su utilización en una controversia con la Administración. Para la profesora Gómez Díaz A. B. (2024), si entendemos que la buena administración no es meramente una relación de buenos deseos, sino un concepto jurídico, su campo natural de actuación es el proceso judicial; debe poder ser utilizada en el marco de cada conflicto singular, en apoyo dialéctico de una demanda, de un recurso o como apoyo de la solución que el tribunal decide y debe ser un instrumento de interpretación de las normas aplicables al caso, o de creación de una regla no contenida en dichas normas (pp. 181-214) [48].

En un ámbito como el tributario, de enorme complejidad normativa, muy influido por la limitación de garantías del contribuyente en beneficio de las potestades administrativas para así poder garantizar la recaudación, el principio de buena administración está sirviendo para que el contribuyente tenga más posibilidades en la defensa de sus derechos frente a la Administración la tributaria. Tal y como afirma el profesor Herrera Molina, la buena administración es necesaria en el ámbito tributario por dos motivos; por un lado, una dinámica de actuación de los órganos tributarios, en ocasiones, particularmente agresiva en aras de la eficiencia;

[47] Fernández Rodríguez, T. R., «El derecho a una buena administración y la cláusula «imparcial y equitativamente» del artículo 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales.» VV.AA. *Libro homenaje al profesor Fernando Sainz Moreno,* Ed. Congreso de los Diputados, Madrid, 2024, pp. 553-570.

[48] Gómez Díaz, A. B., ¿Para qué sirve la buena administración? Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista de Administración Pública*, 223, 2024, pp. 195.

por otro, la generalización de la autoliquidación y de la obligación de suministro de información por parte de los contribuyentes como mecanismos sobre los que se basa la aplicación de los tributos en una situación general en que la interpretación y cumplimiento de las normas tributarias reviste una extraordinaria complejidad y un elevado de riesgo de incurrir en errores no intencionados [49].

Acudiendo de nuevo a las palabras de Fernández Rodríguez T. R. (2024):

> La llamada que el artículo 41 de la CDFUE hace a las instituciones de la Unión y por extensión a las autoridades de sus Estados miembros, para que traten los asuntos de toda persona «imparcial y equitativamente» nos ofrece una oportunidad única para poner a punto nuestro Derecho Administrativo –y añade, nuestro Derecho Tributario– para suavizar el talante excesivamente autoritario de muchas de sus normas que se vienen repitiendo mecánicamente sin tener en cuenta que las cosas han cambiado mucho desde el momento en que fueron redactadas por primera vez en un escenario muy distinto al actual y para unos actores cuya cultura jurídica era también muy diferente (pp. 553-570) [50].

4. CONCLUSIONES

4.1 **Una definición del derecho a una buena administración**

La buena administración es un concepto abstracto y difuso. Por eso este trabajo tiene como objetivo el contribuir a una mejor comprensión de su significado en base a la recomendación hecha por el Consejo de Europa y aplicando para ello el método de combinación de los diferentes derechos reconocidos en el trato con las Administraciones Públicas en un derecho concreto a la buena administración [51]. Así, se intenta llegar a extraer la esencia de la buena administración estudiando su origen y su proceso de formación, su formulación como derecho fundamental en la CDFUE y su aplicación en la jurisprudencia europea y en la española. Se analizan diferentes nociones como son la aportada por el Defensor del Pueblo Europeo en sus Informes [52], las contenidas en el

[49] VV.AA., *La construcción jurisprudencial del principio de buena administración en materia tributaria,* Dir. Rafael Sanz Gómez, Coord. Laura Soto Bernabéu. Tirant lo Blanch. Valencia, 2024, pp. 20-22.

[50] Fernández Rodríguez, T. R., «El derecho a una buena administración y la cláusula «imparcial y equitativamente» del artículo 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales.» VV.AA. *Libro homenaje al profesor Fernando Sainz Moreno,* Ed. Congreso de los Diputados, Madrid, 2024, pp. 553-570.

[51] Recomendación CM/Rec. (2007)7, del Comité de Ministros, en la que se formula un Código de Buena Administración, de 20 de junio de 2007.

[52] Defensor del Pueblo Europeo. Informe Anual 1997, Estrasburgo, abril de 1998, p. 22.: «se produce mala administración cuando un organismo público no obra de conformidad con las normas o principios a que ha de atenerse obligatoriamente».

Código Europeo de Buena Conducta Administrativa del Defensor del Pueblo Europeo [53], en el Código de Buena Administración del Comité de Ministros del Consejo de Europa [54], y en la Carta Iberoamericana de derechos y deberes del ciudadano en relación con la Administración Pública [55].

Como resultado de este análisis, se llega a una definición propia de la buena administración como «el derecho fundamental de todas las personas a que las Administraciones Públicas traten sus asuntos de manera imparcial, equitativa y en un plazo razonable y, por el cual, las Administraciones tienen el deber de promover y facilitar a las personas el ejercicio de los derechos y garantías que las leyes les reconocen». La buena administración implica que las Administraciones Públicas deben observar en sus relaciones con los ciudadanos los principios de equidad, legalidad, imparcialidad, buena fe y seguridad jurídica, debiendo actuar siempre y, además, hacerlo en un plazo razonable, con reparación de los daños ocasionados en su actuación, respetando y promoviendo, en todo caso, los derechos y garantías que las leyes reconocen a los ciudadanos. Se caracteriza por reconocer el protagonismo y centralidad de la persona en el ordenamiento jurídico, la aproximación de la actuación de la Administración Pública a la realidad, la aplicación de la metodología del entendimiento, la promoción de la participación, la vinculación ética, la promoción de la innovación y el compromiso social (Rodríguez-Arana Muñoz y Herce Maza, 2019, p. 28) [56]. En cambio, se produce mala administración cuando la Administración Pública no obra de acuerdo con las normas y principios a que está obligada. La mala administración está vinculada a la inactividad, al retraso en la actuación, a la adopción de medidas contrarias a las obligaciones

[53] Defensor del Pueblo Europeo: *El código Europeo de buena conducta administrativa*. Oficina de Publicaciones, 2015. p. 6.: La buena administración es un derecho fundamental de los ciudadanos a que las instituciones de la UE traten sus asuntos en base a principios de buena administración, que se concretan en principios generales de la función pública y en principios y deberes específicos de la actuación de los funcionarios.

[54] Recomendación CM/Rec. (2007)7, del Comité de Ministros, en la que formula un Código de Buena Administración, de 20 de junio de 2007: se refiere a ella poniendo mayor enfoque en los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones afirmando que el derecho a la buena administración es un derecho fundamental que, en particular, requiere que la Administración conceda la debida atención a los derechos de las personas, preste un servicio público eficiente gracias a una buena gestión y método y favorezca un enfoque pluralista e interactivo para la toma de decisiones.

[55] Carta iberoamericana de los derechos y deberes del ciudadano en relación con la Administración Pública, aprobada por el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, el 10 de octubre de 2013 y adoptada por la XXIII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno celebrada en Panamá los días 18 y 19 de octubre de 2013. Preámbulo: «una obligación inherente a los Poderes Públicos en cuya virtud el quehacer público debe promover los derechos fundamentales de las personas fomentando la dignidad humana de forma que las actuaciones administrativas armonicen criterios de objetividad, imparcialidad, justicia y equidad, y sean prestadas en plazo razonable».

[56] Rodríguez-Arana Muñoz, J. y Herce Maza, J. I., «La buena administración en la contratación pública: mención especial a la fase de ejecución del contrato», *Gabilex*, núm. extraordinario, marzo 2019, p. 28.

y deberes, a la corrupción y al uso inapropiado o excesivo de los poderes y los recursos materiales. La mala administración debe ser sancionable, no solo en vía administrativa, sino también jurisdiccional.

4.2 **Principio, derecho, deber y obligación. Una cláusula de cierre**

Las normas, la jurisprudencia y la doctrina se refieren a la buena administración como principio general, derecho, modelo de conducta, deber y obligación, y cabe preguntarse en cuál de estas acepciones encaja mejor.

Los principios generales del derecho son las ideas fundamentales que informan el ordenamiento jurídico. Tienen una eficacia superior a la de una norma subsidiaria, considerándose fundamentales para el derecho positivo en cada uno de sus aspectos por constituir la base de las normas jurídicas legales y consuetudinarias, ofrecer los medios con que interpretarlas y ser el recurso al que acudir cuando no existe una norma (De Castro y Bravo, 1942)[57]. La buena administración es, en efecto, un principio general del derecho por ser una idea fundamental informadora del ordenamiento jurídico a la que acudir a falta de norma jurídica, tal y como vienen haciendo los jueces, tanto a nivel comunitario, como a nivel nacional. Nuestro Tribunal Supremo trata la buena administración como un principio. Tal y como afirma el profesor Sanz Gómez, (2021):

> … lo que acoge el Tribunal Supremo, atendiendo a la terminología que emplea, no es un derecho a la buena administración, sino un principio de buena administración que tiene su fundamento principal en el artículo 103 CE. Se observa en la jurisprudencia, … la naturaleza del principio de buena administración como «meta-principio», que engloba otros principios, deberes administrativos (como el deber de motivación) o derechos de los particulares (como el derecho de audiencia) (pp. 253-254)[58].

La libertad como principio se especifica en aplicaciones materiales prácticas, que son los derechos fundamentales. Los derechos fundamentales «marcan de manera decisiva la posición activa del administrado en el sistema jurídico-administrativo» (García de Enterría y Martínez-Carande y Fernández

---

[57] De Castro y Bravo, F., *Derecho Civil de España.* Parte General. Tomo Primero. Libro I. Ed. Casa Martín, Valladolid, 1942, p. 351.

[58] Sanz Gómez, R., *Buena administración tributaria y procedimiento tributario justo,* en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario.* Dir. Isaac Merino Jara. Coord. Antonio Vázquez del Rey Villanueva e Irune Suberviola Garbizu. Wolters Kluwer, 2024. pp. 253-254.

Rodríguez, 2020, tomo II, pp. 76-79)[59]. La buena administración tiene la categoría de derecho fundamental reconocido en el artículo 41 de la CDFUE. De esta manera se ha convertido en una concreción práctica del principio de libertad del ciudadano que es fundamento de todo sistema democrático.

