

EFICACIA PRÁCTICA DEL «PRINCIPIO» DE BUENA ADMINISTRACIÓN FORMULADO POR EL TRIBUNAL SUPREMO

Rosa Litago Lledó

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

(España)

Cómo referenciar: Litago Lledó, R. (2021). Eficacia práctica del «principio» de buena administración formulado por el Tribunal Supremo. *Revista Técnica Tributaria* (133), 127-154.

SUMARIO

1. La problemática derivada de la elaboración por el Tribunal Supremo de un supuesto «principio de buena administración» cuyo origen es el «derecho a la buena administración» del art. 41 de la CDFUE

1.1. El papel de la doctrina del TS en la distinción entre el «principio de buena administración» y/o el «derecho a la buena administración»

1.2. La consagración jurisprudencial del «principio de buena administración» en materia tributaria y sus principales rasgos

2. Análisis crítico de los efectos derivados de la aplicación práctica del «principio de buena administración»

2.1. La «buena administración» y la interpretación favorable al obligado tributario con base en el art. 31 CE

2.2. Su utilidad para reforzar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de los obligados tributarios (art. 24 CE)

2.3. El riesgo de colisión con el principio de legalidad

2.4. Breve reflexión final

3. Bibliografía

1. La problemática derivada de la elaboración por el Tribunal Supremo de un supuesto «principio de buena administración» cuyo origen es el «derecho a la buena administración» del art. 41 de la CDFUE

1.1. El papel de la doctrina del TS en la distinción entre el «principio de buena administración» y/o el «derecho a la buena administración»

Tal vez la dicotomía que trata de evidenciar el título de este epígrafe puede parecer superficial e intrascendente si se considera el tenor literal del art. 41 de la CDFUE (en adelante, Carta) que reconoce el «Derecho a una buena administración».

Sin embargo, cualquiera que se aproxime al estudio de la cuestión en torno al concepto genérico de «buena administración» verá que uno de sus aspectos más problemáticos es el de su naturaleza jurídica. Puesto que la primera duda que surge es si estamos ante un «derecho» a la buena administración, que, incluso pudiera alcanzar el rango de derecho fundamental, o bien nos encontramos ante el «principio» de buena administración.

El origen de este problema estriba en que, según el parecer mayoritario, el art. 41 Carta operó la mutación de un concepto de creación jurisprudencial que fue acuñado por las distintas instancias jurisdiccionales de la UE y progresivamente desarrollado como principio del Derecho. La rúbrica del citado precepto, sobre el que gira toda la polémica, es la que denota esa transformación como derecho fundamental, a decir de gran parte de la doctrina¹.

Pero qué relevancia tendría esta cuestión si, en la práctica de nuestro TS, una u otra acepción se usan de manera indistinta. E incluso si alude con mayor asiduidad, casi de manera generalizada, a la acepción «principio de buena administración», pese a que, tras la promulgación y entrada en vigor de la Carta, ésta habría quedado superada.

Pues bien, esta supuesta intrascendencia que se desprende de la Jurisprudencia del TS queda, sin embargo, en entredicho cuando se ve que el dilema presenta un doble aspecto.

– Por una parte, la diferencia entre una u otra configuración jurídica es relevante en cuanto será la que determinará el *grado de protección jurisdiccional*. Pues, de confirmarse que nos hallamos ante un derecho fundamental, ello supondría, en el ordenamiento español, que cualquier incumplimiento gozaría de la especial protección jurídica del art. 53 CE y, concretamente en el ámbito contencioso-administrativo, habilitaría la vía del procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona de los arts. 114 a 122 *quater* de la LJCA. Por el contrario, la defensa de los administrados, en general, y de los

1 Véase la completísima recopilación realizada por CASAS AGUADO, D.: «Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario» en *Derechos fundamentales y tributación, Nueva Fiscalidad. Monográfico (2020)*, págs. 61 –101.

obligados tributarios, en particular, devendría más difusa si estamos ante un principio que debe regir el actuar de la Administración. Como ocurre, por ejemplo, con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

– Por otra parte, se da la circunstancia de que, frente al reconocimiento expreso de un derecho a la buena administración en la Carta, ello no encuentra parangón en el ordenamiento interno, que no es ya que no lo reconozca como derecho o como principio, sino que ni siquiera lo menciona con carácter general. Pues, ni aparece en el art. 103 CE, ni se contiene en la relación del art. 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (en adelante, LRJSP). Y, por lo que respecta al ordenamiento jurídico tributario, la LGT tampoco lo incluye entre el elenco de principios del art. 3 LGT, ni en el de derechos de los obligados tributarios del art. 34 LGT. De modo que parece que, en este aspecto al menos, no estará presente la conocida «especialidad» de la materia tributaria.

Esta aparente laguna del ordenamiento jurídico español, que se observa al considerar las citadas normas, permite apuntar un primer interrogante. Y es que, mientras en el ámbito propio del ordenamiento europeo, delimitado por lo dispuesto por el art. 51 de la Carta, existe el «derecho» de los obligados tributarios a que la Administración tributaria actúe observando las concretas manifestaciones del genérico derecho a la buena administración, en lo que concierne al ámbito interno, estrictamente, es decir, aquel que no se halla bajo el manto del art. 51 Carta, cabe preguntarse si es posible reconocer la existencia de ese mismo «derecho» o, a lo sumo, si la Administración se encuentra sujeta a un «principio» no formulado explícitamente pero sí incluido entre las menciones del art. 103 CE, esto es, un principio de rango constitucional directamente invocable, en tanto gozaría de la eficacia jurídica vinculante que le confiere la CE.

Así pues, la primera dificultad apuntada al comienzo –que consistía en desentrañar la naturaleza jurídica de derecho fundamental o principio constitucional– nos sitúa, además, ante la eventual diferencia de trato que pudiera derivarse del ámbito estricto de aplicación de la Carta fijado en su art. 51.

En otras palabras, la cuestión inicial se amplía y requiere, además, determinar si, como consecuencia de la entrada en vigor de la Carta, puede afirmarse que, en todo el ordenamiento jurídico español, rige el derecho a una buena administración o, por el contrario, no es de aplicación general como consecuencia de la limitación que deriva del art. 51 Carta.

La Jurisprudencia del TS, que centra este análisis, lejos de arrojar luz sobre los dos interrogantes que hasta ahora han quedado planteados, contribuye, en cierta medida, a incrementar la confusión. Y ello por varias razones:

1) En primer lugar, porque, como ya he señalado, alude indistintamente tanto al principio de buena administración como al derecho a la buena administración, aunque lo hace con mayor frecuencia al primero.

Esta afirmación se sustenta en el simple contraste entre la STS n.º 430/2020, de 18 de mayo y la STS n.º 1111/2020, de 23 de julio.

Así, sostiene la STS n.º 430/2020, de 18 de mayo, que:

«6.1. El principio de buena administración, implícito en la Constitución (artículos 9.3 y 103), proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común (artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015) (sic), y en el Derecho de la Unión Europea (artículos 41 y 42 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión), impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, o aquellas que den lugar a resultados arbitrarios, sin que baste al respecto la mera observancia estricta de procedimientos y trámites.

Tal principio reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo (en nuestro caso), es decir, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, impidiendo situaciones absurdas, que generen enriquecimiento injusto o, también, que supongan una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen».

En tanto que la posterior STS n.º 1111/2020, de 23 de julio, contiene la siguiente doctrina en su fundamento jurídico 6, que es reiteración de otra anterior:

«Procede reiterar como doctrina de interés casacional la que se ha declarado en la sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 4442/2018, que, a su vez, se remite a la declarada en sentencia de 5 de diciembre de 2017, rec. 1727/2016, reafirmando que 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».

Como se puede observar, no se alude en este pronunciamiento al «principio» de buena administración, sino al «derecho a una buena Administración pública», comprensivo, a su vez, de una serie de derechos correlativos a los deberes de la Administración, tributaria en este caso. Lo cierto es, sin embargo, que este cambio de nomenclatura no se corresponde estrictamente con los antecedentes que la Sentencia dice reiterar. Puesto que, en ellos, en particular las Sentencias de 17 de abril de 2017 (rec. n.º 785/2016) y de 5 de diciembre de 2017 (rec. n.º 1727/2016) que cita en su fundamento jurídico tercero, se alude al «principio de buena administración».

Efectivamente, la Sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. n.º 785/2016), sostiene que es un principio 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»*. Aun-

que más bien cabría decir, al obligado tributario. Y abunda en esta misma afirmación la sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. n.º 1727/2016), refiriéndolo *«a la Administración, y claro está, a los órganos económico-administrativos conformadores de aquélla» a los que les resulta «exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada (s) de su actuación»*. Conducta que exige el «principio de buena administración». Dicho lo cual, y sin solución de continuidad, añade: *«Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasma-ción 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 corre-lativo 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 (...)»*.

2) En segundo lugar, porque en sus pronunciamientos el TS desconoce abso-lutamente el límite del art. 51 Carta, como ahora veremos.

