

TÍTULO DE LA PONENCIA

EL DERECHO A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN Y SU INFLUENCIA EN LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES

TITLE OF THE PRESENTATION

RIGHT TO A GOOD ADMINISTRATION AND ITS INFLUENCE ON THE RELATIONS BETWEEN THE TAX ADMINISTRATION AND THE TAXPAYERS

Miguel Vidal Herrero-Vior^{1 2} – <https://orcid.org/0000-0003-4163-1485>

Resumen: La buena administración es un principio y un derecho nacido en el Derecho de la Unión Europea por influencia de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros y la actuación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Consejo de Europa y el Defensor del Pueblo europeo. En el Derecho europeo está regulada en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En el Derecho español la buena administración aparece, de manera implícita o explícita, en la Constitución, en las principales normas de Derecho Administrativo y en los Estatutos de Autonomía. En el Derecho Tributario español la buena administración está plasmada en los derechos y garantías de los contribuyentes y en la figura del Consejo para la Defensa del Contribuyente. El derecho a una buena administración ha sido frecuentemente utilizado por el Tribunal Supremo español para la resolución de conflictos en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes dando lugar a una abundante jurisprudencia. Del estudio de dicha jurisprudencia se derivan exigencias concretas en la actuación de la Administración Tributaria que se traducen en deberes, prohibiciones y corrección de disfunciones. Esta jurisprudencia pone de manifiesto que el principio y derecho

¹ Licenciado en Derecho, Universidad Complutense de Madrid (2001). Abogado colegiado en el Colegio de Abogados de Madrid (2001). Máster en Asesoría Fiscal de Empresas, Instituto de Empresa (2002). Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. 28040, Madrid, España.

² Ponencia presentada en el VII Congreso jurídico internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad/dependencia In.Xurga, bajo el título: "La defensa de los derechos humanos como potencial transformador de la sociedad: educación, diversidad e inclusión", celebrado en la ciudad de Vilagarcía de Arousa en el Auditorio Municipal los días 21, 22 y 23 de febrero de 2024.

a una buena administración es eficaz en la adecuación de la actuación de la Administración Tributaria a los derechos de los contribuyentes.

Palabras clave: Buena administración. Principios generales del derecho. Derechos fundamentales. Administración Tributaria. Contribuyente.

Abstract: Good administration is a principle and a right born in the Law of the European Union due to the influence of the constitutional traditions of the Member States and the activity of the Court of Justice of the European Union, the Council of Europe and the European Ombudsman. In European law the good administration is regulated in the Charter of Fundamental Rights of the European Union. In Spanish Law good administration appears, implicitly or explicitly, in the Constitution, in the main regulations of Administrative Law and in the Statutes of Autonomy. In Spanish Tax Law, good administration is embodied in the rights and guarantees of taxpayers and in the figure of the Council for the Defense of the Taxpayer. The right to good administration has been frequently used by the Spanish Supreme Court for the resolution of conflicts in the relations between the Tax Administration and the taxpayers, giving rise to an abundant jurisprudence. From the study of said jurisprudence, specific demands are derived in the performance of the Tax Administration; such demands lead into duties, prohibitions and correction of dysfunctions. This jurisprudence shows that the principle and right to good administration has effectiveness in adapting the Tax Administration's activity to the rights of taxpayers.

Keywords: Good administration. General principles of law. Fundamental rights. Tax administration. Taxpayer.

Sumario: 1. Introducción; 2. Origen de la buena administración; 3. Regulación del derecho a una buena administración en el Derecho de la Unión Europea; 4. Manifestaciones de la buena administración en el Derecho español; 5. Algunas exigencias derivadas del derecho a una buena administración en el ámbito tributario según la jurisprudencia del Tribunal Supremo; 6. Consideraciones finales; 7. Referencias.

Summary: 1. Introduction; 2. Origin of good administration; 3. Regulation of the right to good administration in the Law of the European Union; 4. Manifestations of good administration in

Spanish Law; 5. Some requirements derived from the right to good administration in the tax field according to the jurisprudence of the Supreme Court; 6. Final considerations; 7. References.

1 INTRODUCCIÓN

La buena administración es un principio y un derecho fundamental del Ordenamiento Jurídico de la Unión Europea (en adelante “UE”). En particular, este principio requiere que la Administración preste la debida atención a los derechos de las personas y provea un servicio público eficiente gracias a una buena gestión.³ El derecho a una buena administración como tal, en el Derecho de la UE, se formula por primera vez, de manera autónoma, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante “CDFUE”).⁴ El artículo 41 de la CDFUE, titulado como *derecho a una buena administración*⁵ proclama un derecho general de toda persona a una buena administración con varias manifestaciones concretas como son: 1) el derecho a un trato imparcial y equitativo por parte de las instituciones y a que éstas actúen en un plazo razonable; 2) el derecho a ser oído antes de que se adopte una disposición desfavorable, al acceso al expediente y a que la Administración motive sus decisiones; 3) el derecho a obtener una reparación del daño sufrido por la actuación de las instituciones y, 4) el derecho a utilizar las lenguas oficiales.

La CDFUE fue promulgada en el Tratado de Niza, el 7 de diciembre de 2000⁶ y pasó a ser derecho positivo, con el mismo valor que los Tratados, a la entrada en vigor, el 1 de diciembre de 2009, 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 2007.⁷

Desde hace algunos años el derecho a una buena administración está siendo muy utilizado por los jueces para corregir situaciones de abuso por parte de la Administración Tributaria en sus relaciones con los contribuyentes. 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, ha dado lugar a actuaciones de los poderes públicos que, sin ser contrarias a la ley, dan lugar a situaciones injustas para el contribuyente, que se ve en situación de inferioridad y con las posibilidades de defensa

³ 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.