Además de como principio o como derecho, de carácter fundamental, la buena administración se encuadra dentro de los denominados «modelos» o «estándares de conducta». Se habla de conducta cuando se tiene en cuenta la actitud adoptada o el proceder general de una persona en la relación jurídica (De Castro y Bravo, 1942)[60]. Es frecuente en Derecho el recurso a modelos de conducta, que pueden definirse como estándares de buen proceder o actuar de las personas en sus relaciones jurídicas. Así, en el Derecho Romano ya existían modelos de conducta, por ejemplo, el del *bonus paterfamilias* como modelo de hombre diligente, de conducta irreprochable. Esta figura la conserva nuestro Derecho Civil actual en la del «buen padre de familia». También en el Derecho Mercantil, se contempla la figura del «ordenado empresario» como modelo de diligencia en la actuación de un comerciante y la del «representante leal» como modelo de actuación del administrador de una sociedad basado siempre en el interés social. En el ámbito del Derecho Administrativo también se utilizan modelos de conducta, entre los que encontramos el de actuación conforme a los «principios de buena administración» que enlaza de lleno con el derecho objeto de este libro. En efecto, la expresión «principios de buena administración» se utiliza de manera recurrente en el ámbito del Derecho Administrativo como un modelo de conducta al que deben ajustar su actuación las Administraciones Públicas. La «buena administración» supone, en este sentido, la fijación de un estándar de funcionamiento de la Administración que determina límites y opera como parámetro de legalidad en su actuación (Gamero Casado y Fernández Ramos, 2011, p. 71)[61].

Es entendida la buena administración también como un conjunto deberes, tal y como se afirma en el Código Europeo de Buena Conducta Administrativa del Defensor del Pueblo Europeo y en el Código de Buena Administración elaborado por el Comité de Ministros del Consejo de Europa. Y también puede concebirse como obligación y así se refiere a ella la Carta Iberoamericana de derechos y

[59] García de Enterría Martínez-Carande, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso de derecho administrativo*. Tomo II. 17.ª edición, Civitas Thomson Reuters, 2022, pp. 76-79.

[60] De Castro y Bravo, F., *Derecho Civil de España.* 3.ª edición, Madrid, 1955. Tomo I. Parte General, p. 695.

[61] Gamero Casado, E. y Fernández Ramos, S., *Manual básico de Derecho Administrativo*. Ed. Tecnos. 8.ª edición, 2011, p. 71.

deberes del ciudadano en relación con la Administración Pública para la cual, la buena administración es una obligación inherente a los Poderes Públicos [62].

De acuerdo con lo anterior, consideramos que la buena administración es, a la vez, un principio general, un modelo de conducta de la Administración Pública, y un conjunto de derechos, deberes y obligaciones, ya que tales conceptos, principio, derecho, modelo, deber y obligación, no son excluyentes sino facetas diferentes de una misma realidad. Sin embargo, estas acepciones tienen como resultado el centrarse en aspectos parciales de la buena administración, quedando ésta desdibujada. Por eso, a las acepciones anteriores queremos añadir una más, la de «cláusula de cierre». Si entendemos por «cláusula de cierre» una regla general capaz de dar una respuesta racional a cualquier conflicto imaginable, la buena administración es una cláusula de cierre en toda regla, un «último recurso» al que acudir cuando se han agotado los que prevé la norma, o cuando existen dudas en el ejercicio de la potestad discrecional: ante varias alternativas la Administración debe optar, en todo caso, por la más favorable para las personas, porque así lo exige la buena administración.

En cualquier caso, tal y como afirma Martín Jiménez (2025):

> … más allá de la categoría jurídica concreta con la que se califique –principio, principio general, derecho fundamental o derecho subjetivo–, lo cierto es que, en el derecho de la Unión Europea, la exigencia de buena administración se ha consolidado como un instrumento de enorme eficacia, con un ámbito de aplicación objetiva y subjetiva que excede con mucho el propio marco de la Carta, garantizando tanto el correcto funcionamiento de la Administración como la protección de los derechos de los ciudadanos [63].

4.3 **Buen gobierno, buena gobernanza y buena administración**

La buena administración está relacionada con el «buen gobierno» y la «buena gobernanza», pero son conceptos diferentes. El «buen gobierno» alude al modo en que el poder ejecutivo desarrolla sus funciones. Consiste en que el poder ejecutivo ejerza su función de dirección política con sujeción a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, promocionando el respeto a los de-

---

[62] Carta iberoamericana de los derechos y deberes del ciudadano en relación con la Administración Pública. Aprobada por el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD), el 10 de Octubre de 2013 y adoptada por la XXIII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno celebrada en Panamá los días 18 y 19 de octubre de 2013. Preámbulo.

[63] Martín Jiménez, B., «La buena administración europea: un hallazgo inesperado para el derecho español.» *Revista de Administración Pública*, 227, 2025, pp. 75-112.

rechos fundamentales y las libertades públicas (Ponce Solé, 2019) [64]. La «buena gobernanza» alude a una forma de gobernar más cooperativa entre los agentes públicos y privados en la formulación y aplicación de las políticas públicas. En cambio, la «buena administración» alude al modo en que el poder ejecutivo desarrolla su actividad administrativa siendo sus conceptos opuestos los de «mala administración» o administración negligente y «corrupción» o mala administración dolosa. De esta manera, en el buen gobierno y en la buena gobernanza, los factores ético-políticos son prevalentes, mientras que la buena administración tiene un componente técnico jurídico mayor (Ponce Solé, 2018) [65].

4.4 **Especial relevancia del derecho a una buena administración en el ámbito tributario**

El especial desarrollo que la buena administración está teniendo en la jurisprudencia de ámbito tributario en España se debe a: 1) la reforma del recurso de casación de 2015; 2) el venir impuesta por el Derecho de la UE; 3) el reunir en un único concepto principios y derechos que antes estaban dispersos, lo cual incrementa las posibilidades de defensa del contribuyente, y 4) la especialidad de la materia tributaria, de gran complejidad y de limitación de garantías en aras de asegurar la recaudación.

El sistema democrático se caracteriza, entre otras cosas, porque los poderes del Estado están sometidos a control. El proceso contencioso-administrativo es el instrumento esencial para garantizar los derechos de los ciudadanos que se agrupan en el derecho a una buena administración [66]. Y el recurso de casación tras la reforma de 2015 [67] es un elemento clave para que la

---

[64] Ponce Solé, J., *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida,* Cuadernos de la Catedra de Democracia y Derechos Humanos. Universidad de Alcalá de Henares y Defensor del Pueblo. Alcalá de Henares (Madrid), 2019, p. 65.

[65] Ponce Solé, J., «La prevención de riesgos de mala administración y corrupción, la inteligencia artificial y el derecho a una buena administración», *Revista internacional de transparencia e integridad,* núm. 6, 2018, p. 5.

[66] Tal y como afirma Bouazza Ariño al hablar de la función de control del sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican que atribuye a los Tribunales el artículo 106.1 de la CE, «el juez contencioso-administrativo tiene como misión el control de la administración con la finalidad de que se lleve a cabo «una buena administración», esto es, una administración que atiende a los fines que la justifican. si el fin de la administración es el servicio al interés general, el juez de lo contencioso deberá vigilar, controlar y participar, si procede, en la consecución del mismo». Bouazza Ariño, O., «De nuevo sobre el control judicial de la discrecionalidad de la Administración. Al hilo de la infracción en el ejercicio de la jurisdicción como fundamento del recurso de casación», *Revista de Administración Pública*, núm. 202, 2017, pp. 169-203.

[67] Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. BOE núm. 174, de 22 de julio de 2015.

jurisdicción contencioso-administrativa pueda ejercer eficazmente su función de control de la actuación de la Administración Tributaria. Con el anterior régimen del recurso de casación, en que la cuantía estaba limitada a un importe muy elevado, solo accedían los asuntos tributarios de grandes empresas con lo que la actuación de la Administración Tributaria quedaba, prácticamente en su totalidad, fuera del control del TS. A esto se añadía la labor de mitigación, realizada por el TC desde su instauración, de los derechos de los ciudadanos reconocidos en la CE y de los instrumentos que preveía nuestro Derecho para controlar la actividad de la Administración Pública, siempre en beneficio de ésta y de sus prerrogativas.

Pero la buena administración no viene impuesta por nuestra Constitución sino por una norma europea que, por lo tanto, en muchos casos prevalece sobre nuestro Derecho nacional y, en todo caso, influye en nuestro ordenamiento que debe, poco a poco, ir adaptándose. Tiene además la máxima categoría que puede tener un derecho, la de derecho fundamental.

Uno de los principales logros del derecho a una buena administración proclamado en el artículo 41 de la CDFUE es la de haber reunido en un único concepto principios y derechos que antes estaban dispersos y que, de manera conjunta tienen una fuerza mucho mayor que por separado. Así, la buena administración está sirviendo para revitalizar derechos como el de equidad, imparcialidad, deber de actuar en plazo, derecho a alegar, deber de motivación, a acceder al expediente, etc., que antes habían quedado debilitados en aras de reforzar las potestades administrativas. El recurso a todos estos principios y derechos unificados en un único principio de buena administración es mucho más eficaz.

Tal y como ha quedado demostrado con el estudio de la jurisprudencia analizada en este trabajo, una de las virtualidades principales del principio de buena administración es, precisamente, la posibilidad de su utilización en una controversia con la Administración [68]. En un ámbito como el tributario, de enorme complejidad normativa, muy influido por la limitación de garantías del contribuyente en beneficio de las potestades administrativas para así poder garantizar la recaudación, el principio de buena administración está sirviendo para que el contribuyente tenga más posibilidades en la defensa de sus derechos frente a la Administración la Tributaria.

[68] Tal y como afirma la profesora Gómez Díaz, si entendemos que la buena administración no es meramente una relación de buenos deseos, sino un concepto jurídico, su campo natural de actuación es el proceso judicial; debe poder ser utilizada en el marco de cada conflicto singular, en apoyo dialéctico de una demanda, de un recurso o como apoyo de la solución que el tribunal decide y debe ser un instrumento de interpretación de las normas aplicables al caso, o de creación de una regla no contenida en dichas normas. Gómez Díaz, A. B., «Para qué sirve la buena administración? Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Revista de Administración Pública*, 223, 2024, p. 195.