3) Y, por último, porque la confusión entre «derecho» y «principio», que podría basarse en el reconocimiento implícito del principio de buena administración en el art. 103 CE, no termina de quedar clara a tenor de afirmaciones como la contenida en la ya citada STS n.º 430/2020, de 18 de mayo, que establece la siguiente distinción:

«6.2. Una Administración que "sirve con objetividad los intereses generales" –como nuestra Constitución proclama– y que debe atemperarse al indicado principio de buena administración (...)»

Atendido esto último, y de ser cierta dicha dicotomía, surge el siguiente inte-rrogante: si el principio de buena administración es realmente distinto del obli-gado servicio de la Administración tributaria a los intereses generales con obje-tividad, ¿cuál es, entonces, el soporte del aludido principio a una buena admi-nistración a la vista de su omisión expresa en el texto constitucional y también en el art. 3 LRJSP, cuyo apartado 1, letra e), solo se refiere a los principios de «buena fe, confianza legítima y lealtad constitucional»?

Alternativamente, ¿es que acaso no existe tal distinción y cabe sostener, como hace el TS en el ATS de 21.11.2018 (rec. n.º 5808/2018), que el derecho a una buena administración es un derivado del art. 103 CE²?

Sin embargo, la eventual disyuntiva que acaba de ser planteada resulta, a mi modo de ver, esencial en toda esta problemática. Porque si bien no parece haber duda sobre la relación entre el art. 103 CE y la «buena administración», si se afirma que ésta es de derivación, el art. 41 Carta no sería sino una «reduplica-ción» que, sin embargo, tendría la virtualidad de dotar de nueva fuerza a los derechos comprendidos en su seno. Esto es, el art. 41 Carta supondría un reto en pro de la mejora de determinados derechos y garantías trasladar de los admi-nistrados en sus relaciones con la Administración ya reconocidos, pero también

2 MERINO JARA, I.: «La importancia de los derechos fundamentales y el interés de conocer el cri-terio jurisprudencial sobre su reflejo en materia tributaria» en *Derechos fundamentales y tributación, Nueva Fiscalidad. Monográfico (2020)*, pág. 15.

en el ámbito interno de esta³. La consecuencia derivada de ello sería que se salvaría el obstáculo que representa el art. 51 Carta. Algo que no sucederá si se consideran principios diferentes e independientes, aunque íntimamente conexos.

1.2. La consagración jurisprudencial del «principio de buena administración» en materia tributaria y sus principales rasgos

En definitiva, y a modo de recapitulación, en la Jurisprudencia del TS considerada hasta ahora se condensan una serie de ideas que resultan esenciales en el tratamiento de la cuestión que nos ocupa. Todas ellas han sido analizadas especialmente por la doctrina administrativista con ocasión, primero, de la progresiva formulación del principio de buena administración por los órganos jurisdiccionales de la UE, y, después, al hilo de su posterior transformación, al menos formal, como derecho –fundamental para algunos– por *mor* del art. 41 Carta.

Las ideas a las que me refiero son las siguientes.

1) La primera idea es, más bien, una duda. Y es que, tal vez, la confusión entre principio y derecho no tenga trascendencia más allá de la simple cuestión terminológica y sea un mero reflejo formal de la transformación del concepto de buena administración que tuvo lugar en el ámbito comunitario que tampoco se halla exenta de polémica⁴. Sin embargo, la apariencia de simplicidad no puede oscurecer las diferentes consecuencias prácticas en la garantía constitucional del art. 24 CE que se derivan de la concepción de la «buena administración» como derecho, incluso fundamental, o como principio de actuación administrativa.

2) La segunda idea es que el tratamiento que ofrece el TS, citando conjuntamente los arts. 9.3 y 103 CE y el art. 41 Carta, pudiera hacer pensar que la

3 Pese a que el derecho a una buena administración no es una absoluta novedad si se considera la heterogeneidad de su contenido (CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: «El derecho a una buena administración y la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios», en GARCÍA BERRO, F. (Dir.): *Derechos Fundamentales: Una perspectiva europea*, Civitas, Madrid, 2015, pág. 170), sí que es relevante en varios aspectos que señala SOUVIRÓN y que, a mi modo de ver, resultan esenciales para la materia tributaria. Por un lado, porque, en su consagración y su creciente relevancia se observa una «clara voluntad innovadora», cuantitativa y cualitativa, en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos. Aspecto que focaliza la atención en una de las dos perspectivas de lo que para este autor es un principio general, la perspectiva «*ad extra*», de relación administrativa con los ciudadanos, pero que también cuenta con una perspectiva interna o «*ad intra*». Vid.. SOUVIRÓN MORENILLA, José María: «Sentido y alcance del derecho a una buena administración», en ÁVILA RODRÍGUEZ, Carmen María y Francisco GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ (Coord.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, págs. 232, 233 y 236.

4 Téngase en cuenta que el rechazo al reconocimiento de un «derecho de la persona» se ha sustentado incluso en relación con el propio art. 41 Carta. La Sentencia del Tribunal de 1ª instancia en el asunto *Tillack v. Comisión*, 4 Octubre 2006 (T-193/04) es la que aclaró la eficacia jurídica del derecho a la buena administración que recoge la Carta y dice que «no confiere por sí mismo derechos a los particulares a menos que constituya la expresión de derechos específicos como los derechos de toda persona a que se traten sus asuntos imparcial, equitativamente y dentro de un plazo razonable, a ser oída a y a acceder al expediente, o el derecho a la motivación de las decisiones que le afecten...». Interpretación seguida y confirmada por la Sentencia del Tribunal de 1ª instancia en el asunto *Hoechst v. Comisión*, 18 junio 2008 (T-410/03).

impronta de este último se extiende más allá del ámbito que le es propio, el del art. 51 Carta, y permite dotar de un nuevo contenido a los principios constitucionales consagrados en aquellos dos preceptos de la CE.

3) La tercera idea que, a mi modo de ver, también subyace en la Jurisprudencia del TS, conecta con el contenido complejo que ostentaría esta institución, tanto en su primitiva concepción de principio jurídico, como en la supuestamente nueva de derecho a la buena administración. Resultando que en ambas es comprensiva de un haz de derechos de los administrados. O, como más gráficamente ha calificado SOUVIRÓN en relación con nuestro derecho interno, como una «abrazadera» de «determinaciones jurídico-positivas»⁵.

4) La cuarta idea alude a que la *vis* expansiva de ese derecho, sin duda ninguna propio del ámbito europeo, tendría su reflejo práctico también, según la Jurisprudencia del TS, en el reconocimiento explícito de un derecho a la «tutela administrativa efectiva», que evoca claramente al de tutela judicial efectiva del art. 24 CE, cuyo parangón se halla en el art. 47 de la Carta, y que, no se olvide, el TC se ha resistido tradicionalmente a predicar de la actuación administrativa.

5) La quinta y última idea es que esa aparente confusión entre el «principio de buena administración» y el «derecho a una buena administración» en que incurre el TS no estaría exenta de cierta justificación si, como sostenía FERNÁNDEZ MARÍN, podía afirmarse la «dualidad de contenidos» del mismo⁶. Pues incluiría, por un lado, «un derecho de la persona» y por otro, unas «reglas que deben inspirar a las instituciones, órganos y organismos de la Unión en sus actuaciones». Estas reglas, a su vez, serían dos: la primera, la «imparcialidad del procedimiento»; y la segunda, que el mismo se resuelva en un plazo razonable. Del planteamiento de este autor creo importante destacar dos afirmaciones fundamentales para el propósito de este trabajo. Por una parte, considera que de dichas exigencias se extrae un «principio de diligencia debida». Noción a la que alude el TS, según hemos visto, cuando se exige de la Administración –y también a los órganos económico-administrativos–, una actuación diligente. Y esta diligencia se traduce, según este mismo autor, en el «deber de la Administración que interviene en un determinado procedimiento de apreciar en su resolución de un modo adecuado las circunstancias concretas de un caso y de dictar la resolución en un tiempo proporcionado». Afirmación que, en mi opinión, es esencial en toda esta polémica ya que evidencia que el núcleo del problema tiene que ver con la inactividad administrativa –considerada en un sentido amplísimo– puesto que choca frontalmente con el deber de actuación diligente que define a la «buena administración»⁷.

Como se habrá observado, en esta enumeración de ideas se contienen, en realidad, numerosos interrogantes, de los que apenas algunos quedan plena-

5 *Id. últ. cit.* pág. 236.

6 FERNÁNDEZ MARÍN, F.: «Los derechos y garantías del contribuyente a la luz del Derecho comunitario (art. 34 LGT) en VVAA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*., Tomo I, Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pág. 770.