⁴ TOMAS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración*. Ed. Instituto Nacional de Administración Pública. Primera Edición. Madrid 2004. Pág. 82.

⁵ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. «DOUE» núm. 202, de 7 de junio de 2016, páginas 389-405. Artículo 41.

⁶ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. «DOUE» núm. 364, de 18 de diciembre de 2000.

⁷ Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007. «DOUE» núm. 306, de 17 de diciembre de 2007.

muy mermadas, aún formando parte de un orden civilizado y democrático. Así lo apunta certeramente el Profesor MARTÍNEZ LAGO:

El tema no es nuevo, como es obvio, e ilustra sobre 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. Entre estos últimos, cabe mencionar ahora 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).⁸

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 quebrantamiento de derechos. Estas actuaciones legales pero quebrantadoras de derechos se están denominando por nuestro Tribunal Supremo *disfunciones*.⁹ 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 esas disfunciones que se producen en la actuación de la Administración Tributaria.

A pesar de la creciente influencia del principio de buena administración en el Derecho español y, particularmente en el Derecho Tributario, aún se hecha en falta una mayor concreción teórica de su significado. Por ello, los objetivos perseguidos con este artículo son clarificar significado de la buena administración y mostrar su contribución a la mejora de las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. La hipótesis de la que se parte es que, si se aplica la buena administración como principio general y como derecho, se corrigen situaciones derivadas de actuaciones de la Administración Tributaria que, sin ser ilegales, tienen efectos injustos para los contribuyentes. Para alcanzar los objetivos marcados, la metodología utilizada ha consistido en estudiar el origen y regulación de la buena administración y recopilar las principales exigencias jurisprudenciales en las sentencias del Tribunal Supremo sobre materia tributaria.

⁸ MARTÍNEZ LAGO, M.A.: La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria. Revista aragonesa de Administración Pública. Nº 38. Año 2011. Págs. 14-15.

⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario. Actualización 2021. Disfunción: Desajuste en el funcionamiento o en la función de algo. Disponible en: <<https://dle.rae.es/disfunción>>. Acceso el: 5 de agosto de 2022.

Con este artículo se persigue aclarar y concretar el concepto y significado de la buena administración como principio general y como derecho que contribuye a la mejora de la actuación de la Administración Tributaria en sus relaciones con los contribuyentes.

2 ORIGEN DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN

La buena administración tiene su origen en las tradiciones constitucionales de los países europeos¹⁰ y se va formando como principio y derecho gracias a la actuación del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE), el Consejo de Europa y el Defensor del Pueblo Europeo.

El TJUE, a falta de un catálogo escrito de derechos fundamentales en los inicios de la UE, 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.¹¹ Esos derechos van convirtiéndose en ley mediante su incorporación a los Tratados. Esta evolución es la que ha seguido también el derecho a una buena administración. Al principio el TJUE alude a él en sus sentencias como principio general del derecho y después va desarrollándose hasta convertirse en derecho general y en derechos concretos. En sus sentencias el TJUE va vinculando a la idea de buena administración, un listado no cerrado de derechos concretos como son el derecho a un trato imparcial y equitativo, así como a una resolución en plazo razonable, el derecho a ser oído y a que las resoluciones estén motivadas, el derecho a que los daños sufridos por la actuación de las instituciones sean reparados y el derecho a utilizar las lenguas oficiales. De esta manera el TJUE ha contribuido a configurar el derecho a una buena administración como lo conocemos actualmente.¹²

¹⁰ Destaca la Constitución de Finlandia de 1919, que recogía el derecho a la buena administración y la mayoría de sus manifestaciones, asociados al derecho a la tutela judicial, en su artículo 16. Y su Constitución actual, de 11 de junio de 1999, contempla el derecho en su artículo 21 bajo la rúbrica seguridad jurídica, con la siguiente redacción: Todas las personas tienen derecho a que sus asuntos sean considerados apropiadamente y sin dilaciones infundadas, por los tribunales competentes o por otras autoridades con arreglo a la Ley, así como derecho a que las decisiones sobre sus derechos y deberes sean sometidas a un tribunal o a otro órgano judicial independiente. La publicidad de los procedimientos y el derecho a ser oído, a recibir sentencias fundadas y a recurrir, así como las garantías de un juicio justo y de una buena administración, estarán garantizados por Ley.

¹¹ 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. N° 28, enero – junio 2015. Págs. 324 y 325.

¹² Entre las primeras sentencias del TJUE más relevantes en la formación del derecho a una buena administración deben destacarse la de 29 de septiembre de 1976 (C-105/75), sobre el derecho a un trato imparcial y equitativo, la de 10 de mayo de 1960 (asuntos acumulados C 3/58 a C 18/58, C 25/58 y C 26/58), sobre el derecho a una resolución en plazo razonable, la de 4 de julio de 1963 (C32/62), sobre el derecho a ser oído antes de que se adopte una medida desfavorable, la de 21 de noviembre de 1991 (C 269/90), sobre el derecho de acceso al expediente que concierna al afectado, la de 11 de febrero de 1955 (C-4/54), sobre la obligación de la Administración de motivar sus actuaciones, la de 13 de julio de 1961 (asuntos acumulados C-14, 16, 17, 20, 24, 26 y 27/60 y 1/61), sobre derecho a la reparación de los daños sufridos por la actuación de las instituciones, y la de 12 de noviembre de 1969 (C 29/69), sobre derecho a la utilización de las lenguas oficiales.