4.5 **Contenido del derecho a una buena administración y exigencias jurisprudenciales para la Administración Tributaria**

El artículo 41 de la CDFUE proclama un derecho general a la buena administración integrado por tres bloques de derechos: 1) Derechos esenciales de buena administración a un trato imparcial, equitativo y a que la Administración actúe y lo haga en un plazo razonable. 2) Derechos específicos en que se concreta como son, el derecho a ser oído antes de que se adopte una medida desfavorable, el de acceder al expediente y el de que la Administración motive sus decisiones. 3) Derechos que el legislador europeo ha querido vincular especialmente a la buena administración como son, el derecho a la reparación de los daños sufridos por la actuación de la Administración y el derecho a comunicarse con ella en las lenguas oficiales.

El derecho a un trato imparcial y equitativo es el primer gran pilar en que se sustenta el contenido esencial de la buena administración tributaria. De él se derivan concretos deberes y prohibiciones para la Administración Tributaria. Entre los deberes están los de respeto y fomento del ejercicio de los derechos y garantías del contribuyente, de eliminación de oficio todas las consecuencias derivadas de la aplicación de normas nacionales contrarias al Derecho de la UE, el deber de íntegra regularización y el de evitar el enriquecimiento injusto. Y, entre las prohibiciones están la de alegar la Administración Tributaria desconocimiento de los hechos que debe conocer y la de obtener beneficio o ventaja de su mala actuación.

El deber de actuar de la Administración y de hacerlo en un plazo razonable constituye el segundo pilar del contenido esencial del derecho a una buena administración. Este deber tiene un denominador común con una de las consecuencias de los deberes de imparcialidad y equidad, la prohibición de la Administración de beneficiarse de su mala actuación, considerándose la inactividad, como un supuesto grave de mala actuación. En la jurisprudencia de ámbito tributario, el deber de actuar y de hacerlo en plazo como elementos esenciales del derecho una buena administración, se traduce en las siguientes consecuencias para la Administración:

a) La prohibición de la utilización del silencio administrativo en su propio beneficio.

b) La prohibición de la dilación voluntaria de los plazos.

c) Que la vulneración de la obligación de dictar una resolución en un plazo razonable no determina la nulidad de los actos tardíamente dictados, sino los efectos del silencio administrativo y el no devengo de intereses de demora.

d) Que no resolver en plazo es contrario a la seguridad jurídica porque genera incertidumbre.

La CDFUE enumera una serie de derechos que, concretamente (en «particular» dice el artículo 41), incluye el derecho fundamental a una buena administración, y que son, el derecho a ser oído, a acceder al expediente, y a que las resoluciones estén motivadas. De este este segundo bloque de derechos, diferenciados del contenido esencial, pero íntimamente relacionados con él, se extraen muchas exigencias para la Administración Tributaria como son:

1) Que el trámite de audiencia tiene carácter necesario, es un requerimiento del Derecho de la UE y las Administraciones Públicas de los Estados miembros deben respetarlo y actuar con eficacia pero sin merma de esa garantía.

2) Que la accesibilidad del expediente, la apertura y la publicidad son presupuesto para el ejercicio del derecho de defensa y de la potestad jurisdiccional de control eficaz de la actividad de los entes públicos.

3) Que el deber de motivación es garantía de una actuación imparcial de la Administración Tributaria y presupuesto necesario para que los Tribunales puedan ejercer su función de control de la legalidad de la actuación de la Administración; su infracción entorpece ese control, con un efecto claro, dejar al contribuyente en situación de indefensión, mermando, por lo tanto, sus posibilidades de defensa.

El artículo 41 de la CDFUE vincula específicamente a la buena administración el derecho a la reparación de los daños sufridos por la acción administrativa y el derecho a la utilización de las lenguas oficiales. Este bloque de derechos se aparta un poco de los derechos que «particularmente» comprende la buena administración. Esto pone de manifiesto que la buena administración, tal y como está reflejada en el artículo 41 de la CDFUE, no es un concepto cerrado, lo cual tiene ventajas, una de ellas, la flexibilidad que permite ampliar el concepto de buena administración a otros aspectos que, en su caso, puedan tener mayor relieve en el futuro. También tiene la ventaja de que amplía el deber de la Administración Pública de actuar generalmente bien. Porque la buena administración no se agota en unos deberes concretos. Es más bien un deber general de diligencia en las relaciones con los ciudadanos.

El derecho a la tutela judicial efectiva no aparece expresamente citado en el artículo 41 de la CDFUE. Sin embargo, la Explicación del artículo 41 se refiere a este derecho de forma explícita, al afirmar que el derecho a la

tutela judicial efectiva constituye un aspecto importante del derecho a una buena administración. [69] De acuerdo con lo anterior, son contrarias a la buena administración:

1) Las normas nacionales que dificultan o hacen prácticamente imposible el acceso del contribuyente a la tutela judicial, debiendo revisarse en el caso español la configuración tradicional de vía administrativa previa obligatoria de carácter doble en el ámbito tributario, es decir, la previa tradicional (recurso de reposición) y la adicional (reclamación económico-administrativa), siendo censurable la asunción por parte de la Administración de potestades jurisdiccionales que la CE atribuye en exclusiva a los Jueces y Tribunales.

2) También son contrarias a la buena administración las actuaciones de la Administración Tributaria que impiden que los jueces puedan comprobar que una determinada actuación se ajusta a la legalidad.

4.6 **Cautelas para su correcta aplicación**

De la buena administración se derivan muchas exigencias para la Administración Tributaria, y es un buen recurso para que el contribuyente obtenga un mayor respeto a sus derechos, pero deben adoptarse cautelas para su correcta aplicación. Mediante el estudio de la jurisprudencia de la UE y la española, hemos extraído una importante cantidad de consecuencias concretas para las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, que contribuyen a perfilar un concepto propio de buena administración tributaria cuyos efectos principales son el fortalecimiento de los derechos y garantías de los contribuyentes y la corrección de las disfunciones que en ocasiones produce la actuación de la Administración, entendiendo por «disfunciones» los efectos derivados de actuaciones que, aun respetando la normativa y el procedimiento, producen resultados injustos. Pero el derecho a una buena administración no puede aplicarse de manera automática, expansiva y no ponderada, porque ello sería contrario a la seguridad jurídica. Al contrario, debe circunscribirse a asuntos en los cuales, cumpliendo la Administración con los plazos y tramites procedimentales, se generan efectos indeseables o absurdos [70].

---

[69] Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016. Explicaciones al artículo 41.

[70] STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-11-2021, núm. 1312/2021, rec. 8325/2019. Voto particular del magistrado Dimitry Berberoff Ayuda.

4.7 Necesidad de adaptación de la legislación tributaria española a los postulados del derecho a una buena administración

En el ámbito legislativo español, estatal y autonómico, ha habido muchos avances en la adecuación de las principales leyes administrativas al derecho fundamental a una buena administración. Ejemplo de ello es la promulgación de normas, con mayor o menor acierto, sobre transparencia y buen gobierno, la reformulación de la legislación sobre procedimiento administrativo común y régimen jurídico del sector público, el estatuto del empleado público, o la contratación pública, así como las reformas de muchos Estatutos de autonomía realizas a partir del año 2006. No puede decirse lo mismo respecto de la legislación tributaria, en la cual no se ha producido ningún avance significativo, lo cual explica, en parte, que la jurisprudencia sobre el derecho a una buena administración sea mucho más abundante en el ámbito tributario que otros ámbitos del derecho público.

Sería deseable la puesta en marcha de las reformas necesarias de la legislación tributaria española a efectos de su mejor adecuación y respeto al derecho fundamental a una buena administración. Para ello se proponen reformas como la inclusión de la buena administración entre los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario; su mayor relieve en materia de derechos y garantías de los contribuyentes; la reformulación del enfoque en base al cual está diseñado actualmente el Consejo para la Defensa del Contribuyente a efectos de dotarle de independencia y de una función real y efectiva de defensa del contribuyente; dar mayor importancia a la prueba en el procedimiento tributario estableciendo una fase específica y necesaria para su práctica; el refuerzo del principio de personalidad única de la Administración en el ámbito tributario, no haciendo recaer en el contribuyente las consecuencias negativas de la falta de coordinación entre órganos administrativos; el alineamiento del inicio del procedimiento sancionador tributario con la garantía de su tramitación separada; la adecuación de la normativa tributaria a los principios de buena regulación, corrigiendo la sobrerregulación, la fragmentación y complejidad excesiva de que adolece la legislación tributaria actual; la redefinición del sistema de vía administrativa previa de carácter doble en el ámbito tributario de manera más acorde al derecho de acceso a la tutela judicial en el ámbito tributario y al principio de control jurisdiccional de la adecuación a la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria así como la creación de mecanismos como la introducción en el ámbito tributario de una

acción pública, que permitan a los ciudadanos poner en conocimiento de los órganos jurisdiccionales situaciones de mala administración tributaria. Tales reformas contribuirían sin duda a unas relaciones más justas entre la Administración y el contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria, Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.*Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.*

— Foro de Grandes Empresas. *Código de Buenas Prácticas Tributarias.*

— Foro de Grandes Empresas. *Conclusiones del Pleno del Foro de Grandes Empresa de 20 diciembre de 2016.*

— Foro de Grandes Empresas. *Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las Empresas, aprobado en la sesión plenaria del 2/11/2015.*

— Foro de Grandes Empresas. *Conclusiones del grupo de trabajo sobre el nuevo modelo de relación cooperativa entre la agencia tributaria y las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias, de 29 de octubre de 2013.*

— *Plan Estratégico 2020-2023.* Madrid, 28 de enero de 2020.

Alonso García, R., «A vueltas con el ámbito de aplicación de la carta de los derechos fundamentales de la UE», *Revista Española de Derecho Europeo*, núms. 73-74, enero-junio 2020, pp. 13-20.

Álvarez Conde, E., «La reforma del artículo 135 CE»- *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 93, septiembre-diciembre 2011, pp. 159-210.

Álvarez Vélez, M.ª I., «La regulación en España de la transparencia, acceso a la información y buen gobierno», *Crítica*, núm. 989, enero-febrero 2014.

Alzaga Vllaamil, O., *Comentario sistemático a la Constitución española de 1978.* Marcial Pons, 2016.

Bassols Coma, M., «La ejecución de sentencias condenatorias de la Administración Pública en jurisdicciones distintas a la contencioso-administrativa», *Documentación administrativa*, núm. 209, 1987.

— «La tramitación parlamentaria de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1956: modificaciones e innovaciones incorporadas», *Revista de Administración Pública*, núm. 203, 2017.

Bertrán Girón, M., «Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)», en VV.AA., *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* Coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S. A., 1.ª edición, junio 2022.