7 Aspecto del que me he ocupado en un trabajo anterior. Véase LITAGO LLEDÓ, R.: «El "derecho" a la buena administración y la inactividad de la Administración tributaria», en MERINO JARA, I. (Dir), VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. e I. SUBERBIOLA GARBIZU (coord.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, La Ley-Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2021, págs. 255-290.

mente solventados por el propio TS. Aunque hay, no obstante, dos excepciones muy relevantes:

- a) Es indudable que la labor del TS, sea o no criticable, ha dotado de protagonismo a la «buena administración», cuando menos como parámetro de control y enjuiciamiento del «comportamiento» de la Administración tributaria. Expresión que utilizo en lugar de la «actuación» que emplea el art. 106.1 CE, teniendo en cuenta que la mayor parte de las veces el principio de buena administración sirve para juzgar la inactividad administrativa. Al margen de ello, lo relevante de esta forma de proceder del TS es que supone la incorporación, evidentemente implícita, de este criterio de enjuiciamiento en el mandato constitucional del citado art. 106.1 CE.
- b) También queda aclarado, de manera escueta pero diáfana, el problema de la eventual limitación que, para la aplicación del principio en el ámbito interno, supondría el art. 51 Carta. Pues, a pesar de que este precepto ha sido interpretado ampliamente por el TJUE, –por ejemplo, en la STJUE de 26 de febrero de 2013, Fransson, C-617-10, que permite incluir tanto los casos en que se aplica directamente normativa de la UE como aquellos en que se aplican normas nacionales, pero siempre que estén relacionadas con el ámbito de la UE⁸– lo que se plantea aquí trasciende de este ámbito y se refiere al ordenamiento interno en su sentido más estricto, esto es, ajeno completamente al Derecho de la UE.

No obstante, y pese a las tradicionales dudas en torno a ello, la solución del TS se manifiesta rotunda, en relación con la inactividad administrativa, en el FJ 6 de la STS de 20 de noviembre de 2015, rec. 1203/2014, en la que concluye que la obligación de resolver que incumbe a la Administración (en este caso no era la tributaria), *«puede deducirse incluso, no sólo de nuestro propio ordenamiento interno, sino también del derecho a la buena administración reconocido por la normativa europea (artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea: con proyección general, no obstante lo establecido también por el artículo 51 de dicha Carta, porque resulta difícil establecer y explicar un distinto nivel de enjuiciamiento, según se aplique o no el Derecho de la Unión Europea por los operadores en el ámbito interno)»*. Pronunciamiento que trae a colación MARÍN-BARNUEVO para sustentar la plena vigencia del principio de buena administración en la aplicación del ordenamiento jurídico tributario interno español⁹. En tal sentido, como también recoge este mismo autor, la afirmación del TS encaja perfectamente con el parecer expresado por el Informe anual elaborado por la Comisión Europea en 2018 en torno a la aplicación de la Carta, en el que se reconoce que los órganos jurisdiccionales nacionales no sólo aluden a la misma en los

8 CASAS AGUADO, *op. cit.*, pág. 89. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L: «De los derechos humanos al derecho a una buena administración», en ÁVILA RODRÍGUEZ, Carmen María y Francisco GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ (Coord.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 47, atisba una clara vocación expansiva que permite incluir un amplio abanico de supuestos en los que se aplican normas «bifrontes» o con doble naturaleza, pues han sido hechas en España, pero a la par son Derecho de la UE.

9 MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego: «El principio de buena administración en materia tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020.

asuntos a los que estrictamente se ciñe el art. 51 Carta. De hecho, sigue el Informe, en la mayoría de ellas ni siquiera se plantean si es aplicable la Carta y el motivo que lo justificaría. En términos literales: «Rara vez el artículo 51 de la Carta y su ámbito de aplicación son analizados por los jueces». Constatada sin embargo esta realidad, cosa distinta es, desde luego, que tal proceder sea correcto jurídicamente. En este sentido, la aplicación del principio de buena administración, o el derecho a la buena administración según el art. 41 Carta, de manera generalizada solo se explicaría si se tratara de una mera reproducción de derechos reconocidos por el ordenamiento interno español, de modo que poco aportaría en la esfera de garantías de los ciudadanos más allá de lo dispuesto por nuestra Constitución.

Frente a ello, en las líneas que siguen veremos cómo la invocación al «principio» de buena administración por el TS, como argumento que sirve para fijar «jurisprudencia», puede suponer una ampliación de las garantías de los administrados en su condición, además, de obligados tributarios. Sin embargo, este efecto, loable a primera vista, en numerosas ocasiones no solo carece de un sólido sustento jurídico, sino que, en otras, incluso, pone en entredicho el principio de legalidad al que está sometida la Administración tributaria conforme a los arts. 103.1 y 106.1 CE.

2. Análisis crítico de los efectos derivados de la aplicación práctica del «principio de buena administración»

Para abordar la cuestión que ha quedado planteada en el epígrafe anterior, hay, en mi opinión, *dos factores esenciales* que conviene tener en cuenta.

– El *primero*, los sujetos a los que afecta, pues según sea la perspectiva que se adopte para considerar la «buena administración», la del ciudadano-administrado, u obligado tributario en nuestro caso, o la de la Administración con la que se relaciona, podemos estar hablando de un derecho, en el primer caso, mientras que, en el segundo, estaríamos ante un principio general del Derecho y/o un deber u obligación de la Administración.

Habida cuenta de esta evidencia, RODRÍGUEZ ARANA¹⁰, reconociendo que estamos ante un «concepto de construcción compleja y, al mismo tiempo sintética», lo califica como un *derecho-deber* situándose para ello desde la perspectiva de la ciudadanía que es su titular. Perspectiva que propicia el «nuevo derecho administrativo constitucional» que tiene como centro a los ciudadanos desplazando con ello el papel central tradicional de la Administración. Con arreglo a esta idea, la buena administración es un derecho fundamental de los ciudadanos y, a la vez, un principio de actuación administrativa. Afirmación que, a mi modo de ver, queda debilitada cuando se reconoce al mismo tiempo que estamos ante una categoría imprecisa en dos sentidos. En cuanto a su contenido y, lo que

10 RODRÍGUEZ ARANA, J.: «El derecho fundamental a la buena administración de instituciones públicas y el Derecho administrativo», en ÁVILA RODRÍGUEZ, Carmen María y Francisco GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ (Coord.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, págs. 81 y 90. Le sigue en este punto CASAS AGUADO, *op. cit.* pág. 63.

es más importante, en relación con las concretas obligaciones que impone a la Administración y las correlativas «facultades» que atribuye a los ciudadanos.

– Este es el *segundo* de los factores a los que me refería al comienzo, el del contenido jurídico que cabe atribuir al principio o derecho y que es, a mi juicio, el decisivo ya que de él depende la verdadera eficacia, la virtualidad, en suma, del concepto analizado. En este sentido, tal como reclama MARTÍN-RETORTILLO, si se trata de un derecho fundamental ello demanda «automáticamente la correspondiente tutela judicial». Esto es, habría que «contar con un *recurso judicial efectivo*» (la cursiva es del autor) en la línea del art. 53 CE o del propio art. 47 de la Carta. En suma, en la efectiva materialización de esta posibilidad estriba, como he expuesto desde el comienzo, la verdadera trascendencia de la discusión acerca de la naturaleza jurídica de la «buena administración». En el hecho de que los obligados tributarios pudieran contar con las concretas vías de recurso que también he citado al inicio. Sin embargo, la posibilidad de que esto pueda suceder efectivamente radica en cuál sea el sustrato o fundamento que hay detrás de esta cuestión¹¹. En este sentido, en opinión de este mismo autor –expresada al tratar del alcance y las implicaciones del «nuevo» derecho–, su principal virtualidad es que recoge, codifica, «posibilidades ya existentes» pero que ahora se «ordenan y hacen ostensibles dotándoles de fuerza cualificada». La razón de esto último, si yo no entiendo mal, es que la consagración de este derecho –fundamental, según dice– ha supuesto la traslación al ámbito administrativo de garantías y principios propios del jurisdiccional¹². Trasvase que, en el ordenamiento interno español, el TC se ha resistido siempre a reconocer, especialmente en el caso del art. 24 CE, pero que, en mi opinión, y por *mor* de este principio de buena administración, va a tener que hacerlo en lo sucesivo.

Ejemplos de este fenómeno son, precisamente, tres principios o exigencias que aparecen tratados en la Jurisprudencia del TS. Y aunque van indefectiblemente unidos, también es posible considerarlos de manera separada.

a) El primero de ellos trataría de la traslación del principio *non liquet*. Esto es, la máxima según la cual los jueces «deben decidir», pues no cabe, según

11 Pero el problema de la efectividad del derecho a la buena administración estriba en que la elevación de rango, por el paso de principio de buena administración, –que opera en el plano de la organización y la función administrativa–, a derecho a la buena administración, no solventa la dificultad de invocación ante los Tribunales. La razón es que, señala FUENTETAJA PASTOR, J.A.: «El derecho a una buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea», *Revista de Derecho de la Unión Europea*, n.º 15, 2008, págs. 150 a 152, dicha transformación habría desconocido la diferencia que el TJUE establece entre derechos, principios generales del Derecho que los protegen y principios jurídicos que deben ser respetados pero que carece del estatus de estos últimos. La problemática de este derecho reside en su origen no tanto jurídico sino político, viniendo a sustituir a la que inicialmente se denominaba «gobernanza política». El resultado actual es el de un «supuesto derecho» que es más bien una «mezcolanza» de varias cosas además de derechos. Así, incluye también principios generales del Derecho, principios rectores y meros criterios de actuación. La conclusión, en fin, es que estaríamos ante un supra concepto o término que carece de contenido propio y que engloba diversos derechos en cuanto principios generales Y cuya finalidad es la «afirmación de un conjunto de derechos instrumentales para permitir el control de la Administración Europea».