Por su parte el Consejo de Europa, en su labor de defensa de los derechos humanos y fomento de la unión entre los países europeos¹³ también ha contribuido a perfilar el derecho a una buena administración destacando su Resolución (77) 31, adoptada en la 275 reunión de delegados el 28 de septiembre de 1977, sobre protección del individuo frente a los actos de la Administración y su Recomendación R (80) 2, adoptada el 11 de marzo de 1980 durante la 316 reunión de los Delegados de los Ministros, sobre el ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración.¹⁴ 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 seguirse las exigencias derivadas de una *administración correcta y eficaz*. Se trata por tanto de un claro antecedente del principio de buena administración en su configuración actual.

Ha contribuido también a la formación del derecho a una buena administración el Defensor del Pueblo Europeo. La función de esta institución, según el artículo 228 del Tratado de Funcionamiento de la UE, es la de *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*.¹⁵ Por lo tanto, el Defensor del Pueblo Europeo se crea, principalmente, para *tratar casos específicos de mala administración*¹⁶ en la acción de las instituciones, con exclusión del Tribunal de Justicia en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales. Así pues, dada la función del Defensor del Pueblo de combatir los casos de mala administración, su influencia en la formación del derecho ha sido importante, definiendo lo que es mala administración para ir desarrollando poco a poco un concepto positivo de buena administración, asociándolo a la idea de derecho fundamental.

En Derecho Español también existen antecedentes de la buena administración. Uno puede verse en la Constitución 1812 promulgada por las Cortes de Cádiz en 1812, en cuya proclamación inicial se alude al *buen gobierno y recta administración*.¹⁷ Otro antecedente está en el Decreto de 14 de

¹³ Instrumento de Adhesión de España al Estatuto del Consejo de Europa, hecho en Londres el 5 de mayo de 1949. «BOE» núm. 51, de 1 de marzo de 1978. Arts. 15.b) y 20.a).

¹⁴ 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, Nº. 1, 2015, págs. 427, citando a PONCE SOLÉ, J., 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, pág. 138. También 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. Año 2013. Enero-diciembre. Pág. 39.

¹⁵ Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. «DOUE» núm. 202/150, 7 de junio de 2016. Artículo 228.

¹⁶ DEFENSOR DEL PUEBLO EUROPEO. Informe Anual 1995. Estrasburgo el 22 de abril de 1996. Pág. 5.

¹⁷ Constitución de Cádiz, de 19 de marzo de 1812.

septiembre de 1872, que 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. En este Decreto se fija, como contraposición a la situación de la Administración Pública existente en aquel momento, el objetivo de la *buena administración*, aludiendo a ella en la propia exposición de motivos 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*. Por último, debe mencionarse como antecedente, ya más próximo en el tiempo, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1956, que contiene menciones a la 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*.

Estos antecedentes, y otros cuya mención requeriría un trabajo más extenso, nos ayudan a alcanzar una visión más clara del significado del principio de buena administración.

3 REGULACIÓN DEL DERECHO A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.

En el Derecho de la UE, la buena administración está regulada como derecho fundamental en el artículo 41 de la CDFUE titulado como *derecho a una buena administración*, en el que se establece que:

*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 la 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 la Constitución y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.*¹⁸

¹⁸ *Ibidem*. Artículo 41.

El artículo 6 del Tratado de la UE afirma el respeto a los derechos humanos como principio general del Ordenamiento Jurídico de la UE y otorga a la CDFUE el mismo valor jurídico que los Tratados.¹⁹

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

De acuerdo con el artículo 51, la Carta obliga a las instituciones de la UE y a sus Estados miembros, cuando unos y otros aplican el Derecho de la Unión. Aunque la CDFUE incluye la salvedad de que solo obliga a los Estados miembros cuando aplican el Derecho de la UE, sin embargo, 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.²⁰

El artículo 52 establece que 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. Ese *origen* está contenido en las Explicaciones del anexo documental de la Carta. Las Explicaciones 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 de sus Estados miembros.

El artículo 53 garantiza el nivel de protección alcanzado en el marco del CEDH y en el de las Constituciones nacionales. Por su parte, el artículo 54 prohíbe el abuso del derecho, 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 la propia Carta.

En las Explicaciones al artículo 41 se alude expresamente al derecho a la tutela judicial efectiva como un aspecto importante del derecho a una buena administración. El derecho a la tutela

¹⁹ 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, páginas 1 a 388.

²⁰ VVAA: 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. Pág. 814.

judicial efectiva esta reconocido en el artículo 47 de la CDFUE²¹ y tiene categoría de principio general del Derecho de la UE.²²

4 MANIFESTACIONES DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL

En el Derecho español el principio de buena administración está implícito en varios preceptos de la Constitución española²³ (CE), en concreto, en los artículos 9-3, 24, 31-2, 103-1, 106 y 135, y en las principales normas administrativas como son las de transparencia y buen gobierno, procedimiento administrativo, régimen jurídico del sector público, estatuto del empleado público, y contratación pública y, por último, en la mayoría de los Estatutos de Autonomía promulgados a partir del año 2005, momento en el que el derecho a una buena administración va adquiriendo cada vez mayor protagonismo. En el Derecho Tributario, la buena administración se manifiesta principalmente a través de los derechos y garantías de los contribuyentes, reflejados principalmente en el artículo 34 de la Ley General Tributaria actual y en el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

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. De entre los principios que proclama, son los de seguridad jurídica, irretroactividad de las normas sancionadoras desfavorables o restrictivas de derechos, de responsabilidad y de interdicción de la arbitrariedad, 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.