Bouazza Ariño, O., «De nuevo sobre el control judicial de la discrecionalidad de la Administración. Al hilo de la infracción en el ejercicio de la jurisdicción como fundamento del recurso de casación», *Revista de Administración Pública*, núm. 202, 2017, pp. 169-203.

Calero García, M. L., *La base Imponible en el Derecho Tributario General*, en Cuadernos de Estudios Empresariales, núm. 6. Servicio de Publicaciones UCM, Madrid, 1996.

Calvo Sánchez, M. D., «Patrón de conducta exigible a una buena Administración Pública Sanitaria», *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, 2(2). 2015. pp. 53-70.

Carbajo Vasco, D. y Prats Máñez, F., *Todo sobre el Estatuto del contribuyente.* Ed. Praxis, S.A. Barcelona, 1998.

Carrillo Donaire, J. A. *Buena Administración, ¿un principio, un mandato o un derecho subjetivo?* En Santamaria Pastor, L. A. (Dir.), *Principios jurídicos del Derecho Administrativo*, La Ley, Madrid, 2010.

Casana Merino, F., *Procedimientos tributarios,* Aranzadi, 2018.

Cervantes, M., *Don Quijote de la Mancha.* Edición del IV Centenario. Real Academia Española, Asociación de Academias de la Lengua Española, Madrid, 2004.

Chaves García, J. R., «Principio de buena administración: nuevo paradigma de control de la discrecionalidad», en https://delajusticia.com/2016/06/07/principio-de-buena-administracion-nuevo-paradigma-de-control-de-la-discrecionalidad/

Comisión Europea. *El funcionamiento de la Unión Europea. Guía del ciudadano sobre las instituciones de la UE,* Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de la Unión Europea, 2014.

— Dirección General de Apoyo a las Reformas Estructurales. *Supporting public administrations in EU Member States to deliver reforms and prepare for the future*, Documento de trabajo de los servicios de la Comisión SWD (2021) 101. Bruselas, 29 de abril de 2021.

— *Informe sobre la aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE 2010,* Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo, 2011.

Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria,* Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, julio de 2001.

Consejo de Europa, *Recomendaciones y resoluciones del Comité de Ministros del Consejo de Europa en materia jurídica,* Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1992.

Consejo Europeo de Colonia, Conclusiones de la Presidencia, 3 y 4 de junio de 1999, Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/summits/kol1_es.htm [Consulta: 23 de diciembre de 2023].

Cotino Hueso, L., *«La nueva ley de transparencia y acceso a la información»,* Anuario facultad de Derecho, Universidad de Alcalá VII, 2014.

Cudero Blas, J., «El principio de buena administración en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en materia tributaria», *Anuario del buen gobierno y de la calidad de la regulación*, ABGCR, núm. 1, 2019.

De Castro y Bravo, F., *Derecho Civil de España,* parte general, tomo primero, libro primero, Ed. Casa Martín, Valladolid, 1942.

— *Derecho Civil de España,* tomo I, parte general, 3.ª edición, Madrid, 1955.

De Miguel Bárcena, J., «La reforma de la Constitución española en perspectiva europea: consideraciones entorno al nuevo artículo 135», *Constitución y Democracia: ayer y hoy. Libro homenaje a Antonio Torres del Moral,* Editorial Universitas, S.A., Vol. III, Madrid, 2012.

Defensor del Pueblo Europeo, *El código Europeo de buena conducta administrativa*, Oficina de Publicaciones, 2015. Disponible en: https://data.europa.eu/doi/10.2869/64634 [Consulta: 23 de diciembre de 2023].

— Informe Anual del Defensor del Pueblo europeo 1999, Estrasburgo, abril de 2000.

— Informe Anual del Defensor del Pueblo europeo 2001, Estrasburgo, abril de 2002.

— Informe Anual 1995, Estrasburgo, abril de 1996.

— Informe Anual 1996, Estrasburgo, abril de 1997.

— Informe Anual 1997, Estrasburgo, abril de 1998.

— Informe Anual del Defensor del Pueblo europeo 1998, Estrasburgo, febrero de 1999.

Domínguez-Alcahud y García-Atance, V., «La implementación de las políticas públicas a través de la contratación estratégica», *Contratación administrativa práctica: revista de la contratación administrativa y de los contratistas*, núm. 167, 2020.

Falcón y Tella, R., «El plazo para iniciar el procedimiento sancionador», *Revista Quincena Fiscal,* núm. 10, 2007.

Ferandez Marugán, F. M., «Los ciudadanos y la Hacienda Pública», *El País*, 27 de mayo de 1997.

Fernández Bacariza, L.*,* «El principio de buena administración en relación con la caducidad de los procedimientos sancionadores en materia de contrabando (Al hilo de la sentencia del TS 4117/2021, de 4 de noviembre)», p. RR-8.1, *Revista española de Derecho Administrativo 2022*, Crónicas de Jurisprudencia, núm. 219, abril-junio 2022.

Fernández Farreres, G., «El principio de buena administración según la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo», *Revista española de Derecho Administrativo,* núm. 230, octubre-diciembre 2023, pp. 11-34.

Fernández Rodríguez, T. R., «De nuevo sobre el poder discrecional y su ejercicio arbitrario», *REDA*, núm. 80, octubre-diciembre 1993.

— «El contencioso urbanístico y su necesaria reforma», *Revista de Administración Pública,* núm. 203, 2017.

— «El derecho a una buena administración y la cláusula *imparcial y equitativamente* del artículo 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales», VV.AA.

Libro homenaje al profesor Fernando Sainz Moreno, Ed. Congreso de los Diputados, Madrid, 2024, pp. 553-570.

Gamero Casado, E. y Fernández Ramos, S., *Manual básico de Derecho Administrativo*, Ed. Tecnos, 8.ª edición, 2011.

García Coronado, G; Esteban García. R. H., «Relaciones especiales de sujeción. Aproximación histórica al concepto», *Prolegómenos: Derechos y valores*, Vol. 12, núm. 23, 2009.

García de Enterría, E., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II,* Civitas, Madrid, reimpresión 2001.

García de Enterría Martínez-Carande, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso de derecho administrativo, Tomo I,* 19.ª edición, Cizur Menor, Civitas Thomson Reuters. Navarra, 2020.

— *Curso de derecho administrativo*, tomo II, 17.ª edición, Civitas Thomson Reuters, 2022.

García de Enterría Martínez-Carande, E., «La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria», *Revista de Administración Pública*, núm. 30, 1959.

— «La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)», *Revista de Administración Pública*, núm. 38, 1962.

García Novoa, C., «El principio de Buena Administración como regla de control de los actos administrativos en materia tributaria», *Taxlandia, blog fiscal y de actualidad tributaria,* 20 de agosto de 2019. Disponible en: https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-principio-de-buena-administracion-como-regla-de-control-de-las-actos-administrativos-en-materia-tributaria [Consulta: 23 de diciembre de 2023].

García Roca, J., «El principio de estabilidad presupuestaria y la consagración constitucional del freno al endeudamiento», Instituto de Estudios Fiscales, *Crónica Presupuestaria 1/2013*, Estudios y Notas, 40.

García-Atance y García de Mora, M. V., *Derechos Económicos y Sociales de los Ciudadanos,* Sanz y Torres, S.L., Madrid, 2014.

Garrido Mayol, V., «El principio de buena administración y la gobernanza en la contratación pública», *Estudios de Deusto*, Vol. 68, 2 julio-diciembre 2020.

Gimeno Feliú, J. M., «Hacia la compra pública socialmente responsable», *Observatorio de Contratación Pública*, 2019. Disponible en: https://www.obcp.es/opiniones/hacia-la-compra-publica-socialmente-responsable [Consulta: 23 de diciembre de 2023].

Gómez Díaz, A. B., «¿Para qué sirve la buena administración? Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Revista de Administración Pública*, 223, 2024. pp. 181-214.

— «Reflexiones en torno a la polémica y polisémica naturaleza de la buena administración», VV.AA. *Libro homenaje al profesor Fernando Sainz Moreno,* Ed. Congreso de los Diputados, Madrid, 2024, pp. 573-596.

González Botija, F. y Rodríguez Morilla, J. A., *El reformado anticipado,* Atelier, 2018.

González Botija, F., «Los otros actos administrativos y su acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa», *Revista de Administración Pública,* núm. 167, Madrid, mayo-agosto 2005, pp. 223-251.

— «Los principios de la jurisprudencia comunitaria y su influencia en la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre responsabilidad del Estado legislador», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, año núm. 3, núm. 6, 1999, pp. 347-376.

— *Las respuestas de la Administración a las consultas de los ciudadanos,* 1.ª edición, Thomsom Reuters Aranzadi, septiembre 2019.

González de Lara Mingo, S., «El derecho fundamental a la buena administración», Ed. Editorial Wolters Kluwer, *Actualidad Administrativa* núm. 7-8, julio-agosto 2021, núm. 7, 1 de julio de 2021.

González Pérez, J., «Evolución de la jurisdicción contencioso-administrativa», *Revista de Administración Pública,* Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, núm. 150, septiembre/diciembre 1999.

González-Juliana Muñoz, A., «La aplicación de la Ley de transparencia a los sujetos puramente privados: El alcance del deber de suministrar información», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 61, 2022.

Herrera Molina, P. M. (Coord.), *Manual de Derecho Tributario,* 2.ª edición, Dykinson, S.L., Madrid, 2022.

Herrera Molina, P. M., y Tandazo Rodríguez, A., «La doctrina de las teorías jurídicas defectuosas y su aplicación al derecho financiero y tributario», *Revista técnica tributaria,* núm. 140, 2023. pp. 93-119.

Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria, volumen I,* Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 3.ª edición, Pamplona, 2013.

Huelin Martínez de Velasco, J., «El interés objetivo en la nueva casación contencioso-administrativa», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 22, 2018.

— «La jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo y los principios generales del derecho», www.politicafiscal.es, 13 de mayo de 2021, https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/la-jurisprudencia-tributaria-del-tribunal-supremo-y-los-principios-generales-del-derecho.

Huesca Boadilla, R., «El principio de buena administración y los retrasos de la Administración Tributaria en la ejecución de las resoluciones estimatorias en parte de los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista BIT plus*, núm. 243, mayo 2020, pp. 15-30.

Iglesias, J., *Derecho romano*, Ariel Derecho, 15.ª edición, Barcelona, 2004.