12 CASAS AGUADO, *op. cit.* pág. 98. Destaca también esta relación entre los arts. 41 y 47, así como el art. 6 CEDH. De modo que el art. 41 de la Carta supondría el reconocimiento normativo de la posibilidad de extender la eficacia del art. 6 CEDH y del art. 47 de la Carta no solo en el contencioso-administrativo sino también en los procedimientos tributarios.

MARTÍN-RETORTILLO, «resolver por silencio». Conclusión que, a mi modo de ver, es la verdadera clave de la cuestión y sobre la que, entiendo, no se ha insistido suficientemente hasta que ahora comienza a hacerlo el TS. Y lo es porque se trata de la premisa básica del «principio de buena administración», cuya primera exigencia es que la Administración «actúe» y que lo haga, dice el autor últimamente citado, según las exigencias de coordinación e imparcialidad entre otras.

Este requerimiento es especialmente relevante en el ordenamiento jurídico tributario ya que su aplicación, en sentido amplísimo, se basa en otorgar un papel central a los obligados tributarios, reservando para la Administración tributaria una intervención eventual y, diríase que cualificada, en tanto se centra en potestades de considerable incidencia en la esfera de los derechos, incluso los fundamentales, de los ciudadanos. Pues, conviene recordarlo, son potestades controladoras, sancionadoras y ejecutivas. En definitiva, manifestaciones de la potestad de autotutela declarativa, ejecutiva y reduplicativa.

Además de lo anterior, no puede dejar de observarse que la «buena administración» es de especial relevancia, también, en el ordenamiento financiero como demuestra el art. 31.2 CE que evidencia la necesidad de dar un mejor destino a los gastos públicos¹³.

Pero el dato fundamental, la verdadera relevancia del principio de buena administración, en general, es su conexión con el Estado social y democrático de Derecho. Circunstancia que es la que le dota de trascendencia específica en nuestra disciplina.

En esta línea, sostiene RUIZ-RICO RUÍZ¹⁴, que, pese a la falta de reconocimiento constitucional explícito, el principio de buena administración cabe deducirlo del complejo de principios constitucionales relativos a la actuación de los poderes públicos, especialmente aquellos contemplados en el Título dedicado a la Administración y el Gobierno. Según este autor, existe una coincidencia notable entre los objetivos del principio de buena administración y los «compromisos identitarios y emblemáticos del Estado social y democrático de Derecho». En tal sentido, el art. 103 CE resulta clave al recoger un «catálogo de principios afines» a aquello debe ser la buena administración, potencialmente garantizada si se cumplen las exigencias del art. 9.3 CE.

Dicho en otros términos, si, tal y como afirma MARTÍN-RETORTILLO, el Estado social y democrático de Derecho demanda actualmente el buen funcionamiento de la Administración, que esta actúe y sea puntual y eficaz cuando se trata de derechos sociales (educación, vivienda, protección de la salud...), el papel esencial que representa en dicho objetivo la actividad financiera, guiada por el deber solidario de contribuir del art. 31 CE, ponen de relieve la afirmación inicial de que al Derecho financiero en general le resulta consustancial la buena administración.

13 MARTÍN-RETORTILLO, *op. cit.* págs. 43 y 53.

14 RUIZ-RICO RUÍZ, G.: «El derecho a una buena administración: dimensiones constitucional y estatutaria», en ÁVILA RODRÍGUEZ, Carmen María y Francisco GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ (Coord.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 56.

Cuestión distinta es que de dicho principio pueda extraerse la contrapartida de un derecho fundamental para los obligados tributarios.

Dejando por un momento esta última cuestión, lo que sí se puede afirmar, a mi modo de ver, es que establecida la conexión con el Estado social y democrático de Derecho y el servicio al interés general que representa el deber de contribuir, tal y como reafirma el TS, la aplicación del principio de buena administración no puede quedar limitada a las potestades discrecionales o ejecutivas, como lo fue en sus orígenes, sino que, como evidencia la Jurisprudencia del TS, se extiende a todo el espectro de las potestades de autotutela administrativa que he señalado hace un instante.

En coherencia con todo lo anterior, la verdadera fuerza innovadora del principio de buena administración comienza por la exigencia de actividad, actuación, administrativa y la proscripción de la inactividad —en sentido amplio y no técnico jurídico— en cuanto ésta representa un obstáculo para la consecución de los objetivos del Estado social y democrático de Derecho. Y así lo demanda el interés general al que sirve la Administración tributaria que es el resultado de la conjunción de los arts. 31 y 103 CE. No en vano, recuerda CASAS AGUADO que el tenor literal del art. 41 Carta demanda que la Administración «trate» de los asuntos de los ciudadanos de una determinada manera, en concreto, imparcial y equitativamente. Lo que es tanto como sostener, añadido yo, que, al menos, debe cumplir con la obligación de resolver que para la materia tributaria especifica el art. 103 LGT.

Así pues, el principio de buena administración adquiere una nueva dimensión en nuestra materia ya que, de ser considerado más propio de las garantías procedimentales que engloba en su seno, vendría a cumplir una función material junto a los principios constitucionales de justicia de tal naturaleza, tal y como preconiza MARIN BARNUEVO con sustento en el quehacer del TS.

Una vez sentada la premisa de que, conforme al principio de buena administración, la Administración tributaria debe actuar, o, en otros términos, reafirmada la obligación de resolver de la Administración tributaria conforme al citado art. 103 LGT, ello inclina a pensar que será necesario otorgar un nuevo papel al régimen jurídico de la inactividad administrativa contemplado en el art. 104 LGT. Sin que ello signifique, lógicamente, preconizar su desaparición en tanto que es una garantía de las partes de la relación jurídico tributaria que se debe al principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 CE¹⁵.

Aquí es donde entran en juego las garantías subsecuentes a la primera y fundamental de la obligación de actuar que comporta el principio de buena administración. Y también, como aquella, son el resultado del trasvase del ámbito judicial al administrativo.

b) Aparece así, en segundo lugar, la exigencia de resolución en un plazo razonable, conocida ya antes en nuestro ordenamiento jurídico en virtud de los artículos 6 CEDH y 24 CE.

c) Y el corolario es, en tercer y último lugar, la exigencia de motivación.

15 MARTÍN- RETORTILLO, *op. cit.*, pág. 50, sostiene que el silencio administrativo podría seguir dándose ya que serviría para «jugar algún efecto defensivo».

2.1. La «buena administración» y la interpretación favorable al obligado tributario con base en el art. 31 CE

La reciente Jurisprudencia del TS que, como ha evidenciado MARIN BARNUEVO, tanto está contribuyendo al actual desarrollo del «principio de buena administración», responde, en mi opinión, a *varios patrones fundamentales* que son los siguientes:

1º. La constante alusión al «principio» de buena administración denota que, en relación con la doble perspectiva subjetiva a la que aludía anteriormente, el TS se centra en la posición de la Administración para controlar si ha cumplido o no con su deber de actuación más allá de lo que exige el principio de legalidad, como luego veremos, de modo que esta responda a las exigencias procedimentales del susodicho principio en combinación con aquellas otras materiales que se desprenden del art. 31 CE. La razón no sería otra que la insuficiencia actual del citado principio de legalidad para garantizar los derechos e intereses de los ciudadanos¹⁶.

En suma, la discusión en torno a la virtualidad del «principio de buena administración» parece limitarse en la Jurisprudencia del TS a la de *canon hermenéutico*¹⁷. A decir de la STS n.º 586/2020, de 18 de mayo [FJ 3], éste «curso más bien como una especie de meta principio jurídico inspirador de otros». Principio que, como ya he señalado, se incardina en el art. 106.1 CE.

2º. La concreción de dicha obligación administrativa de actuar se refiere a dos aspectos: el primero, el rechazo a un hipotético «derecho a la inactividad administrativa», aunque se tratara de inactividad en sentido técnico y pudiera estar amparada por el ordenamiento jurídico, cuando le reconoce efectos al silencio administrativo o la caducidad. Abogando, por el contrario, por demandar una actuación concreta cuyas pautas, y este es el segundo aspecto, son, a su vez, otras dos.

Por un lado, la exigencia de una actuación diligente que responda a los criterios constitucionales del art. 103 CE.

Por otro, es difícil no ver la impronta, en algunos casos, de un principio interpretativo favorable al contribuyente con base en el art. 31 CE, lo que dota al deber de resolver, consustancial al principio de buena administración, de esa

16 Afirma SOUVIRON MORENILLA, *op. cit.*, págs. 233 y 236, que, con la plasmación del principio de buena administración se trata, en suma, de poner de relieve la superación del principio de legalidad «como punto de partida y fin de la legitimación de los poderes públicos».

17 CASAS AGUADO, *op. cit.* pág. 93, es la consecuencia lógica de la falta de reconocimiento expreso de un derecho fundamental en la CE, ya que no se incluye en el Título I de la misma, y el hecho de que el principio entronque con los principios rectores de la actuación del Gobierno y la Administración que ya he tratado en el texto. No obstante, en sus conclusiones finales este autor parece relativizar, si yo no lo entiendo mal, la necesidad de reconocimiento expreso de un derecho fundamental, pues muchos de los derechos contenidos en él ya gozan de esa categoría en el texto constitucional. Así, parece coincidir con CARRASCO GONZÁLEZ, *op. cit.*, pág. 176, en que lo verdaderamente urgente es la mejora de los procedimientos tributarios para la consecución de los «estándares» propios de la buena administración.

dimensión de justicia material a la que alude MARIN BARNUEVO y ya he señalado antes¹⁸.

