

# Revista española de Derecho Financiero

Año 2020

186 (Abril-Junio)

Tribuna

## Tribuna

### 1 El principio de buena administración en materia tributaria\*)

---

**DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO***Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid***ISSN 0210-8453****Revista española de Derecho Financiero 186  
Abril - Junio 2020****Sumario:**

- I. Introducción
- II. Antecedentes del principio de buena administración
- III. La regulación del principio de buena administración en la carta de derechos fundamentales de la unión europea
- IV. El principio de buena administración en derecho administrativo
- V. El principio de buena administración en derecho tributario
  - 1. Jurisprudencia sobre el principio de buena administración en materia tributaria
  - 2. Valoración crítica de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

## I. INTRODUCCIÓN

La doctrina universitaria de los años sesenta desempeñó un papel fundamental en el reconocimiento y desarrollo de los principios de justicia tributaria en un momento en que resultaba especialmente meritorio. Ese esfuerzo facilitó el conocimiento del Derecho Tributario en los años posteriores y determinó que la Constitución de 1978 recogiera certeramente esos principios de justicia tributaria en su artículo 31.

Después, con la creación del Tribunal Constitucional, se produjo un cambio en el pensamiento jurídico-tributario, puesto que la mayoría de la doctrina empezó a asumir que el significado real de los principios de justicia tributaria se correspondía con la interpretación de los mismos contenida en la jurisprudencia constitucional. De este modo, el pensamiento crítico y abstracto fue retrocediendo a medida que avanzaba una consideración pragmática de la realidad. Y ello, en

algunos casos, producía el pernicioso efecto de identificar (*confundir*) el significado de los principios de justicia tributaria con significado que le reconocía la jurisprudencia constitucional.

El paso del tiempo puso de manifiesto que esa jurisprudencia constitucional tenía una clara propensión a la conservación de las normas cuestionadas y, por ello, renunciaba a impulsar cambios normativos que pudieran mejorar el ordenamiento jurídico tributario. Así, por ejemplo, asistimos a la consolidación de la jurisprudencia que defiende el enjuiciamiento de la constitucionalidad tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma<sup>1)</sup>, lo que implica aceptar la exigibilidad de tributos injustos, contrarios a los principios de justicia tributaria, en los supuestos llamados *patológicos*<sup>2)</sup>.

O, también, hemos presenciado la última interpretación restrictiva del principio de capacidad económica, según la cual *“la concreta exigencia de que la carga tributaria se ‘module’ en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del ‘sistema tributario’ en su conjunto, de modo que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE”*<sup>3)</sup>, lo que implica aceptar la exigibilidad de tributos injustos, contrarios al principio de capacidad económica, siempre que tengan un carácter no determinante en la configuración del deber de contribuir.

Por ese y otros motivos resulta comprensible que un grupo de conspicuos catedráticos de Derecho Financiero y Tributaria suscribiese en mayo de 2018 la Declaración de Granada, en la que se puso de manifiesto el menoscabo de los principios de justicia tributaria y la pérdida de derechos y garantías de los contribuyentes en los últimos años.

En ese contexto, ha sido reconfortante descubrir que la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo comienza a invocar un nuevo principio de justicia tributaria *que no se detiene en la mera observancia estricta del procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente*<sup>4)</sup>. Se trata del principio de buena administración, que se ha convertido en un poderoso instrumento de resolución de conflictos extraordinariamente versátil que permite al Tribunal Supremo hacer justicia del caso concreto, especialmente eficaz en los supuestos en que no existe una clara vulneración del ordenamiento jurídico tributario.

Una vez constatada, con satisfacción, la relevancia del principio de buena administración en la jurisprudencia de los últimos años, es momento de detenerse a analizar el fundamento y contenido de este nuevo principio con la finalidad de delimitar su significado y alcance y, también, para constatar si efectivamente introduce nuevos mecanismos de control o, simplemente, constituye una reformulación de los ya existentes.

El objeto del presente trabajo, por tanto, es el estudio del principio de buena administración en materia tributaria, con la finalidad de delimitar su significado, fundamento y alcance.

## II. ANTECEDENTES DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN

Son muchas las referencias al principio de buena administración contenidas en los estudios *no tributarios* de los últimos años, aunque también se pueden encontrar algunas referencias genéricas al mismo en otros trabajos más antiguos.

Ello es debido a que dicho principio contiene una idea general sobre el modo en que debe actuar la Administración que, en su acepción usual, se corresponde en muy buena medida con el significado jurídico que le atribuyen las normas que lo regulan. Por ello algunos autores son capaces de encontrar las primeras referencias al principio de buena administración en la obra de Platón o Sócrates<sup>5)</sup> o en El Quijote, en donde se realizan algunas menciones a la “república bien ordenada” o las “repúblicas bien concertadas”<sup>6)</sup>.

En el ámbito jurídico se han identificado esas primeras referencias al principio de buena

administración en el Decreto de 14 de septiembre de 1872<sup>7)</sup> y, más claramente, en la exposición de motivos de la [Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956](#), en donde 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*”<sup>8)</sup>.