Iturmendi Bañales, A., Discurso ante el Pleno de las Cortes el 20 de diciembre de 1956, Boletín Oficial de las Cortes Españolas (1956:11085).

López Escudero, M., *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo,* Manuel López Escudero, José Martín y Pérez de Nanclares, José Manuel Sobrino Heredia; dirigido por Araceli Mangas Martín, coordinado por Luis N. González Alonso*,* Fundación BBVA, 1.ª edición, Bilbao, 2008.

López Menudo, F., «Del administrado al ciudadano: cuarenta años de evolución», *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 104, mayo-agosto 2019.

Marín-Barnuevo Fabo, D., «El principio de buena administración en materia tributaria»*, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 186, 2020.

Martín Jiménez, B., «La buena administración europea: un hallazgo inesperado para el derecho español», *Revista de Administración Pública*, 227, 2025, pp. 75-112.

Martínez Lago, M. A., «La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria», *Revista aragonesa de Administración Pública*, núm. 38, 2011.

Martínez Lago, M. A., García de la Mora, L., y Almudí Cid, J. M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario,* Ed. Iustel. 13.ª edición, Madrid, 2018.

Martínez López-Muñiz, J. L., *Derecho público y derecho privado, disyuntiva determinante para el Estado de Derecho. Discurso leído el 23 de octubre de 2009, en el acto de su recepción como académico de número por el Excmo. Sr. José Luis Martínez López-Muñiz, y contestación del Excmo. Sr. José Manuel Tejerizo López,* Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Valladolid, Valladolid, 2009.

Méndez Baiges, A., «Declaración de Granada y gobierno del PSOE», *Eleconomista.es,* 12 de junio de 2018.

Merino Jara, I., Vázquez del Rey Villanueva, A, Suberbiola Garbizu, I., *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer España, 2021.

Moro, T., *Utopía.* Introducción, traducción y notas de Pedro Rodríguez Santidrián. Alianza Editorial, Ciencia Política, 2000.

Morote Sarrión, J. V., *Las circulares normativas de la Administración Pública,*Valencia, Tirant lo Blanch, 2002.

Muñoz Machado, S., *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público general*, *Tomo XII, Actos administrativos y sanciones administrativas,* Ed. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2017.

Navarro Sanchís, J., «¿Devolvemos las sanciones a los jueces?», *Fiscalblog.es*, 9 de mayo de 2021. Disponible es: https://fiscalblog.es/?p=6694 [Consulta: 23 de diciembre de 2023].

OCDE, *Estudio del papel de los intermediarios fiscales*, Cuarta reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria, Comunicado del Cabo, enero de 2008.

OECD, Commitee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *Taxpayer's Rights and Obligations – Practice Note,* Centre for Tax Policy and Administration, Tax guidance series, General Administrative Principles – GAP002 Taxpayer's Rights and Obligations – august 2003.

— Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, *Principles of Good Tax Administration – Practice Note,* Centre for Tax Policy and Administration, Tax guidance series, General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration – may 2001.

Olivares Olivares, B. D., «El artículo 95 bis de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de los datos personales», *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 13, 2016, pp. 187-197.

— *El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario,* en VV.AA., *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer España, 2021.

Orrego Marales, C. J., *El principio de buena administración del Estado. Principios e instituciones que permiten su comprensión en el ordenamiento jurídico colombiano,* Zulima Sánchez Sánchez (Dir. Tés.), Universidad de Salamanca, 2022.

Parrondo Aymerich, J., *El consejo para la defensa del contribuyente*, Ed. Tirant lo Blanch,Valencia, 2021.

Platón, *La República o el Estado*, Ed. Espasa Calpe, S.A., 11.ª edición, Madrid, 1941.

Ponce Solé, J., «La prevención de riesgos de mala administración y corrupción, la inteligencia artificial y el derecho a una buena administración», *Revista internacional de transparencia e integridad,* núm. 6, 2018.

— *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2001.

— *EU Law, Global Law and de Right to Good Administration*, en Chiti, E., Giorgio Mattarella, B. (Editors), Global Administrative Law and EU Administrative Law. Relationships, legal Issues and Comparison, Springer, London, New York, 2011.

— *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida,* Cuadernos de la Catedra de Democracia y Derechos Humanos, Universidad de Alcalá de Henares y Defensor del Pueblo, Alcalá de Henares (Madrid), 2019.

— «Transparencia y derecho a una buena administración», *Tiempo de Paz. Monográfico dedicado a Transparencia y Buen Gobierno.* núm. 114, otoño 2014.

— *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad,* Ed. Lex Nova, Valladolid, 2001.

Porta Pego, B., y Mairal Medina, P., «La política pública de transparencia en Portugal», en Pastor Albaladejo, G. *Políticas públicas de transparencia en las democracias del sur de Europa*, Tirant lo Blanch, 2021. pp. 205-292.

Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española.* Edición del Tricentenario, actualización 2021.

— *Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ)* [en línea]. https://dpej.rae.es/

RIDAO MARTÍN, J., «Consideraciones ante la futura efectividad de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno», *Diario la Ley*, núm. 8340, Sección Tribuna, 25 de junio de 2014, Ed. La Ley, año XXXV.

RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y HERCE MAZA, J. I., «La buena administración en la contratación pública: mención especial a la fase de ejecución del contrato», *Gabilex*, núm. extraordinario, marzo 2019.

RODRÍGUEZ-ARANA, J., «La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa. Misión Jurídica», *Revista de Derecho y Ciencias Sociales*. Bogotá, D. C. (Colombia) Colaboradores Externos Internacionales, núm. 6, enero-diciembre 2013.

RODRÍGUEZ-PIÑEIRO BRAVO-FERRER, M., y CASAS BAHAMONDE, M. E. (Directores), *Comentarios a la Constitución Española. XL Aniversario,* Ed. Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, octubre de 2018.

SÁNCHEZ, C., «35 catedráticos lanzan un ataque sin precedentes contra Hacienda», *elconfidencial.com*, 18 de mayo de 2018.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A., «Sobre el origen y evolución de la reclamación administrativa previa», *Revista de Administración Pública. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales,* núm. 77, mayo-agosto 1975.

SANZ GÓMEZ, R., *Buena administración tributaria y procedimiento tributario justo,* en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario,* Dir. Isaac Merino Jara, Coord. Antonio Vázquez del Rey Villanueva e Irune Suberviola Garbizu, Wolters Kluwer, 2024.

SERRANO-SUÑER HOYOS, G., y GONZÁLEZ BOTIJA, F., *Comentarios a la ley de la viña y del vino. Ley 24/2003, de 10 de julio,* 1.ª edición, Thomson-Civitas, Madrid.

SERRERA CONTRERAS, P. L., «Lo económico-administrativo: historia y ámbito», *Publicaciones del Instituto «García Oviedo»,* Sevilla, 1966.

TOMÁS MALLÉN, B., *El derecho fundamental a una buena administración,* Ed. Instituto Nacional de Administración Pública, 1.ª edición, Madrid, 2004.

TORNOS MAS, J., «El principio de buena administración o el intento de dotar de alma a la Administración Pública», *Derechos fundamentales y otros estudios: en homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Martín-Retortillo,* Ed. El Justicia de Argón, Vol. 1, 2008.

VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *Dimensión constitucional del control del gasto público*, en *Constitución y Democracia: ayer y hoy. Libro homenaje a Antonio Torres del Moral*, Editorial Universitas, S.A., Vol. III, Madrid, 2012.

VIDAL FRANCÉS, F., «Negocio jurídico» en VV.AA., *Gran Enciclopedia Rialp,* tomo XVI, Ed. Rialp, Madrid, 1973.

VIDAL HERRERO-VIOR, M. S., «El derecho fundamental a la intimidad personal y familiar vinculado a la utilización de las TICs por el menor de edad», *The Family Watch, Instituto Internacional de Estudios sobre la Familia, Escritos Jurídicos TFW, Área de Derecho*, núm. 6, Madrid, 2014. Disponible en: http://www.thefamilywatch.org. [Consulta: 23 de diciembre de 2023].

VIÑUALES FERREIRO, S., «El artículo 41 de la carta de los derechos fundamentales de la unión europea: una visión crítica», *Estudios de Deusto: revista de la Universidad de Deusto,* Vol. 63, núm. 1, 2015, pp. 423-435.

— «La constitucionalización del derecho a una buena administración en la Unión Europea: ¿nuevas garantías para la protección de los derechos en el procedimiento administrativo?», *Revista de Derecho de la Unión Europea,* núm. 28, enero-junio 2015.

VV.AA., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común,* Ed. Aranzadi, Navarra, 2000.

— *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo. Manuel López Escudero, José Martín y Pérez de Nanclares, José Manuel Sobrino Heredia; dirigido por Araceli Mangas Martín; coordinado por Luis N. González Alonso,* Ed. Fundación BBVA, 1.ª edición, Bilbao, 2008.

— *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, tomo I, Thomson Reuters, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2010.

— «Declaración de Granada» de 18 de mayo de 2018. Publicada en la web de la AEDAF. Disponible en Internet: https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf

— *Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal,* Coord. Isaac Merino Jara, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., 1.ª edición, junio 2022.

— *La construcción jurisprudencial del principio de buena administración en materia tributaria,* Dir. Rafael Sanz Gómez, Coord. Laura Soto Bernabéu, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024.

JURISPRUDENCIA CITADA

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)

— STEDH de 17 de diciembre de 1996.
— STEDH de 19 de septiembre de 2000.
— STEDH de 14 de abril de 2009.
— STEDH de 26 de agosto de 2009.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

— STJUE de 11 de febrero de 1955 (C-4/54).
— STJUE de 10 de mayo de 1960 (asuntos acumulados C-3/58 a C-18/58, C-25/58 y C-26/58).
— STJUE de 13 de julio de 1961 (asuntos acumulados C-14, 16, 17, 20, 24, 26 y 27/60 y 1/61)
— STJUE de 4 de julio de 1963 (C-32/62).
— STJUE de 13 de julio de 1966 (asuntos acumulados C-56/64 y 58/64).
— STJUE de 12 de noviembre de 1969 (C-29/69).
— STJUE de 4 de febrero de 1970 (C-13/69).
— STJUE de 2 de diciembre de 1971(C-5/71).
— STJUE de 14 de mayo de 1974 (C-4-73)
— STJUE de 2 de junio de 1976 (asuntos acumulados 56, 57, 58, 59 y 60/74).
— STJUE de 29 de septiembre de 1976 (C-105/75).
— STJUE de 3 de marzo de 1977 (C-80-76)
— STJUE de 27 de octubre de 1977 (C-121/76).