Uno de los casos donde más claramente se observa este planteamiento con resultados claramente positivos es el de la STS n.º 741/2020, de 11 de junio. Pues se trata de un supuesto en el que la inactividad administrativa que se reprocha es aquella que provoca un enriquecimiento injusto porque se regularizan obligaciones conexas que suponen un mayor gravamen de un contribuyente, y, sin embargo, desconoce la correlativa disminución de la carga fiscal del otro contribuyente que había intervenido en la operación. En esta ocasión, la manifestación concreta del principio de buena administración es el «principio de regularización íntegra».

Dice en tal sentido el TS: *«No consideramos que la omisión del deber de la Administración de ajustar la deuda del contribuyente que declaró el ingreso al ajustar el gasto correlacionado resulte irrelevante»*. *«Antes al contrario, la estimación del recurso»* –que giraba sobre la posibilidad de efectuar ingresos indebidos al haber prescrito el derecho del contribuyente cuando conoce la regularización de la obligación conexas– *«es la solución que mejor se atempera a la doctrina de la actio nata, a los principios que inspiran la justicia administrativa, al principio de buena administración y a la proscripción del enriquecimiento injusto»*.

Más allá de estimar la pretensión del recurrente sobre la devolución de ingresos indebidos, lo relevante de la decisión del TS es, a mi juicio, lo que he destacado antes: que fija su atención en lo improcedente de la omisión o inactividad administrativa. Pues, concluye el TS: *«Dicho de otro modo, nada impedía a la Inspección de los Tributos en el caso concreto que nos ocupa regularizar conjuntamente una partida claramente conexas, que no era más, en definitiva, que una misma cosa vista desde la perspectiva de quien paga y de quien recibe, dada la absoluta correlación entre el ingreso y el gasto. Y esa forma de conducirse –que determina que se regularice en atención a que el resultado beneficie o no a la Hacienda Pública– hemos entendido que resulta determinante para considerar que el ingreso solo es indebido cuando el contribuyente afectado conoce el contenido de una regularización (a otro) que no la (sic) ha sido trasladada a él mismo, como el principio de buena administración exigía»*.

3º. Esta última circunstancia, la adecuación a las exigencias precisas del deber de contribuir que eviten un enriquecimiento injusto derivado de una tributación improcedente, es la que caracteriza la posición que el TS otorga a los obligados tributarios como contrapartida de la exigencia de buena administración.

Matizada, sin embargo, en muchas ocasiones, por la demanda de que también el obligado haya actuado de manera diligente. De modo que el parámetro de análisis, necesariamente casuístico, que utiliza el TS se basa en la observancia de la conducta de las dos partes y no siempre se inclina en favor del obligado

18 SOUVIRÓN MORENILLA, *op. cit.* pág. 236. En definitiva, pese a la amplia abstracción e indeterminación de que adolece el principio de buena administración, puede convenirse con el citado autor que, sin duda *«supone para la actuación administrativa la necesidad de producirse en términos de bondad tanto formal como material»* (las cursivas son mías).

tributario. Buena muestra de ello es la STS n.º 430/2020, de 18 de mayo, citada al comienzo, y las SSTs n.º 832/2020 y 834/2020, ambas de 22 de junio¹⁹.

2.2. Su utilidad para reforzar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de los obligados tributarios (art. 24 CE)

Al hilo de esto último, de entre los diversos ejemplos que pueden traerse a colación, tanto en un sentido como en otro, habría que destacar, en particular, el caso de la STS n.º 1197/2020, de 23 de septiembre, especialmente significativa en cuanto la invocación del principio de buena administración atañe a las potestades de autotutela administrativa, reduplicativa, esto es, la relativa a los recursos y reclamaciones en vía administrativa, referida, además, a la potestad sancionadora de la Administración tributaria. Su trascendencia estriba en que el efecto práctico de la aplicación del «principio de buena administración» permite atemperar nada menos que el dogma de la firmeza «en vía administrativa» –desafortunada expresión que el propio TS aprovecha para criticar–.

El problema jurídico a dilucidar por el TS queda delimitado, conforme a su FJ 3, «(…), en el ámbito de las relaciones entre la liquidación de la deuda tributaria y la sanción consistente en dejar de ingresar tempestivamente la suma dineraria resultante»

Dicho problema «es si, ante una situación de firmeza administrativa de la primera –la tácitamente inferida del silencio tras la firma de un acta "de conformidad"–, que no fue recurrida, lo que determinó, por consiguiente, su inimpugnabilidad administrativa y judicial, cabe esgrimir, con ocasión de la posterior impugnación –administrativa y judicial– de la sanción impuesta, defectos propios o inherentes a la liquidación o, como argumenta la sentencia de instancia –siguiendo la opinión del TEAR– solamente se pueden hacer valer los motivos propios de este acto sancionador, sin apelar a aquellos otros que, de prosperar, harían caer por su propia base el presupuesto típico que legitima el ejercicio de la potestad sancionadora.

Dicho de otro modo más sintético y vinculado al caso, si puede aducirse, como motivo frente a la sanción recurrida, que la liquidación que da lugar a ésta se dictó una vez agotado, por prescripción, el ejercicio de la facultad liquidadora de la Administración, dado que, como la propia parte recurrente afirma gráficamente –(…)– sin liquidación no hay sanción, verdad axiomática que, no obstante tal calidad, hemos de repetir una y otra vez».

De tal suerte que son dos los aspectos de la cuestión a resolver: el primero, el óbice supuestamente insalvable de la firmeza de un acto administrativo como es la liquidación tributaria que limitaría los motivos de recurso frente a la ulterior sanción que deriva de ella. Y, el segundo, la obligación de la Administración de aplicar de oficio la prescripción.

En relación con el primero, el TS avanza una premisa de partida sumamente interesante ya que rechaza la existencia de «una especie de ultraactividad de la

19 Un análisis de las cuales puede verse en LITAGO LLEDÓ, *op. cit.*, págs. 276 a 281.

firmeza administrativa, pues los efectos adversos que provoca la pasividad del destinatario de la liquidación no se limita(n) a la inatacabilidad de ésta, sino que se proyecta(n) también sobre actos posteriores y de naturaleza distinta, como lo es el acuerdo sancionador».

Esta afirmación ya da una idea fiel de que el núcleo de la doctrina del TS es el primero de los aspectos reseñados, en puridad, la conexión entre la liquidación tributaria y la sanción que deriva de ella como expresiones de potestades de autotutela administrativa diferentes, y si dicha conexión es de tal magnitud que la firmeza de la liquidación, debida a la pasividad del obligado tributario, tiene tal fuerza expansiva que limita su derecho de defensa frente a la sanción a la que no se ha aquietado. En este planteamiento, en definitiva, la verdadera dimensión que cabe reconocer a la firmeza de un acto administrativo es el centro de la polémica y el motivo de la prescripción que habría impedido la liquidación adquiere un papel secundario.

Así se desprende de las afirmaciones del TS que, como enseguida veremos, excluye la prescripción como cuestión de interés casacional para fijar su doctrina. Pues antes de ello señala, en su FJ 4: «(...) de lo que se trata estrictamente en este recurso de casación, a fin de establecer doctrina jurisprudencial, es de definir el alcance o contenido impugnatorio del que puede disponer el sancionado, en su calidad de legitimado activamente en un proceso contencioso-administrativo, frente al acto sancionador que constituye el objeto litigioso; y si tales motivos de nulidad que cabe esgrimir para obtener su anulación son plenos o están delimitados, cercenados o confinados por la actitud previa del interesado en relación con otro acto administrativo distinto, el de liquidación, por más que entre uno y otro acto haya una indudable y lógica conexión –justamente el único punto que no es objeto de discordia en esta casación–, nexa que presenta facetas tanto sustantivas como procedimentales.

2) En nuestro criterio, el núcleo del problema jurídico presentado radica en los dos puntos precisados: en primer término, el del efecto conclusivo u obstructivo de la firmeza administrativa derivada de la falta de un impugnación de un acto y su extensión o prolongación a otros posteriores, y qué habilitación legal permitiría tal limitación; y, en segundo lugar, el de la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), que puede ponerse en conexión con la libertad de ejercicio de pretensiones, motivos y argumentos que reconoce nuestra ley procesal (artículos 56,1; 65 y 67.1 de la Ley de esta Jurisdicción). Este derecho fundamental no consiente, podemos adelantar ya- que los motivos de nulidad que puedan aducirse frente a un acto fiscalizado jurisdiccionalmente queden restringidos por el hecho de la firmeza administrativa de un acto anterior y condicionante del que se impugna».