El artículo 24 de la CE reconoce el derecho de toda persona a un juicio adecuado en todos los órdenes y a obtener la tutela judicial efectiva en defensa de sus derechos e intereses legítimos. En ningún supuesto puede producirse denegación de justicia. 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 contenido en el artículo 47 de la Carta, constituye un aspecto importante del derecho a una buena administración.

²¹ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. «DOUE» núm. 202, de 7 de junio de 2016, p. 389-405. Artículo 47. “Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial. Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo. 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. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar. Se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia.”

²² *Ibidem*. Explicaciones al artículo 47.

²³ Constitución Española. «BOE» núm. 311, de 29/12/1978.

El artículo 31.2 de la CE 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 tres principios imponen obligaciones a los poderes públicos en 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 pública, 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.²⁴

El artículo 103.1 de la 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. Su finalidad es impedir disfuncionalidades y extralimitaciones en la actuación de la Administración.²⁵ De los principios que recoge, los que guardan una relación más directa con el derecho a una buena administración son los de objetividad y eficacia en la actuación de la Administración y el de imparcialidad de los funcionarios en el ejercicio de sus funciones.²⁶

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

²⁴ MARTÍNEZ LAGO, M.A., GARCÍA DE LA MORA, L., y ALMUDÍ CID, J.M.: Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. Ed. Iustel. 13ª edición. Madrid 2018. Págs. 104-108.

²⁵ ALZAGA VLLAAMIL, O.: Comentario sistemático a la Constitución española de 1978. Marcial Pons. 2016. Pág. 492.

²⁶ 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, Págs. 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, nº 209, 1987.

*pública. 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.*²⁷

El artículo 106 de la CE recoge los principios de control jurisdiccional y de responsabilidad. El principio de control jurisdiccional del sometimiento a la legalidad de la actuación administrativa está, a su vez, relacionado con el principio de legalidad. Por el principio de legalidad 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, tal y como se prevé en el artículo 10.1 de la 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.²⁸ El imperio de la ley sobre la Administración no sería posible si la actuación de la Administración no estuviera sometida al control efectivo que, en un Estado de Derecho, se ejerce en exclusiva por los jueces y tribunales, tal y como se establece en el artículo 117.3 de la CE.²⁹ Por su parte, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 opera frente a la Administración Pública a través del artículo 106.1 de la CE.³⁰ Según se apuntó antes, 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.³¹ 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 judicial³² prohibiéndose al legislador que, con normas excluyentes de la vía jurisdiccional, impida a los ciudadanos el acceso al proceso.³³

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.

²⁷ PONCE SOLÉ, J.: “Transparencia y derecho a una buena administración”. *Tiempo de Paz*. Monográfico dedicado a Transparencia y Buen Gobierno. Nº 114. Otoño 2014. Pág. 78.

²⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1995, de 6 de febrero.

²⁹ 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. Págs. 503-504.

³⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 294/1994, de 7 de noviembre.

³¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2000, de 3 de febrero; 22/1982, de 12 de mayo; y 80/1983, de 10 de octubre.

³² Sentencias del Tribunal Constitucional 294/1994, de 7 de noviembre; 136/1995 de 25 de septiembre; y 3/2001, de 15 de enero.

³³ Sentencia del Tribunal Constitucional 197/1988, de 24 de octubre.

*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.*³⁴

La finalidad del principio de responsabilidad es garantizar la integridad del patrimonio del sujeto que haya sufrido un menoscabo por la acción de los poderes públicos. La Constitución remite a la ley la concreción del derecho a la indemnización por la actuación administrativa,³⁵ 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.³⁶

Debe añadirse a los artículos de la CE citados, el artículo 135 que, tras la reforma de 27 de septiembre de 2011, tiene como finalidades 1) la de garantizar el principio de estabilidad presupuestaria, vinculando a todas las Administraciones Públicas en su consecución, 2) reforzar el compromiso de España con la UE y, 3) 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.

*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.*³⁷ ... *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.*³⁸

La buena administración está implícita también en las principales normas administrativas como son las de transparencia y buen gobierno, procedimiento administrativo, régimen jurídico del sector público, estatuto del empleado público y contratación pública, así como en muchos de los Estatutos de Autonomía. También está presente en las normas de Derecho Tributario.

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas³⁹ (LPAC), tiene implícito el principio de buena administración en

³⁴ PONCE SOLÉ, J.: “Transparencia y derecho a una buena administración”. Tiempo de Paz. Monográfico dedicado a Transparencia y Buen Gobierno. Nº 114. Otoño 2014. Pág. 81.

³⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 325/1994, de 12 de diciembre.

³⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 116/2016, de 20 de junio.

³⁷ 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. Pág. 2940.

³⁸ *Ibidem*, citando a TORRES DEL MORAL, A. Pág. 2941.

³⁹ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. («BOE» núm. 236, de 02/10/2015).

numerosos artículos como, por ejemplo, el 13, donde se establece una lista de derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas; el 53, donde se regulan los derechos en el procedimiento administrativo; el artículo 21, que regula la obligación de dictar una resolución expresa en todos los procedimientos; el 35, que se refiere a la obligación de motivación; el 76, que regula el derecho a realizar alegaciones y, el 129, sobre buena regulación, que se concreta en el deber de la Administración de ejercer la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria en base a principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, coherencia y transparencia.