— STJUE de 15 de septiembre de 1982 (C-106/81).
— STJUE de 8 de noviembre de 1983, (asuntos acumulados C-96,102, 104, 105, 108 y 110/82).
— STJUE de 4 de febrero de 1987 (C-417/85).
— STJUE de 29 de septiembre de 1987 (C-81/86).
— STJUE de 15 de octubre de 1987 (C-222/86).
— STJUE de 22 de junio de 1989 (C-103/88).
— STJUE de 18 de octubre de 1989 (asunto 374/87).
— STJUE de 21 de noviembre de 1991 (C-269/90).
— STJUE de 31 de marzo de 1992 (C-255-90).
— STJUE de 1 de abril de 1993 (asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91).
— STJUE de 30 de abril de 1996 (C-58/94).
— STJUE de 24 de octubre de 1996 (C-32/95).
— STJUE de 24 de octubre de 1996 (C-72/95).
— STJUE 13 de abril de 2000 (C-292/97).
— STJUE de 15 de junio de 2000 (C-237/98).
— STJUE de 4 de Julio de 2000 (C-352/98).
— STJUE de 21 de septiembre de 2000 (C-462/98).
— STJUE de 16 de noviembre de 2000 (C-279/98).
— STJUE de 28 de octubre de 2021, (C-650/19 P).
— STJUE de 6 de marzo de 2003 (C-41/00 P).
— STJUE de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12).
— STJUE de 17 de diciembre de 2015 (C-419/2014).
— STJUE de 9 de noviembre de 2017 (C-298/16).
— STJUE de 21 de enero de 2020 (C-274/14).
— STJUE de 14 de mayo de 2020 (C-446/18).
— STJUE de 21 de octubre de 2021 (C-396/20).
— STJUE de 27 de enero de 2022 (C-788/2019).
— STJUE de 24 de febrero de 2022 (C-582/20).
— STJUE de 28 de junio de 2022 (C-278/20).

Tribunal General de la Unión Europea

— STGUE de 6 de diciembre de 1994 (T 450/93).
— STGUE de 18 de septiembre de 1995 (T-167-94).
— STGUE de 9 de julio de 1999 (T-231/97).
— STGUE de 19 de julio de 1999 (T-14/98).
— STGUE de 29 de junio de 2000 (T-7/99).

— STGUE de 13 de diciembre de 2001 (asuntos acumulados T-45/98 y T-47/98).
— STGUE de 26 de febrero de 2002 (T-169/00).
— STGUE de 7 de junio de 2013 (T-267/07).

Tribunal Constitucional (TC)

— STC-22/1982, de 12 de mayo.
— STC-32/1982, de 7 de junio.
— STC-32/1983, de 28 de abril.
— STC-39/1983, de 17 de mayo.
— STC-80/1983, de 10 de octubre.
— STC-85/1983, de 25 de octubre.
— STC-22/1984, de 17 de febrero.
— STC-66/1984, de 6 de junio.
— STC-67/1984, de 7 de junio.
— STC-66/1985, de 23 de mayo.
— STC-151/1986, de 1 de diciembre.
— STC-27/1987, de 27 de febrero.
— STC-32/1987, de 12 de marzo.
— STC-42/1987, de 7 de abril.
— STC-115/1987, 7 de julio.
— STC-120/1987, de 10 de julio.
— STC-126/1987, de 16 de julio.
— STC-129/1987, de 16 de julio.
— STC-144/1987, de 23 de septiembre.
— STC-158/1987, de 20 de octubre.
— STC-108/1988, de 8 de junio.
— STC-187/1988, de 17 de octubre.
— STC-197/1988, de 24 de octubre.
— STC-277/1988, de 29 de noviembre.
— STC-10/1989, de 24 de enero.
— STC-45/1989, de 20 de febrero.
— STC-60/1989, de 16 de marzo.
— STC-133/1989, de 19 de junio.
— STC-214/1989, de 21 de diciembre.
— STC-24/1990, de 15 de febrero.
— STC-26/1990, de 19 de febrero.

— STC-45/1990, de 15 de marzo.
— STC-46/1990, de 15 de marzo.
— STC-67/1990, de 5 de abril.
— STC-76/1990, de 26 de abril.
— STC-90/1990, de 23 de mayo.
— STC-150/1990, de 4 de octubre.
— STC-196/1990, de 29 de noviembre.
— STC-207/1990, de 17 de diciembre.
— STC-210/1990, de 20 de diciembre.
— STC-32/1991, de 14 de febrero.
— STC-36/1991, de 14 de febrero.
— STC-18/1991, de 31 de enero.
— STC-341/1991, de 11 de noviembre.
— STC-220/1991, de 25 de noviembre.
— STC-13/1992, de 6 de febrero.
— STC-14/1992, de 10 de febrero.
— STC-76/1992, de 14 de mayo.
— STC-93/1992, de 11 de junio.
— STC-107/1992, de 1 de julio.
— STC-114/1992, de 14 de septiembre.
— STC-204/1992, de 26 de noviembre.
— STC-238/1992, de 17 de diciembre.
— STC-18/1994, de 20 de enero.
— STC-97/1993, de 22 de marzo.
— STC-148/1993, de 29 de abril.
— STC-273/1993, de 12 de julio.
— STC-18/1994, de 20 de enero.
— STC-195/1994, de 23 de junio.
— STC-294/1994, de 7 de noviembre.
— STC-325/1994, de 12 de diciembre.
— STC-34/1995, de 6 de febrero.
— STC-136/1995 de 25 de septiembre.
— STC-140/1995, de 28 de septiembre.
— STC-78/1996, de 20 de mayo.
— STC-23/1997, de 11 de febrero.
— STC-58/1997, de 18 de marzo.
— STC-61/1997, de 20 de marzo.
— STC-182/1997, de 28 de octubre.
— STC-73/1998, de 31 de marzo.

— STC-199/1998, de 13 de octubre.
— STC-66/1999, de 26 de abril.
— STC-31/2000, de 3 de febrero
— STC-290/2000, de 4 de enero.
— STC-292/2000, de 4 de enero.
— STC-25/2000, de 31 de enero
— STC-181/2000, de 29 de junio.
— STC-194/2000, de 19 de julio.
— STC-235/2000, de 5 de octubre.
— STC-273/2000, de 15 de noviembre.
— STC-3/2001, de 15 de enero.
— STC-53/2002, de 27 de febrero.
— STC-202/2002, de 28 de octubre.
— STC-220/2002, de 25 de noviembre.
— STC-3/2003, de 16 de enero.
— STC-14/2003, de 28 de enero.
— STC-17/2003, de 30 de enero.
— STC-188/2003, de 27 de octubre.
— STC-139/2004, de 13 de septiembre.
— STC-194/2004, de 10 de noviembre.
— STC-219/2004, de 29 de noviembre.
— STC-15/2005, de 31 de enero.
— STC-233/2005, de 23 de septiembre.
— STC-273/2005, de 27 de octubre.
— STC-11/2006, de 16 de enero.
— STC-111/2006 de 5 de abril.
— STC-112/2006, de 5 de abril.
— STC-113/2006, de 5 de abril.
— STC-163/2006, de 22 de mayo.
— STC-168/2006, de 5 de junio.
— STC-228/2006, de 17 de julio.
— STC-13/2007, de 18 de enero.
— STC-239/2007, de 10 de diciembre.
— STC-49/2008, de 9 de abril.
— STC-13/2013, de 28 de enero.
— STC-111/2014, de 26 de junio.
— STC-270/2015, de 17 de diciembre.
— STC-116/2016, de 20 de junio.
— STC-45/2017, de 17 de abril.

Tribunal Supremo (TS)

— STS (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-02-1994, núm. 598/1994.
— STS (Contencioso), sec. 4.ª, S 16-01-1998, núm. 133/1998, rec. 5144/1992.
— STS (Contencioso), sec. 5.ª, S 10-12-2003, núm. 7932/2003, rec. 3905/2000.
— STS (Contencioso), sec. 6.ª, S 26-03-2002, núm. 2215/2002, rec. 8220/1997.
— STS (Contencioso), sec. 6.ª, S 27-03-2002, núm. 2246/2002, rec. 8218/1997.
— STS (Contencioso), sec. 6.ª, S 02-04-2002, núm. 2336/2002, rec. 9932/1997.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-06-2004, núm. 4251/2004, rec. 6809/1999.
— STS (Contencioso), sec. 4.ª, S 18-12-2007, núm. 8723/2007, rec. 344/2005.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-06-2009, núm. 5359/2009, rec. 1270/2006.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-07-2009, núm. 5525/2009, rec. 2230/2006.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 10-07-2009, núm. 5539/2009, rec. 2570/2006.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-11-2009, núm. 8077/2009, rec. 6532/2005.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-12-2009, núm. 8328/2009, rec. 6278/2007.
— STS (Contencioso), sec. 5.ª, S 08-04-2010, núm. 2259/2010, rec. 1325/2006.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-12-2010, núm. 6855/2010, rec. 7/2007.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-05-2013, núm. 3083/2013, rec. 6165/2011.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-10-2013, núm. 4968/2013, rec. 361/2012.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 29-09-2014, núm. 3816/2014, rec. 1014/2013.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 01-10-2014, núm. 3733/2014, rec. 1377/2012.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 12-03-2015, núm. 1204/2015, rec. 1106/2013.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-03-2015, núm. 1139/2015, rec. 898/2013.
— STS (Contencioso), sec. 3.ª, S 06-05-2015, rec. 3438/2012.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-10-2015, núm. 4326/2015, rec. 168/2014.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 27-10-2016, núm. 2314/2016, rec. 2191/2015.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-02-2017, núm. 249/2017, rec. 2379/2015.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-04-2017, núm. 665/2017, rec. 785/2016.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-12-2017, núm. 1909/2017, rec. 1727/2016.
— STS (Contencioso), sec. 5, S 19-02-2018, núm. 242/2018, rec. 62/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-02-2019, núm. 196/2019, rec. 128/2016.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-03-2019, núm. 273/2019, rec. 011/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-03-2019, núm. 286/2019, rec. 4628/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 20-03-2019, núm. 380/2019, rec. 3209/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 27-03-2019, núm. 416/2019, rec. 1418/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-04-2019, núm. 443/2019, rec. 2154/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-04-2019, núm. 479/2019, rec. 4632/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-04-2019, núm. 526/2019, rec. 6513/2017.
— STS (Contencioso), sec. 3.ª, S 13-05-2019, núm. 618/2019, rec. 2415/2016.

— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-05-2019, núm. 628/2019, rec. 3457/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-09-2019, núm. 1271/2019, rec. 4204/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-09-2019, núm. 1280/2019, rec. 6276/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-11-2019, núm. 1574/2019, rec. 1675/2018.
— STS (Contencioso), sec. 5.ª, S 14-11-2019, núm. 1587/2019, rec. 277/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-12-2019, núm. 1853/2019, rec. 4442/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-2-2020, núm. 234/2020, rec. 5904/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-05-2020, núm. 430/2020, rec. 6950/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-05-2020, núm. 444/2020, rec. 5665/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-05-2020, núm. 471/2020, rec. 4093/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-05-2020, núm. 493/2020, rec. 5497/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-05-2020, núm. 507/2020, rec. 6565/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 28-05-2020, núm. 583/2020, rec. 5287/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 28-05-2020, núm. 586/2020, rec. 5751/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-06-2020, núm. 651/2020, rec. 5335/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-06-2020, núm. 659/2020, rec. 6145/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-06-2020, núm. 741/2020, rec. 3887/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-06-2020, núm. 816/2020, rec. 5835/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-06-2020, núm. 821/2020, rec. 5288/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-06-2020, núm. 832/2020, rec. 4692/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-06-2020, núm. 834/2020, rec. 3446/2017.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-07-2020, núm. 935/2020, rec. 641/2018.
— STC-(Contencioso), sec. 2.ª, S 16-07-2020, núm. 1016/2020, rec. 810/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-07-2020, núm. 1075/2020, rec. 1993/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-07-2020, núm. 1111/2020, rec. 7483/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-09-2020, núm. 1182/2020, rec. 5808/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-09-2020, núm. 1194/2020, rec. 5825/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-09-2020, núm. 1197/2020, rec. 2839/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-10-2020, núm. 1307/2020, rec. 315/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-10-2020, núm. 1309/2020, rec. 1652/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-10-2020, núm. 1311/2020, rec. 8095/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-10-2020, núm. 1312/2020, rec. 1434/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 29-10-2020, núm. 1430/2020, rec. 5442/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-11-2020, núm. 1551/2020, rec. 6226/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-11-2020, núm. 3880/2020, rec. 4911/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-12-2020, núm. 1734/2020, rec. 342/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-12-2020, núm. 1763/2020, rec. 4786/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-12-2020, núm. 4334/2010, rec. 4055/2019.
— STS(Contencioso), sec. 2.ª, S 22-12-2020, núm. 1810/2020, rec. 5653/2019.

— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-01-2021, núm. 4/2021, rec. 4480/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 21-01-2021, núm. 39/2021, rec. 5352/2019.
— STS (Contencioso), sec. 5.ª, S 25-02-2021, núm. 264/2021, rec. 53/2020.
— STS (Contencioso), sec. 5.ª, S 25-02-2021, núm. 265/2021, rec. 54/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-03-2021, núm. 342/2021, rec. 80/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-03-2021, núm. 361/2021, rec. 526/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-06-2021, núm. 841/2021, rec. 2226/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-06-2021, núm. 872/2021, rec. 6123/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-06-2021, núm. 880/2021, rec. 2188/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 21-06-2021, núm. 885/2021, rec. 6194/2019.
— ATS (Contencioso), sec. 1.ª, A 14-07-2021, núm. 9980/2021, rec. 6490/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-07-2021, núm. 1027/2021, rec. 3895/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-07-2021, núm. 1041/2021, rec. 2190/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-07-2021, núm. 1042/2021, rec. 2778/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-10-2021, núm. 1230/2021, rec. 1293/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 28-10-2021, núm. 1276/2021, rec. 4743/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-11-2021, núm. 1312/2021, rec. 8325/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-11-2021, núm. 1361/2021, rec. 5060/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-02-2022, núm. 117/2022, rec. 7366/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-02-2022, núm. 122/2022, rec. 7426/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-02-2022, núm. 147/2022, rec. 8207/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 09-02-2022, núm. 158/2022, rec. 4396/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-02-2022, núm. 191/2022, rec. 6230/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-02-2022, núm. 191/2022, rec. 6230/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-02-2022, núm. 207/2022, rec. 6686/2018.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 06-04-2022, núm. 424/2022, rec. 2054/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-05-2022, núm. 579/2022, rec. 4440/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-05-2022, núm. 647/2022, rec. 5964/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 09-06-2022, núm. 707/2022, rec. 5571/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-06-2022, núm. 763/2022, rec. 7303/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-07-2022, núm. 1025/2022, rec. 7457/2019.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 20-07-2022, núm. 1067/2022, rec. 3310/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 20-07-2022, núm. 1068/2022, rec. 6367/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 26-07-2022, núm. 1096/2022, rec. 3470/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 28-07-2022, núm. 1107/2022, rec. 2476/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 28-07-2022, núm. 1108/2022, rec. 3311/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-09-2022, núm. 1121/2022, rec. 6424/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-09-2022, núm. 1122/2022, rec. 6532/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 27-09-2022, núm. 1197/2022, rec. 5625/2020.

— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-10-2022, núm. 1237/2022, rec. 5518/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 06-10-2022, núm. 1262/2022, rec. 6727/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-10-2022, núm. 1280/2022, rec. 6385/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-10-2022, núm. 1327/2022, rec. 801/2021.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-11-2022, núm. 1424/2022, rec. 5539/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 10-11-2022, núm. 1452/2022, rec. 2112/2021.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-11-2022, núm. 1510/2022, rec. 5029/2020.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 20-12-2022, núm. 1696/2022, rec. 3175/2021.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-02-2023, núm. 170/2023, rec. 3687/2021.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-02-2023, núm. 171/2023, rec. 3897/2021.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-01-2024, núm. 73/2024, rec. 6341/2022.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-01-2024, núm. 88/2024, rec. 6376/2022.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-03-2024, núm. 458/2024, rec. 3050/2022.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-07-2024, núm. 1219/2024, rec. 402/2023.
— STS (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-07-2024, núm. 1378/2024, rec. 1222/2023.
— STS Contencioso), sec. 2.ª, S 17-03-2025, núm. 278/2025, rec. 3561/2023.

Audiencia Nacional (AN)

— SAN (Contencioso), sec. 5.ª, S 19-02-2004, rec. 569/2002.
— SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 26-09-2006, rec. 1078/2003.
— SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 13-11-2008, rec. 562/2005.
— SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 29-11-2007, rec. 753/2004.
— SAN (Contencioso), sec. 6.ª, S 27-10-2010, rec. 827/2009.
— SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-12-2017, rec. 352/2016.
— SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-06-2018, rec. 507/2015.
— SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-06-2018, rec. 520/2015.
— SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-06-2018, rec. 506/2015.
— SAN (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-03-2021, rec. 596/2018.

Tribunales Superiores de Justicia

TSJ Andalucía

— STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-07-2012, núm. 2262/2012, rec. 132/2009.
— STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 3.ª, S 23-09-2016, núm. 1782/2016, rec. 1305/2015.

— STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 1.ª, S 12-03-2018, núm. 460/2018, rec. 234/2016.
— STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 1.ª, S 27-03-2018, núm. 709/2018, rec. 244/2016.
— STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-10-2018, núm. 1923/2018, rec. 699/2015.
— TSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 26-12-2018, núm. 3138/2018, rec. 699/2016.
— STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-05-2019, núm. 1719/2019, rec. 719/2017.
— STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-01-2020, núm. 152/2020, rec. 562/2017.
— STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-12-2020, núm. 3822/2020, rec. 178/2018.
— STSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-03-2021, núm. 508/2021, rec. 182/2018.
— TSJ Andalucía (Málaga) (Contencioso), sec. 2.ª, S 25-03-2021, núm. 508/2021, rec. 182/2018.
— STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-06-2021, núm. 2362/2021, rec. 7402/2019.
— STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-01-2022, núm. 3/2022, rec. 1503/2018.
— STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-01-2022, núm. 196/2022, rec. 11/2019.
— STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-01-2022, núm. 197/2022, rec. 12/2019.
— STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-01-2022, núm. 225/2022, rec. 17/2019.

TSJ Aragón

— STSJ Aragón (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-02-2021, núm. 24/2021, rec. 494/2019.
— STSJ Aragón (Contencioso), sec. 2.ª, S 17-05-2021, núm. 120/2021, rec. 193/2020.
— STSJ Aragón (Contencioso), sec. 2.ª, S 24-05-2021, núm. 126/2021, rec. 194/2020.

TSJ Asturias

— STSJ Asturias (Contencioso), sec. 1.ª, S 30-11-2020, núm. 744/2020, rec. 569/2019.

TSJ Canarias

— STSJ Canarias, (Contencioso), sec. 1.ª, S 22-05-2018, núm. 270/2018, rec. 396/2017.
— STSJ Canarias (Contencioso), sec. 1.ª, S 26-05-2021, núm. 266/2021, rec. 350/2020.
— STSJ Canarias (Contencioso), sec. 2.ª, S 25-02-2022, núm. 208/2022, rec. 137/2020.

TSJ Castilla y León

— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 25-05-2007, núm. 982/2007, rec. 63/2007.
— STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-10-2015, núm. 157/2015, rec. 63/2015.
— STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 03-11-2015, núm. 162/2015, rec. 152/2014.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 10-04-2017, núm. 453/2017, rec. 1213/2015.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 21-12-2018, núm. 1325/2018, rec. 509/2018.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 21-12-2018, núm. 1326/2018, rec. 580/2018.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 28-12-2018, núm. 1330/2018, rec. 507/2018.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 28-12-2018, núm. 1331/2018, rec. 578/2018.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 02-12-2019, núm. 1413/2019, rec. 1124/2018.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 09-03-2020, núm. 314/2020, rec. 208/2019.

— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 15-05-2020, núm. 413/2020, rec. 1180/2018.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 28-05-2020, núm. 512/2020, rec. 716/2019.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 28-05-2020, núm. 513/2020, rec. 803/2019.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 28-05-2020, núm. 514/2020, rec. 822/2019.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 29-05-2020, núm. 530/2020, rec. 533/2019.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 29-05-2020, núm. 534/2020, rec. 715/2019.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3.ª, S 29-05-2020, núm. 535/2020, rec. 855/2019.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 09-06-2020, núm. 583/2020, rec. 805/2019.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 09-06-2020, núm. 584/2020, rec. 854/2019.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 28-10-2020, núm. 1085/2020, rec. 1098/2019.
— STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 18-05-2021, núm. 97/2021, rec. 94/2020.
— STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 21-05-2021, núm. 100/2021, rec. 202/2020.
— STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-05-2021, núm. 108/2021, rec. 203/2020.
— STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 24-09-2021, núm. 172/2021, rec. 32/2021.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 2.ª, S 01-10-2021, núm. 1012/2021, rec. 322/2020.
— STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-03-2022, núm. 54/2022, rec. 71/2020.
— STSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2.ª, S 07-03-2022, núm. 55/2022, rec. 191/2020.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 28-04-2022, núm. 523/2022, rec. 420/2020.
— STSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 1.ª, S 11-05-2022, núm. 600/2022, rec. 904/2021.

TSJ Castilla-La Mancha

— STSJ Castilla-La Mancha (Contencioso), sec. 2.ª, S 06-09-2021, núm. 204/2021, rec. 462/2018.
— STSJ Castilla-La Mancha (Contencioso), sec. 2.ª, S 30-09-2021, núm. 237/2021, rec. 435/2019.
— STSJ Castilla-La Mancha (Contencioso), sec. 2.ª, S 05-10-2021, núm. 238/2021, rec. 436/2019.

TSJ Cataluña

— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 16-12-2020, rec. 1561/2019.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 04-02-2021, rec. 1072/2018.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 28-07-2021, núm. 3615/2021, rec. 1407/2019.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 5.ª, S 28-07-2021, núm. 3618/2021, rec. 126/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 28-07-2021, núm. 3623/2021, rec. 898/2019.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 04-10-2021, núm. 4293/2021, rec. 1831/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-12-2021, núm. 4966/2021, rec. 2530/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-12-2021, núm. 4979/2021, rec. 2531/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-12-2021, núm. 4983/2021, rec. 2529/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-12-2021, núm. 4990/2021, rec. 758/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 20-12-2021, núm. 5004/2021, rec. 1828/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 24-01-2022, núm. 160/2022, rec. 1995/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-11-2022, núm. 4001/2022, rec. 1153/2021.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-11-2022, núm. 4019/2022, rec. 2169/2020.

— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-11-2022, núm. 4021/2022, rec. 2611/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-11-2022, núm. 4022/2022, rec. 2135/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 17-11-2022, núm. 4023/2022, rec. 438/2021.
— STSJ Cataluña(Contencioso), sec. 1.ª, S 17-11-2022, núm. 4026/2022, rec. 3223/2020.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, 22-11-2022, núm. 4090/2022, rec. 439/2021.
— STSJ Cataluña (Contencioso), sec. 1.ª, S 24-01-2023, núm. 183/2023, rec. 426/2021.

TSJ Extremadura

— STSJ Extremadura (Contencioso), sec. 1.ª, S 31-05-2022, núm. 329/2022, rec. 50/2022.

TSJ Galicia

— STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 23-04-2008, núm. 237/2008, rec. 15471/2009.
— STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 17-09-2008, núm. 520/2008, rec. 16094/2008.
— STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 20-05-2009, núm. 445/2009, rec. 15874/2009.
— STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 03-06-2009, núm. 500/2009, rec. 15943/2009.
— STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S21-12-2009, núm.1113/2009, rec. 15353/2008.
— STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 10-03-2010, núm. 210/2010, rec. 15647/2008.
— STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 14-10-2010, núm. 837/2010, rec. 16657/2008.
— STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 18-02-2015, núm. 83/2015, rec. 15292/2014.
— STSJ Galicia (Contencioso), sec. 4.ª, S 09-06-2022, núm. 361/2022, rec. 15588/2020.

TSJ Madrid

— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 2.ª, S 25-02-2008, rec. 323/2004.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 2.ª, S 25-10-2012, núm. 1471/2012, rec. 42/2011.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 2.ª, S 15-01-2014, núm. 12/2014, rec. 292/2011.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 30-06-2014, núm. 883/2014, rec. 799/2012.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 9.ª, S 19-05-2015, núm. 428/2015, rec. 259/2013.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 9.ª, S 09-02-2017, núm. 135/2017, rec. 913/2015.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 9.ª, S 09-03-2017, núm. 179/2107, rec. 916/2015.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 9.ª, S 28-03-2017, núm. 215/2017, rec. 914/2015.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 9.ª, S 30-03-2017, núm. 225/2017, rec. 908/2015.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 9.ª, S 25-04-2017, núm. 275/2017, rec. 909/2015.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 17-02-2021, núm. 79/2021, rec. 1225/2019.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 17-02-2021, núm. 80/2021, rec. 1226/2019.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 24-02-2021, núm. 107/2021, rec. 1227/2019.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 28-04-2021, núm. 232/2021, rec. 1148/2019.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 26-05-2021, núm. 290/2021, rec. 1228/2019.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 09-06-2021, núm. 323/2021, rec. 1445/2019.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 03-03-2022, núm. 116/2022, rec. 201/2020.
— STSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 17-03-2022, núm. 137/2022, rec. 173/2020.
— TSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 07-09-2022, núm. 372/2022, rec. 382/2020.

— TSJ Madrid (Contencioso), sec. 5.ª, S 14-09-2022, núm. 385/2022, rec. 387/2020.

TSJ Murcia

— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 14-07-2017, núm. 452/2017, rec. 329/2013.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 16-02-2022, núm. 61/2022, rec. 60/2020.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 23-02-2022, núm. 82/2022, rec. 65/2020.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 02-03-2022, núm. 97/2022, rec. 66/2020.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 22-03-2022, núm. 152/2022, rec. 116/2020.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 01-04-2022, núm. 167/2022, rec. 159/2020.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-04-2022, núm. 202/2022, rec. 10/2020.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 11-04-2022, núm. 203/2022, rec. 20/2020.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 31-05-2022, núm. 293/2022, rec. 296/2020.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 08-06-2022, núm. 314/2022, rec. 819/2020.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 19-07-2022, núm. 418/2022, rec. 62/2021.
— STSJ Murcia (Contencioso), sec. 2.ª, S 04-10-2022, núm. 445/2022, rec. 765/2020.

TSJ País Vasco

— STSJ País Vasco (Contencioso), sec. 1.ª, S 24-04-2015, núm. 185/2015, rec. 171/2014.
— STSJ País Vasco (Contencioso), sec. 1.ª, S 06-05-2015, núm. 209/2015, rec. 59/2014.

TSJ Valencia

— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 1.ª, S 05-07-2002, núm. 1095/2002, rec. 482/2000.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 16-01-2012, núm. 40/2012, rec. 1437/2007.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 01-10-2013, núm. 1336/2013, rec. 2040/2012.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 12-02-2014, núm. 328/2014, rec. 1548/2011.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 14-02-2014, núm. 376/2014, rec. 2939/2011.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 25-02-2014, núm. 479/2014, rec. 1777/2011.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 26-02-2014, núm. 511/2014, rec. 1046/2011.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 28-02-2014, núm. 568/2014, rec. 2132/2011.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 07-03-2014, núm. 764/2014, rec. 3389/2011.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 18-09-2014, núm. 3207/2014, rec. 2048/2012.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 03-10-2014, núm. 3454/2014, rec. 2241/2011.
— STSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3.ª, S 07-11-2014, núm. 3922/2014, rec. 2214/2011.

Colección
Derecho Constitucional Europeo

Directora:
Yolanda Gómez Sánchez

Títulos publicados:

1. Estudios sobre Derecho Constitucional Español, Comparado y Europeo
   Francisco Balaguer Callejón, Carlos Vidal Prado y Cristina Elías Méndez
   (Coordinadores)
2. La Constitución económica de la Unión Europea
   Xabier Arzoz Santisteban, Miguel Azpitarte Sánchez y Tomás de la Quadra-Salcedo Janini
3. Constitucionalismo: diálogos intergeneracionales entre España e Italia. Dos volúmenes
   Antonio Pérez Miras, Germán M. Teruel Lozano, Silvia Romboli, Giacomo Palombino
4. Estudios sobre jurisdicción constitucional, derechos fundamentales e igualdad.
   Liber amicorum María Luisa Balaguer Callejón
   Francisco Balaguer Callejón y Yolanda Gómez Sánchez
   (Coordinadores)

Miguel Vidal

Miguel Vidal (Madrid, 1978) es licenciado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid (2001), abogado colegiado en el Colegio de la Abogacía de Madrid (2001), LLM (Master of Laws), por el Instituto de Empresa (2002) y Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid (2025). Ha desarrollado su carrera profesional tanto en el sector público como en el privado, siempre centrado en la asesoría jurídica y fiscal, así como en litigación, especialmente en materia contenciosa. En su faceta docente ha impartido clases de Derecho de empresa en ISDE (Instituto Superior de Derecho y Economía) y de Derecho Administrativo en la Universidad Complutense de Madrid.

El presente libro persigue dos objetivos. El primero consiste en comprender el significado, fundamento y contenido del principio de buena administración en general, mediante el estudio de la doctrina académica, administrativa y jurisprudencial, tanto en el ámbito del Derecho Administrativo como en el del Derecho Financiero y Tributario, y en los diversos niveles, nacional y de la Unión Europea. El segundo objetivo es estudiar la jurisprudencia relativa al principio de buena administración para extraer exigencias concretas en la actuación de la Administración tributaria. Para ello se analizan principalmente sentencias de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y también de los Tribunales Superiores de Justicia y de las Audiencias, así como algunas resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos. Y, como no podría ser de otra manera, se estudia la jurisprudencia producida por los órganos judiciales de la UE, por ser la buena administración un derecho reconocido en la legislación de la UE y por la influencia que esta jurisprudencia tiene en el propio Derecho español. El trabajo termina recogiendo algunas propuestas de modificación normativa que puedan contribuir a una redacción de la norma mejor alineada con los presupuestos de la buena administración y con una exposición concisa de las conclusiones alcanzadas en la redacción del libro. Ojalá que esta obra contribuya a lograr unas relaciones más justas entre el contribuyente y la Administración tributaria.