Aquí estriba la relevancia de la Sentencia, en el hecho de que se halle implicado un derecho fundamental del administrado –obligado tributario–, el de tutela judicial efectiva reconocido por el Art. 24 CE. El otro es que el motivo por el que el sancionado discutía la sanción, el relativo a la prescripción del derecho de la Administración tributaria para dictar la liquidación, es el que provoca la alusión al "principio de buena administración" que suponía el deber de la Administración de haberla apreciado de oficio en virtud del art. 69.3 LGT. Obligación que, recuerda el TS, también puede actuar «ex post facto para deshacer los

efectos jurídicos indebidos de un acto liquidador adoptado pese a la prescripción extintiva». En definitiva, el TS reprocha el comportamiento de la Administración, nada menos que el incumplimiento de la ley, pero no el del obligado tributario, pues de lo contrario, la "mala administración" supondría cercenar un derecho fundamental.

Sobre la plena eficacia del «principio de buena administración» con este mismo resultado, el TS abunda en razonamientos ya esgrimidos en otras sentencias y recuerda que *"Esos deberes estrictamente tales –no pías recomendaciones carentes de valor jurídico– que pesan sobre la Administración entrañan, de suyo, un especial deber de cuidado, conectado con el principio de buena administración (que ancla su proclamación en los artículos 103 CE y 3 de la Ley 40/2015), a fin de evitar, a toda costa, que las situaciones de acaecimiento de la prescripción sucedan en perjuicio del interesado; y, si lo hacen, no escudarse en la pasividad o inacción propia o esperar la iniciativa impugnatoria de aquél, incompatible con el deber de apreciar de oficio la concurrencia de dicha causa impeditiva de la liquidación.*

El apartado tercero –en referencia al art. 69.3 LGT– refuerza rotundamente lo anterior, al decir que "[L]a prescripción ganada extingue la deuda tributaria", efecto susceptible, con claridad, de extensión al ámbito sancionador, pues como la propia parte recurrente afirma, en expresión lapidaria que hacemos nuestra "sin liquidación (por prescripción) no hay sanción". En suma, que para esclarecer si un acuerdo sancionador es o no conforme a Derecho, cabe determinar, en el ámbito de la impugnación seguida frente a la sanción, si la liquidación fue dictada y notificada en debido tiempo legal, pues de no ser así, queda extinguida ope legis la liquidación –por decaimiento sobrevenido del ejercicio de la potestad que apodera a la Administración para establecerla–, ya que, de ser así, esto es, de haberse extinguido la deuda tributaria por prescripción, ya no hay deber alguno de naturaleza fiscal que haya sido incumplido y cuya inobservancia sirva de tipo infractor a la sanción impuesta»²⁰.

(...) que la ley fiscal disponga que la prescripción, en el citado artículo 69 LGT, ha de apreciarse de oficio y también señale que la deuda prescrita queda extinta, relativiza grandemente, hasta su virtual desaparición, el principio de firmeza administrativa que la sentencia a quo erige en el centro de su tesis, pues la prescripción, tal como es configurada por la ley, única fuente de legitimidad del actuar administrativo, su apreciación y sus efectos no se pueden hacer depender del grado de actividad o reacción del afectado, porque aquella ordena su apreciación de oficio, esto es, al margen e incluso contra la voluntad del destinatario del acto. En el decir legal «...sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario»²¹.

El papel secundario de la prescripción, que, insisto, determina su exclusión a la hora de delimitar la cuestión de interés casacional y fijar doctrina en el FJ 5, se justifica, como he dicho, en la Jurisprudencia anterior dictada en relación con casos en que la concurrencia de otras causas de nulidad de la liquidación debió, según el TS, ser apreciada de oficio por la Administración en virtud del

²⁰ FJ 4, punto 8)

²¹ FJ 4, punto 10)

«principio de buena administración», y ello pese a que, en aquellas ocasiones, gozaba del margen que le otorgaba una legislación (cfr. arts. 217 y 219 LGT²²) que no se expresa de manera tan contundente como lo hace el art. 69.3 LGT.

En palabras del propio TS: *«Lo que se ha dicho en relación con la prescripción, que cuenta con el añadido del deber de aplicarse de oficio, como hemos resaltado, es también válido para los demás elementos o presupuestos de la liquidación, como determinantes de la legalidad de la sanción y, en tal medida, susceptibles de ser esgrimidos, con plena libertad, por quien pretenda que se declare su disconformidad con el ordenamiento jurídico»*.

Basta para robustecer esta necesaria conclusión con hacer referencia a las vulneraciones más graves que quepa apreciar en los actos de la Administración, como son las causas de nulidad de pleno derecho, donde también hay un mandato legal para su apreciación de oficio. Piénsese, por ejemplo, en un acto de liquidación dictado por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; o, por localizar un ejemplo más próximo a nuestra jurisprudencia reciente, en una liquidación dictada tras seguirse indebidamente un procedimiento de verificación de datos, que hemos declarado en varias sentencias que conlleva la nulidad de pleno derecho al amparo del artículo 217.1.e) LGT. En tales casos se hace evidente que la firmeza surgida del hecho de no impugnar un acto administrativo no puede provocar jurídicamente que éste quede blindado a todo trance y resulte por ende inatacable.

Pues bien, si esto es así en relación con el propio acto firme, a fortiori lo será cuando el acto que se combate judicialmente es otro distinto a aquél para el que juega la firmeza, aun con las limitaciones que hemos señalado de forma ejemplificativa²³.

[...] Por lo demás, la posibilidad de basar la nulidad de un acto en vicios o infracciones imputables a otro que lo precede o de que trae causa está presente en el quehacer cotidiano de los tribunales y no representa, en modo alguno, una rareza.

Baste con mencionar, a título ejemplificativo, cuanto esta Sala ha señalado, reiteradamente, sobre las posibilidades defensivas frente a los actos de derivación de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, haciendo valer los motivos que determinarían la invalidez del acto principal u originario, arrastrando al derivado; o la posibilidad de combatir, en algunas situaciones de nulidad, los actos recaudatorios mediante la impugnación del acto firme que se trata de ejecutar.

La técnica que ejemplificamos, aun con las salvedades propias de su naturaleza, es la misma que permite impugnar los actos de aplicación de disposiciones reglamentarias fundados en defectos, no propios de aquéllos, sino de la norma que los ampara, aun cuando en estos supuestos, no cabe hablar de firmeza por referencia a las normas jurídicas, aunque sí hay un efecto en la caducidad para su impugnación directa, derivada del transcurso del plazo para acometer la impugnación directa.

22 Véase la STS n.º 1016/2020, de 16 de julio.

23 FJ 4, punto 11)

En tal sentido, ninguna norma ni principio jurídico impone la restricción con que aquí nos tropezamos, en el sentido de que la impugnación de una sanción deba quedar circunscrita a la invocación de los vicios de ésta que podríamos denominar intrínsecos, en el sentido de propios del procedimiento o del ejercicio de la potestad sancionadora, sin que sea posible la alegación de aquellos otros de que adolezca el acto precedente o condicionante de la sanción, aun cuando el efecto natural de la disconformidad a Derecho de éstos, necesariamente, trasladaría su nulidad al acuerdo sancionador.

De no ser así, esa pretendida firmeza –ciertamente descolorida, además, cuando se trata de hacerla descansar en la invocación de la prescripción– privaría al recurrente del amparo pleno de los tribunales en su tutela judicial, cuya efectividad la Constitución impone y garantiza (art. 24 CE), derecho fundamental que quedaría lesionado si frente a un acto dado sólo pudieran aducirse en juicio unos motivos de nulidad, con exclusión de otros que, de prosperar, determinarían, igualmente, la invalidez del acto que se impugna.»²⁴

Tras esta larga y bien fundada argumentación de la que he transcrito la parte que considero esencial, el TS fija su doctrina en el FJ 5, previa delimitación de cuál es, en definitiva y pese a los diversos motivos esgrimidos, la verdadera cuestión de interés casacional. En este sentido, dice el TS que «(...) pese a la invocación del artículo 189.3 LGT, tampoco estamos en presencia de una cuestión atinente a la prescripción de la potestad para sancionar y los efectos que en ésta provoque la de la potestad de determinar la deuda tributaria y sus interrupciones, sino ante la nulidad de la sanción –esgrimida por el sancionado y de obligado examen judicial– con fundamento, entre otros motivos, en que el hecho sancionado no es típico, es decir, no observa el presupuesto de la norma, pues no se ha incumplido el deber de ingresar el tributo en los casos en que, por prescripción de la potestad y consiguiente extinción de la deuda (efecto explícito ipso iure de la LGT, artículo 69.3), no hay tal deuda y, por tanto, base fáctica ni habilitación para sancionar.

Esta es la razón por la que resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE –tutela judicial efectiva sin indefensión– comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta».

24 FJ 4, punto 12)

2.3. El riesgo de colisión con el principio de legalidad

En contraste con lo anterior, la STS n.º 1312/2020, de 15 de octubre, es el ejemplo contrario y evidencia que el resultado de combinar unos mismos principios no siempre es tan positivo. Este pronunciamiento es, a mi modo de ver, una muestra flagrante de los excesos a que puede conducir el entendimiento del «principio de buena administración» como una suerte de principio «pro contribuyente» que, incluso, se sobrepone al tenor literal de la ley.

En este caso, aparece, al igual que en el de la STS n.º 741/2020, de 11 de junio, comentado en el epígrafe II.1, el «principio de regularización íntegra» como manifestación práctica o exigencia derivada del «principio de buena administración». Sin embargo, es evidente que lo que en aquel caso representa un reproche lógico a la omisión de la Administración ante un vacío legal, en este otro que ahora nos ocupa lo es frente a una actuación que la Administración tributaria estaba obligada a seguir –y sigue estándolo mientras la norma no cambie– en virtud del principio de legalidad (arts. 103.1 y 106.1 CE).