La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, (en adelante, LRJSP), 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 artículo 3 especifica los principios en que ha de basarse la Administración en sus actuaciones y relaciones. El denominador común de estos principios 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). Estos principios 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. Así puede afirmarse que los principios relacionados en el artículo 3 de la LRJSP 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.

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 contiene en sus artículos 52 a 54 un Código de Conducta de los empleados públicos que recoge los principios éticos y de conducta que deben regir su actuación y que son reflejo de los diferentes derechos y deberes en que se concreta el derecho a una buena administración a que se refiere el artículo 41 de la CDFUE.

La buena administración adquiere una relevancia especial en aquellas materias afectadas por una 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.⁴⁰ Hay referencias al principio de buena administración en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector

⁴⁰ 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*. N° extraordinario. Marzo 2019. Pág. 23.

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, (LCSP). Así, en el artículo 34.1 de la LCSP 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 artículo ha sido desarrollado por la doctrina jurisprudencial según la cual la Administración está sometida a todo el Ordenamiento Jurídico, tal y como se establece en el artículo 103.1 de la CE. 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 eso, el ejercicio de la potestad discrecional ha de ajustarse a las exigencias de los principios generales del derecho.⁴¹ 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 las exigencias de los principios de buena administración.⁴² 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 implica una vulneración de las exigencias del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.⁴³

Se encuentran referencias específicas al principio de buena administración en algunos estatutos de autonomía reformados que, inspirándose en la CDFUE, han incluido un reconocimiento expreso del derecho a una buena administración. Tal es el caso del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, que lo recoge en su artículo 9,⁴⁴ el Estatuto de Autonomía de Cataluña, que lo recoge en su artículo 30⁴⁵, el Estatuto de Autonomía de Baleares, que lo recoge en su artículo 14⁴⁶, el Estatuto de Autonomía de Andalucía, que lo reconoce en su artículo 31⁴⁷, y el Estatuto de Autonomía de Castilla León, que lo reconoce en su artículo 12⁴⁸. El elemento común de la

⁴¹ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso) de 11 de junio de 1991. Recurso de apelación 409/1986. Fundamento de Derecho Tercero.

⁴² *Ibidem*. Fundamento de Derecho Cuarto.

⁴³ *Ibidem*. Fundamento de Derecho Quinto.

⁴⁴ Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana. «BOE» núm. 164, de 10/07/1982. Artículo 9.

⁴⁵ Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. «BOE» núm. 172, de 20/07/2006. Artículo 30.

⁴⁶ Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears. «BOE» núm. 52, de 01/03/2007. Artículo 14.

⁴⁷ Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía. «BOE» núm. 68, de 20/03/2007. Artículo 31.

⁴⁸ Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León. «BOE» núm. 288, de 01/12/2007. Artículo 12.

formulación del derecho a una buena administración en estas leyes 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 de los Estatutos de Andalucía y Cataluña. Otros añaden derechos diversos como el derecho a participar plenamente en los asuntos que les conciernen y a obtener información veraz, como es el caso del Estatuto de Andalucía. Y algunas Comunidades Autónomas han aprobado leyes que regulan los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones.⁴⁹ Pueden citarse como ejemplo 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 Pública⁵⁰, la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de Régimen jurídico y de procedimiento de las Administraciones Públicas de Cataluña,⁵¹ o la Ley 4/2011, de 31 de marzo, de la buena administración y del buen gobierno de las Illes Balears.⁵²

En el Derecho Tributario hay manifestaciones de la buena administración en la Ley General Tributaria⁵³ (LGT) y en el Consejo para la Defensa del Contribuyente. En la LGT se parte del principio general contenido en su artículo 3.2 de respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Partiendo de ese principio, los artículos 30 a 33 contienen obligaciones de la Administración Tributaria en sus relaciones con los contribuyentes que se concretan en obligaciones económicas, como son las de devolución de impuestos, y de ingresos y sanciones indebidas, el reembolso de garantías y el pago de intereses, y deberes, como son, el de información y asistencia, publicación de textos normativos y criterios interpretativos, contestación a consultas, valoración de bienes, la obligación general de facilitar el ejercicio de derechos y el deber de sigilo. Pero es en la figura de los derechos y garantías de los contribuyentes, contenida principalmente en el artículo 34 y también en el 99 y en otros artículos de la LGT, donde se encuentran más ejemplos del derecho a una buena administración como son, por ejemplo, los derechos de información y las obligaciones de asistencia en la aplicación de los tributos, en la gestión tributaria y en el procedimiento de inspección, los derechos económicos a las devoluciones y reembolsos, el derecho a la utilización de las lenguas

⁴⁹ GAMERO CASADO, E. y FERNANDEZ RAMOS, S.: Manual básico de Derecho Administrativo. Ed. Tecnos. 8ª edición. 2011. Págs. 306 y 307.

⁵⁰ 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 22/03/2010, “BOE” núm. 100, de 26/04/2010.

⁵¹ Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña. “DOGC” núm. 5686, de 05/08/2010, “BOE” núm. 203, de 21/08/2010.

⁵² Ley 4/2011, de 31 de marzo, de la buena administración y del buen gobierno de las Illes Balears. «BOIB» núm. 53, de 09/04/2011, «BOE» núm. 103, de 30/04/2011.

⁵³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

oficiales, los derechos en las relaciones con las autoridades y funcionarios, etc. En los artículos 34 y 99 de la LGT se recogen derechos y garantías específicamente aplicables en los procedimientos de aplicación de los tributos. Tal es el caso del derecho a que las actuaciones en las que se requiera la intervención del contribuyente se desarrollen en la forma menos gravosa para este, el derecho a la ampliación de plazos, a ser informado del alcance de una comprobación, a la documentación de las actuaciones, a conocer el estado del expediente y a obtener copia del mismo, a hacer alegaciones y aportar documentos o a no aportar los que ya se hayan aportado previamente, y los derechos a la reserva, sigilo, y a la protección de datos de carácter personal.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente se creó mediante el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre.⁵⁴ La actual LGT recogió su existencia en su artículo 34.2 y previó su regulación por norma reglamentaria, lo cual quedó materializado en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre.⁵⁵ El Consejo para la Defensa del Contribuyente está vinculado al movimiento, en los países de la OCDE, favorable a la creación de un Estatuto del contribuyente.⁵⁶ Dicho movimiento es manifestación de una corriente más profunda de transformar y equilibrar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes en base a la confianza, la cooperación y el respeto mutuo, y de 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.

Así pues, el derecho a una buena administración aparece, de manera implícita o explícita, en muchas de las normas administrativas y tributarias del Ordenamiento Jurídico español. No obstante, existe todavía un amplio margen de mejora en la adecuación de las leyes, también las de carácter tributario, al derecho a una buena administración.

5 ALGUNAS EXIGENCIAS DERIVADAS DEL DERECHO A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO SEGÚN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.

⁵⁴ 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.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ PARRONDO AYMERICH, J.: “El consejo para la defensa del contribuyente”. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 2021. Pag.13, citando a CAYÓN GALIARDO, A.M.

El derecho a una buena administración ha sido frecuentemente utilizado por el Tribunal Supremo español (en adelante “TS”) para la resolución de conflictos en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, dando lugar a una abundante jurisprudencia. En su labor de interpretación del Derecho, el TS ha ido perfilando y concretando el principio de buena administración en el ámbito tributario llegando a referirse a el, de manera específica, como *principio de buena administración tributaria*⁵⁷ y a calificarlo de *principio metajurídico*⁵⁸.

Analizando la jurisprudencia de la Sección 2ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del TS se extraen deberes concretos de la Administración Tributaria derivados del derecho a una buena administración en sus diferentes manifestaciones, sobre todo, las de el derecho a un trato equitativo y en un plazo razonable.

En base al derecho a un trato equitativo, entendido *equitativo* como justo, el TS ha considerado que la actuación de la Administración Tributaria se aleja de las exigencias del derecho a una buena administración cuando incumple o dificulta el ejercicio de los derechos y garantías del contribuyente reconocidos en el artículo 34 de la LGT.⁵⁹ También ha determinado 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

Igualmente con fundamento en el derecho a un trato equitativo el TS ha establecido el deber de anular las liquidaciones basadas en normas contrarias al Derecho de la UE, aún en contra de algunos de los superprivilegios de la Administración, en concreto, 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.⁶¹

El TS ha afirmado, también con fundamento en el derecho a un trato equitativo, la obligación de la Administración Tributaria de adoptar las medidas necesarias para evitar las consecuencias negativas que la actuación de la Administración en relación con un sujeto concreto, pueden generarse

⁵⁷ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 30-09-2019, nº 1280/2019, rec. 6276/2017. Fundamento de Derecho Octavo.

⁵⁸ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 21-10-2020, nº 1363/2020, rec. 8122/2018. Fundamento de Derecho Tercero.

⁵⁹ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 30-09-2019, nº 1280/2019, rec. 6276/2017.

⁶⁰ *Ibidem*. Fundamento de Derecho Decimoprimer.

⁶¹ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2, S 16-07-2020, nº 1016/2020, rec. 810/2019.

para otros sujetos con el que está relacionado. Tales consecuencias negativas son, principalmente, el efecto de la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración.

Así, en supuestos de regularización de la obligación de retener puede producirse doble imposición y enriquecimiento injusto cuando la Administración regulariza la obligación de retener a un sujeto pasivo, pero no regulariza a su vez a los sujetos perceptores de las rentas sujetas a retención. A este respecto el TS ha afirmado 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.⁶² El TS ha establecido además 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. El TS recalca 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.⁶³

Otra de las consecuencias extraídas del principio de buena administración en su manifestación del derecho a un trato equitativo, según la jurisprudencia 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 Impuesto sobre Sociedades, 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.⁶⁴

El TS también ha acudido al principio de buena administración en su manifestación del derecho a un trato equitativo en asuntos relativos a operaciones vinculadas cuando unos sujetos tributan en territorio común y otros en territorio foral. El TS ha declarado que la Administración tributaria tiene la obligación de notificar, tanto a los sujetos vinculados como a las demás Administraciones concernidas, 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. El espíritu informador del mecanismo de las operaciones vinculadas que requiere que la comprobación a un sujeto sea tratada correlativamente con los demás sujetos

⁶² Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 17-04-2017, nº 665/2017, rec. 785/2016.

⁶³ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2, S 13-11-2019, nº 1574/2019, rec. 1675/2018.