Las razones de esta afirmación son las que siguen.

En la STS n.º 1312/2020, de 17 de octubre, se decidía sobre un caso en que la Administración tributaria, en el seno de un procedimiento de verificación de datos, procedió a regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante una liquidación tributaria provisional en concepto de IRPF del período impositivo 2012. En ella se incluyeron los rendimientos de capital inmobiliario derivados del arrendamiento de una vivienda que habían sido omitidos por aquél, pero no se les aplicó la reducción del 60% prevista por el art. 23.2 de la LIRPF.

Frente a ello, al desestimar el recurso de casación planteado por la Abogacía de Estado y confirmar la sentencia del tribunal de instancia, el TS considera que la Administración sí debió aplicar tal beneficio fiscal e invoca como fundamento jurídico de su decisión el «principio de buena administración» en su vertiente de «principio regularización íntegra».

La doctrina contenida en esta sentencia, sin embargo, es criticable por diversos motivos que debieron llevar al TS a estimar el recurso y, si acaso, a plantear cuestión de inconstitucionalidad con el fin de evitar una situación como la que acontece en la actualidad y a la que enseguida me referiré.

En el FJ 5º de la sentencia se concluye que la cuestión de interés casacional era «Precisar el alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda», y que a la misma «ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones».

Para poder entender tan confusa conclusión hay que considerar que la polémica, en realidad, se refiere a uno de los requisitos legales a los que se somete la aplicación del beneficio fiscal en cuestión. Y habrá que comenzar recordando el tenor literal del precepto objeto de interpretación por el TS. Decía el art. 23.2 LIRPF en su versión aplicable al caso, –que se refería al IRPF de 2012–, y, lo que es más importante, sigue diciendo en la actualidad:

«2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente».

No planteándose en esta ocasión duda alguna sobre el destino del inmueble, primer requisito del beneficio fiscal, lo que provocó el litigio es que la Administración tributaria en la liquidación provisional con la que concluyó el procedimiento de verificación de datos no aplicó la reducción del 60% del rendimiento prevista por la ley porque éste se incluyó como consecuencia de la actuación administrativa, esto es, de la regularización. Dicho de otro modo, dado que el contribuyente en su autoliquidación presentada en plazo no declaró tales rendimientos, la dicción literal del precepto, a juicio de la Administración tributaria, impide que pueda beneficiarse de la reducción de estas rentas de capital inmobiliario y que, en consecuencia, deba tributar por ellas íntegramente.

El TS, sin embargo, entiende que tal actuación no fue correcta con base en el «principio de regularización íntegra» que da título a su FJ 4 y que, como a continuación puede verse, es una consecuencia o una exigencia que deriva del principio de buena administración. Dice al respecto el citado fundamento:

«Esta Sala bien y manifestando en creciente sentencia (sic) que cuando la Administración inicia y (sic) procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección y procede a la regularización del contribuyente, ésta ha de ser íntegra, 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.

En este sentido por ejemplo la sentencia: 1182/2020, de 2 del 17 de septiembre de 2020 (...)

[...] La Sala comparte estos argumentos y evidentemente estos principios, y por otra parte 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».

Repárese que, conforme a lo anterior, el TS acude a una doctrina, ya citada en el epígrafe II.1, que atañe a la regularización cuando se trata de obligaciones conexas y cuyo resultado influye de manera mediata, pues no son parte del procedimiento en cuestión, en otros obligados tributarios. Situación que nada tiene que ver con la que se debatía en el caso de la Sentencia que es objeto de crítica.

A pesar de esta objeción esencial, concluye el TS: *«Pues bien, es evidente 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 íntegra, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Ello sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración por la declaración extemporánea, o por la falta de esa declaración»*.

Fácilmente se observa que se ha operado una mutación del principio de íntegra regularización y se identifica con el resultado favorable al contribuyente pese a que, en este caso, ello contraviene claramente los términos de la norma de rango legal debatida.

Dicho de otro modo, a diferencia de la STS n.º 741/2020, de 11 de junio, analizada con anterioridad, no se puede reprochar aquí que la Administración haya incurrido en una inactividad u omisión en perjuicio del contribuyente cuando contaba con un margen de actuación que le permite el silencio legal. Por el contrario, en este caso, es más que dudoso que la Administración no hubiera infringido la ley si le hubiera aplicado la reducción de los rendimientos de capital inmobiliario al contribuyente. Sencillamente porque éstos han aflorado como consecuencia de la actuación administrativa en el seno de un procedimiento de verificación de datos, que, conforme a la legalidad vigente, no permite en modo alguno la comprobación de la situación del contribuyente, como erróneamente señala la doctrina que sienta el TS en su FJ 5. Vale la pena recordar lo que dice el TS: *«ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones y no a la comprobación de las autoliquidaciones»*.

El porqué de esta desafortunada respuesta lo encontramos en la discutible «distinción entre declaración y autoliquidación» que da título al FJ 3 y que, en teoría, sirve para sustentarla, pues, como recuerda el TS, el problema que trata de resolverse con tal argumentación es el sentido que cabe dar a la expresión «rendimientos declarados». Expresión que es el segundo condicionante legal para aplicar la reducción de los rendimientos del capital inmobiliario y que la Administración no admitió.

Para rebatir esta postura el TS alude a que la declaración y la autoliquidación son figuras diferentes ya que así lo evidencia su régimen legal separado en los artículos 119 y 120 LGT, respectivamente.

Limitándose a reproducir los apartados 1, 3 y 4 del primer precepto, dice el TS, —parece que en relación con los dos últimos—, que: *«Sin entrar a valorar estos condicionamientos a la declaración, lo cierto es que se prevén para un momento anterior al procedimiento de aplicación de los tributos»*.

Y, en punto al segundo, el art. 120 LGT, reproduce sus apartados 1 y 2, y sostiene a continuación que: *«Nos encontramos ya en una fase de regularización en la que la Administración esta (sic) obligada a dictar la liquidación procedente, aunque el resultado sea favorable para el ciudadano contribuyente. Esta es una exigencia del Estado de Derecho que consagra nuestra Constitución en el art. 1.1. y 9.1, y que se deriva igualmente del sistema tributario que prevé el artículo 31 de la misma norma, que ha de ser «justo»*.

Pues bien, atendida la parquedad con que se expresa este fundamento jurídico tercero, en mi opinión, no se ve cuál es la argumentación lógica que permita alcanzar la conclusión transcrita que alcanza el grado de «doctrina» conforme a la LJCA.

El problema estriba, básicamente, en que, entiendo, hay un error de partida y es que el TS olvida algo que es evidente en la LGT: el concepto legal de autoliquidación que enuncia el artículo 120.1 LGT contiene expresamente al de declaración tributaria y, por ende, le resultan predicables los mismos efectos a los que se refiere el art. 119 LGT. Así, los límites a la modificación de opciones del art. 119.3 LGT tanto afectan a la declaración con la que se inicia el procedimiento del art. 128 y siguientes de la LGT como a la declaración de IRPF, tributo que se gestiona mediante la figura de la autoliquidación definida por el art. 120 LGT.

Como también es evidente que la previsión del art. 119.4 LGT no se limita al aludido procedimiento residual del art. 128 y siguientes de la LGT, ya que aquella norma se refiere a las liquidaciones resultantes de los «procedimientos de aplicación de los tributos». Y precisamente en el caso del procedimiento de verificación de datos, y por *mor* del art. 131 LGT, sólo puede tener lugar si se ha presentado la autoliquidación, so pena de nulidad, según reiterada jurisprudencia del propio TS.

Visto el sentido de este art. 119.4 LGT no alcanzo a entender qué quiere decir el TS cuando lo conecta con el momento anterior al procedimiento de aplicación de los tributos si, justamente, el precepto se está refiriendo a una de sus formas de terminación como es la resolución a través de una liquidación.

Igual que no alcanzo a saber qué conexión hay entre lo establecido en el art. 120. 1 y 2 LGT y el momento posterior o «fase de regularización».

Ante tal confusión, sólo cabe conjeturar que la invocación por el TS a unas normas generales –los arts. 119 y 120 LGT– interpretadas con arreglo al «principio de regularización íntegra» derivado del «principio de buena administración», exigirían la aplicación de un beneficio fiscal en la llamada «fase de regularización», pues esto es lo que favorece al contribuyente. Y la apelación a que con ello se satisface una exigencia del Estado de Derecho le otorgaría a este «principio» una impronta tal que permitiría, incluso, obviar la dicción literal del art. 23.2 LIRPF, objeto de interpretación. Sin embargo, la invocación a tan elevado fin constitucional no justifica el hecho de que el precepto de rango legal, tal y como lo ve el TS, ha quedado vacío de contenido. Efecto que no es el propio de un recurso de casación, pese a que, lamentablemente, no es desconocido en nuestro ámbito de estudio.