⁶⁴ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 11-06-2020, nº 741/2020, rec. 3887/2017.

vinculados intervinientes en la operación, hace recaer sobre la Administración un especial deber de cuidado en los casos en que las partes vinculadas están sometidas a Administraciones y legislaciones diferentes.⁶⁵

La obligación de evitar el enriquecimiento injusto ha sido tratada por el TS también en casos de impugnación de valores catastrales con ocasión de liquidaciones de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU o Plusvalía Municipal). En estos dos tributos existe 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 del IBI. A los Ayuntamientos le corresponde 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. Este sistema dual tiene el efecto de que, una vez firme la valoración catastral y devenir inatacable, por no haberse recurrido ni la ponencia de valores ni la notificación individualizada del valor catastral del inmueble, 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 (gestión tributaria), no se admite la impugnación del valor catastral que adquirió firmeza, (gestión catastral) 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. Para resolver estas disfunciones el TS ha establecido 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

⁶⁵ Sentencias del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 17-09-2020, nº 1182/2020, rec. 5808/2018; S 22-09-2020, nº 1194/2020, rec. 5825/2018 y S 29-10-2020, nº 1430/2020, rec. 5442/2018.

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. El TS se basa expresamente en 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.⁶⁶

Muy conectado con el deber de actuar equitativamente y de evitar el enriquecimiento injusto está el deber de íntegra regularización. El TS recuerda que, por el principio de íntegra regularización, cuando la Administración tramita un procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección, y procede a regularizar a un contribuyente, tal regularización ha de ser íntegra, afectando no solo al tributo gestionado, sino también a todos aquellos que estén relacionados y a llamar al procedimiento a quienes puedan verse afectados por la regularización. La propia normativa prevé que la Administración llame al procedimiento a aquellos que puedan verse afectados por la resolución que se adopte para no causarles indefensión, ya sean los particulares interesados o las Administraciones competentes para resolver o gestionar el impuesto regularizado. La regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra, tanto en lo que beneficie como en lo que perjudique. El TS relaciona el principio de íntegra regularización con el de buena administración del cual deriva la exigencia a la Administración de una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación. Tal actuación, para ser conforme con el principio de buena administración, no puede detenerse en la mera observancia estricta del procedimiento y trámites. Debe ir más allá y asegurar la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena administración se derivan derechos concretos de los ciudadanos. La buena administración no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas. Por ello, 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.⁶⁷

Otro de los ámbitos en los que la buena administración en su manifestación del derecho a un trato equitativo está teniendo repercusión es el del procedimiento de apremio. De aquí se ha derivado el deber de resolver los recursos y solicitudes antes de iniciar el apremio para el cobro de una deuda. Así, el TS ha afirmado 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 resolución expresa sobre el recurso, aún cuando en la interposición del mismo no se hubiera solicitado

⁶⁶ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 20-03-2019, nº 380/2019, rec. 3209/2017.

⁶⁷ Sentencias del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 15-10-2020, nº 1312/2020, rec. 1434/2019, S 17-12-2020, nº 1763/2020, rec. 4786/2019, y S 17-12-2020, nº 4334/2019, rec. 4055/2019.

la suspensión.⁶⁸ Tampoco es lícito que la Administración inicie 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.⁶⁹ Aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún la Administración tiene pendiente resolver un recurso de reposición implicaría tener por válidos dos vicios en la actuación de la Administración: el de considerar 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 de la Administración son contrarias a los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad y de servicio objetivo a los intereses generales formulados en los artículos 9.1, 9.3, 103.1 y 106 de la CE.⁷⁰

El TS también ha recurrido al principio de buena administración en situaciones en que la Administración se ha amparado en que no se le ha notificado debidamente alguna circunstancia o no se le ha comunicado a la Administración específicamente afectada. 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.⁷¹

El TS ha afirmado en diferentes sentencias que, por el principio de buena administración, a la Administración le es exigible evitar las disfunciones derivadas de su actuación y que el principio de buena administración no se cumple con la mera observancia del procedimiento y los tramites, sino que requiere la plena efectividad de garantías y derechos de los contribuyentes.⁷² Una de esas *disfunciones* es la ampliación *de facto* de los plazos legales de actuación mediante dilaciones voluntarias de la Administración. En ocasiones ha ocurrido que, para ganar tiempo y evitar que el obligado tributario gane la prescripción, se ha retrasado por parte de la Administración el propio envío del expediente al órgano facultado para ejecutar la resolución generándose así un perjuicio para el

⁶⁸ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2, S 28-05-2020, nº 586/2020, rec. 5751/2017.

⁶⁹ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2, S 15-10-2020, nº 1309/2020, rec. 1652/2019.

⁷⁰ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2, S 28-05-2020, nº 586/2020, rec. 5751/2017. Fundamento de Derecho Segundo.

⁷¹ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 15-10-2020, nº 1307/2020, rec. 315/2018. Fundamento de Derecho Tercero. Nº9.

⁷² Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, SS 17-04-2017, nº 665/2017, rec. 785/2016 y 05-12-2017, nº 1909/2017, rec. 1727/2016.

ciudadano que el TS ha tratado de corregir en base al principio de buena administración entendiendo que ya la notificación de la resolución a la Administración equivale a la notificación al concreto órgano que ha de ejecutarla y ello en base a los principios de buena administración y de personalidad jurídica única de la Administración.⁷³ En este sentido, el TS ha establecido la siguiente doctrina: 1) que 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; 2) que la Administración no está facultada para extender esos plazos mediante dilaciones voluntarias; 3) que en los casos en que la Administración haya podido actuar para cumplir esos plazos, aun cuando no haya recibido todavía el expediente, debe respetar el plazo legal, porque es un deber material y objetivo, al margen de la voluntad de los implicados; 4) que le es exigible a la Administración actuar con la diligencia suficiente para evitar las disfunciones que pueda ocasionar su actuación y procurar la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos al contribuyente por la ley y la Constitución; 5) que 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; 6) que no pueden perjudicar al contribuyente ni justificar la quiebra de su derecho las dilaciones que se produzcan por las remisiones del expediente dentro de la propia Administración; 7) que 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; 8) que 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 ; 9) que el derecho a una buena administración no es una fórmula vacía de contenido sino que de él derivan deberes exigibles a la Administración entre los que se encuentra el derecho a la tutela administrativa efectiva y a una resolución administrativa en un plazo razonable; 10) que las dilaciones desproporcionadas o que no sean razonables no pueden ser jurídicamente neutrales sino que, en función de cada caso, deben tener consecuencias jurídicas.⁷⁴

En ocasiones ocurre que la Administración tributaria incoa nuevos procedimientos de inspección cuando ve que se va a acabar el plazo del que está desarrollando, lo cual implica que vaya a iniciarse el plazo de prescripción. Esta actuación también ha sido combatida en vía jurisdiccional por ser contraria a la buena administración, con base en el principio de unidad del procedimiento

⁷³ Sentencias del Tribunal Supremo de 4 -11-2013, c. 495/2011, y 2 -12- 2015, c. 3811/2013, entre otras.

⁷⁴ Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 23-7-2020, nº 1111/2020; rec. 7483/2018.

inspector. La doctrina jurisprudencial del carácter unitario del procedimiento de inspección⁷⁵ implica que el procedimiento de inspección 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 que consiste 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.

Estos y otros muchos ejemplos que requerirían un trabajo más amplio ponen de manifiesto como el principio de buena administración es eficaz en la corrección de actuaciones injustas de la Administración Tributaria en sus relaciones con los contribuyentes.

6 CONSIDERACIONES FINALES

La buena administración es un principio y un derecho. Es un principio en tanto que constituye la esencia de un estándar de actuación que la Administración debe cumplir en sus relaciones con las personas. Y el principio se ha convertido en derecho en el Ordenamiento Jurídico de la UE gracias a la actuación del TJUE, del Consejo de Europa y del Defensor del Pueblo Europeo, quedando formulado como derecho fundamental en la CDFUE, con valor de derecho positivo al mismo nivel que los Tratados con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa.

Su regulación expresa se encuentra en el Derecho de la UE. En el Derecho español existen manifestaciones del derecho a una buena administración en la Constitución y en las principales normas de Derecho Administrativo. En el Derecho Tributario la buena administración se manifiesta a través de las figuras de los derechos y garantías de los contribuyentes y el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Existe abundante jurisprudencia del TS sobre el derecho a una buena administración en materia tributaria. De dicha jurisprudencia se derivan exigencias concretas en la actuación de la Administración Tributaria que se traducen en deberes, prohibiciones y corrección de disfunciones.

Como deberes pueden destacarse, entre otros, el de respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes, el de evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto sobre todo en supuestos en los que la Administración regulariza la obligación de retener, ingresos y gastos y operaciones

⁷⁵ Sentencias del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 4-3-2009, rec. 185/2007, 23-6-2016, rec. 2309/2017, y 14-10-2020, rec. 594/2018.

vinculadas, y en supuestos de impugnabilidad de valores catastrales, el deber de integra regularización, y el de resolver los recursos y solicitudes antes de iniciar el apremio para el cobro de una deuda.

Implica también prohibiciones como la de escalonar injustificadamente varios procedimientos de inspección para evitar que corra el plazo de prescripción.

Implica también el deber de respetar los plazos sin ampliarlos en perjuicio del contribuyente y la corrección de disfunciones como la no interrupción del cómputo de la prescripción, previa retroacción de actuaciones, por dilaciones voluntarias de la Administración.

Esta jurisprudencia pone de manifiesto que el principio y derecho a una buena administración tiene una gran eficacia en la adecuación de la actuación de la Administración Tributaria a los derechos de los contribuyentes.

7 REFERENCIAS.

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, nº 209, 1987.

DEFENSOR DEL PUEBLO EUROPEO. *Informe Anual 1995*. Estrasburgo el 22 de abril de 1996.

GAMERO CASADO, E. y FERNANDEZ RAMOS, S.: *Manual básico de Derecho Administrativo*. Ed. Tecnos. 8ª edición. 2011.

MARTÍNEZ LAGO, M.A., GARCÍA DE LA MORA, L., y ALMUDÍ CID, J.M.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Iustel. 13ª edición. Madrid 2018.

PARRONDO AYMERICH, J.: *El consejo para la defensa del contribuyente*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 2021.

PONCE SOLÉ, J.: *Transparencia y derecho a una buena administración*. Tiempo de Paz. Monográfico dedicado a Transparencia y Buen Gobierno. Nº 114. Otoño 2014.

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.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario*. Actualización 2021. Disponible en: < <https://dle.rae.es/> >.

RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, 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. Año 2013. Enero-diciembre.

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. N° Extraordinario. Marzo 2019.

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. Págs. 503-504.

TOMAS MALLEEN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración*. Ed. Instituto Nacional de Administración Pública. Primera Edición. Madrid 2004.

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.

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. N° 28, enero – junio 2015.

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, N° 1, 2015.

VVAA: *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.