La consecuencia a la que me refiero se antoja evidente: tras esta Sentencia del TS los contribuyentes en IRPF saben que se pueden beneficiar de la reducción del art. 23.2 LIRPF, tanto si declaran los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de un inmueble destinado a vivienda habitual, como si no lo hacen y son objeto de un procedimiento posterior que concluye en una liquidación tributaria. Y que ello es posible, aunque esta no derive de una comprobación en sentido técnico-jurídico, ya que el TS en el FJ 5 de esta

sentencia prevé tal efecto, pese a que está decidiendo respecto de una liquidación derivada de un procedimiento de verificación de datos.

Dicho de otro modo, so pretexto del «principio de buena administración», la sentencia desconoce, de un lado, la interpretación literal del precepto que dice que la reducción «sólo» resultará aplicable a los rendimientos «declarados». En definitiva, para el TS, el adverbio –que equivale a únicamente– carece de toda su razón de ser ya que no le otorga eficacia ninguna. Por otro lado, también obvia el verdadero sentido de la norma que se desprende de su propio tenor literal. Y lo hace sobre una errónea concepción de lo que es la autoliquidación tributaria, diferenciándola artificiosamente de la declaración.

No hay duda, en mi opinión, de que el sentido último del beneficio fiscal establecido en el precepto ha quedado vacío de contenido tras el pronunciamiento del TS, ya que éste no era otro que tratar de incentivar la tributación de unos rendimientos que muy frecuentemente se ocultan por los contribuyentes y evitar que ello sea consecuencia de la actuación administrativa. Propósito del todo comprensible si se consideran los objetivos de lucha contra el fraude fiscal. Es, pues, evidente que, ante la contundencia de la interpretación literal del precepto y, atendido el criterio teleológico, que no es otro que su finalidad de incentivo de la obligación de declarar (art. 29.2, c) LGT) como precedente necesario de la de pagar la obligación tributaria principal (art. 19 LGT), la Administración tributaria no pudo sino actuar como lo hizo en virtud del principio de legalidad. Si el TS consideraba que ese condicionante legal a lo que, recuérdese, es un beneficio fiscal, no resulta acorde con las exigencias del Estado social y democrático de Derecho, lo que debió hacer es plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Veámoslo de este modo: al no haber actuado el TS en el sentido indicado la situación generada tras la sentencia plantea a la Administración tributaria no pocos problemas, especialmente porque los argumentos de la doctrina del TS, como he tratado de razonar, no se sostienen.

a) En primer lugar, la conclusión del TS es que la limitación del art. 23.2 LIRPF se refiere a las «declaraciones» y no a la «comprobación de las autoliquidaciones». Pero: ¿qué razón de ser tiene esta afirmación cuando en el IRPF la declaración se efectúa al presentarse la autoliquidación? Y ¿qué sentido tiene ya el requisito de declaración «inicial», al que alude el TS, si, aunque en ella no se incluyera este tipo de rendimientos, sí será aplicable la reducción?

Dicho de otro modo, la distinción entre declaración inicial y autoliquidación comprobada, además de carente de sustento legal, deja vacío de contenido el precepto en este punto concreto. Y, desde la perspectiva de la justicia tributaria, trata del mismo modo al contribuyente que sí declara puntualmente sus rentas de este tipo y evita costes procedimentales a la Administración tributaria –al erario público, en realidad– como a aquel que los oculta. Objeción de la que parece querer salir al paso el propio TS al decir que la regularización íntegra lo es tanto en lo que beneficia como en lo que perjudica al contribuyente, ya que siempre queda en manos de la Administración la potestad sancionadora con la que poder perseguir la ocultación, mezclando, en mi opinión, cuestiones distintas. Pero lo que vuelve a olvidar, una vez más, el TS es el tenor literal del precepto

cuestionado. De modo que se puede llegar a estar de acuerdo con ese llamado «principio de regularización íntegra», pero no con la conclusión de que, indefectiblemente, siempre conduzca a una solución favorable al obligado tributario. Máxime si, a la vista del principio de legalidad, ello no es posible. Obstáculo que solo puede ser salvado planteando la cuestión de inconstitucionalidad.

b) En segundo lugar, y precisamente por lo que acabo de señalar, siendo que el precepto cuestionado sigue vigente y el principio de legalidad le obliga: ¿qué debe hacer la Administración cuando dicte una liquidación que no sea el resultado de una comprobación? Literalmente, la doctrina del TS no le afecta y, por tanto, no tiene por qué aplicarla en las liquidaciones resultantes de un procedimiento de verificación de datos. Pues, a mi modo de ver, el error conceptual del TS entre el objeto del recurso de casación que debía decidir –una liquidación derivada de un procedimiento de verificación de datos– y la doctrina fijada en su fallo es insalvable a la vista del régimen legal.

2.4. Breve reflexión final

Del contraste entre los casos referidos en este epígrafe se desprende que el principal de los riesgos que comporta el modo de aplicación del «principio de buena administración» se refiere al principio de legalidad de la actuación administrativa y al propio de la materia tributaria. Ya que, en no pocas ocasiones, la interpretación efectuada por el TS con base en dicho «principio» supone prescindir de los términos literales de normas sujetas al principio de reserva de ley que la Administración debe cumplir, llegando incluso, en algunas ocasiones, a retorcer su significado y finalidad.

Es cierto que, en algunos casos, puede resultar que la actuación de la Administración tributaria ciñéndose estrictamente a la legalidad tributaria puede provocar un resultado injusto, de modo que aquí la solución del TS podría considerarse adecuada si, como sostiene CASAS AGUADO, se considera que ello está en la línea interpretativa del TJUE que ha ido delineando este «derecho fundamental» atendiendo a interpretaciones «más favorables» a los ciudadanos²⁵. Sin embargo, el hecho de que el recurso de casación, tal y como está configurado en la actualidad, haya alcanzado una gran fuerza, dado que no se limita al caso concreto sino que debe fijar una «doctrina» jurisprudencial, eleva aún más el riesgo de decisiones que se obtengan forzando la letra e incluso el espíritu de la ley.

En consecuencia, la pregunta que requiere una respuesta urgente es: ¿en qué medida el «principio de buena administración» encierra en su seno un principio de interpretación favorable al obligado tributario? ¿Asistimos a la recuperación del principio *in dubio contra fiscum*? Y si realmente la letra de la ley, de la norma en general, está clara ¿también sería aplicable aquel principio favorable al obligado tributario? ¿Dónde quedaría el interés general que representa la ley para

25 Este planteamiento no es, desde luego, nuevo. Así, anteriormente sostenía FUENTETAJA PASTOR, J.A.: *Derecho Administrativo Europeo*, 1ª Ed., Thomson, Cizur Menor, 2014, pág. 83: «con carácter general, el principio de buena administración viene a ser un criterio conforme al cual la Administración debe ejercer sus potestades ejecutivas de una manera favorable al ciudadano o administrado».

el resto de obligados tributarios en ciertos casos en que la conducta de los recurrentes se puede calificar de irregular?

3. Bibliografía

CARRASCO GONZÁLEZ, F. M: «El derecho a una buena administración y la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios», en GARCÍA BERRO, F. (Dir.): *Derechos Fundamentales: Una perspectiva europea*, Civitas, Madrid, 2015.

CASAS AGUADO, D.: «Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario» en *Derechos fundamentales y tributación, Nueva Fiscalidad. Monográfico (2020)*.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: «Los derechos y garantías del contribuyente a la luz del Derecho comunitario (art. 34 LGT) en VVAA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo.*, Tomo I. Aranzadi Thomson Reuters, 2010.

FUENTETAJA PASTOR, J.A.: «El derecho a una buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea», *Revista de Derecho de la Unión Europea*, n.º 15, 2008.

FUENTETAJA PASTOR, J.A.: *Derecho Administrativo Europeo*, 1ª Ed., Thomson, Cizur Menor, 2014.

LITAGO LLEDÓ, R.: «El "derecho" a la buena administración y la inactividad de la Administración tributaria», en MERINO JARA, I. (Dir), VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. e I. SUBERBIOLA GARBIZU (coord.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, La Ley-Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2021.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego: «El principio de buena administración en materia tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L: «De los derechos humanos al derecho a una buena administración», en ÁVILA RODRÍGUEZ, Carmen María y Francisco GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ (Coord.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011.

MERINO JARA, I.: «La importancia de los derechos fundamentales y el interés de conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en materia tributaria» en *Derechos fundamentales y tributación, Nueva Fiscalidad. Monográfico (2020)*.

RODRÍGUEZ ARANA, J.: «El derecho fundamental a la buena administración de instituciones públicas y el Derecho administrativo», en ÁVILA RODRÍGUEZ, Carmen María y Francisco GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ (Coord.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011.

RUIZ-RICO RUIZ, G.: «El derecho a una buena administración: dimensiones constitucional y estatutaria», en ÁVILA RODRÍGUEZ, Carmen María y Francisco GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ (Coord.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011.

SANZ GÓMEZ, R.: «Buena administración y procedimiento tributario justo», en MERINO JARA, I. (Dir), VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. e I. SUBERBIOLA GARBIZU (coord.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, La Ley-Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2021.

SOUVIRÓN MORENILLA, José María: «Sentido y alcance del derecho a una buena administración», en ÁVILA RODRÍGUEZ, Carmen María y Francisco GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ (Coord.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011.