Más explícita es la referencia contenida en la [Ley de Contratos del Sector Público](#), cuyo artículo 34.1 dispone 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*”<sup>9)</sup>. O, también, en el [Estatuto de Autonomía de Cataluña](#), cuyo artículo 30 lleva por título “*Derecho de acceso a los servicios públicos y a una buena Administración*”<sup>10)</sup>, que probablemente inspiró la introducción de preceptos similares en otros Estatutos de Autonomía<sup>11)</sup>.

En todo caso, todo parece indicar que el desarrollo jurídico del principio de buena administración tuvo su base en los trabajos llevados a cabo en el seno de la Unión Europea y, muy especialmente, con la publicación del *Libro blanco sobre la gobernanza*<sup>12)</sup>, en el que se pone de manifiesto la necesidad de reformar la gobernanza europea para acercar a los ciudadanos a las instituciones europeas, lo que debería hacerse con base en cinco principios acumulativos: (i) apertura, que se relaciona directamente con la transparencia; (ii) participación, que exige implicar a los ciudadanos en las políticas públicas; (iii) responsabilidad, que se identifica con la necesidad de clarificar el papel de cada uno en el proceso de toma de decisiones; (iv) eficacia, en virtud del cual debe asegurarse que las decisiones producen los resultados buscados; y (v) coherencia en el diseño de las políticas públicas.

### III. LA REGULACIÓN DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN EN LA CARTA DE DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA

Desde un punto de vista jurídico, el hito más relevante en la configuración y reconocimiento del principio de buena administración tiene lugar con la aprobación de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea ([CDFUE](#)), proclamada formalmente en Niza en diciembre de 2000, y convertida en norma jurídica vinculante en diciembre de 2009, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa.

El artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales lleva por título “Derecho a una buena administración” y dispone lo siguiente:

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

Vemos pues que el derecho a la buena administración, tal y como es reconocido en el [artículo 41](#) CDFUE, conlleva: (i) el derecho del administrado a ser oído antes de la adopción de una resolución

que le resulte desfavorable; (ii) el derecho del administrado a acceder al expediente que le afecte; (iii) el derecho del administrado a la reparación del daño soportado por la actuación de las instituciones de la UE; (v) el derecho del administrado a utilizar cualquiera de las lenguas de los Tratados; (vi) la obligación de la Administración de tratar los asuntos de forma imparcial y equitativa; (vii) el deber de la Administración de resolver los procedimientos en un plazo razonable; y (viii) la obligación de motivar las resoluciones administrativas. Este catálogo de derechos y obligaciones se complementa con el derecho de acceso a los documentos reconocido en el [artículo 42](#) CDFUE<sup>13)</sup>.

Se trata, pues, de un catálogo de derechos y obligaciones procedimentales<sup>14)</sup> que no puede considerarse especialmente novedoso<sup>15)</sup> y cuyo ámbito de aplicación, además, queda limitado a “*las instituciones, órganos y organismos de la Unión, dentro del respeto del principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión*”, como expresamente dispone el [artículo 51](#) CDFUE.

En todo caso, conviene recordar que, si bien las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros en los supuestos que apliquen el Derecho de la Unión, los Estados miembros están obligados a respetar los valores en los que se fundamenta la Unión Europea también cuando actúan fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE. Por ello según recoge el Informe anual elaborado por la Comisión en 2018 sobre la aplicación de la CDFUE<sup>16)</sup>, “*los jueces nacionales no solo mencionan la Carta en asuntos que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE. En la mayoría de las decisiones judiciales que citan la Carta, no se plantea la cuestión de si la Carta es aplicable y el motivo de ello. Rara vez el artículo 51 de la Carta y su ámbito de aplicación son analizados por los jueces*”.

#### IV. EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN EN DERECHO ADMINISTRATIVO

La doctrina administrativista ha prestado especial atención al principio de buena administración, como acredita el hecho de que las primeras referencias fueran anteriores a la aprobación de la Carta de Niza<sup>17)</sup>. En todo caso, el hecho de que el catálogo de derechos y obligaciones derivados de dicho principio tuvieran un reconocimiento explícito en la Constitución y algunas leyes básicas del Derecho Administrativo pudo motivar que la jurisprudencia administrativa no lo invocara con tanta frecuencia como en la jurisprudencia tributaria.

En efecto, como señala PONCE SOLÉ, la Constitución española recoge un deber jurídico de buena administración de forma implícita<sup>18)</sup>, que se corresponde con un “*mandato de actuación en forma racional, objetiva, coordinada, eficaz, eficiente y económica en su servicio a los intereses generales*”<sup>19)</sup> que se recoge en los artículos 9.3, 31.2 y 103.1 de la Constitución<sup>20)</sup>. Por medio de estos preceptos establece la Constitución cómo quiere que se desarrolle la función administrativa y, de este modo, puede decirse que el deber de buena administración aparece como la suma de todos estos principios<sup>21)</sup>.

Además de ese reconocimiento constitucional, las principales leyes reguladoras del procedimiento administrativo también han recogido de forma explícita esos mandatos, como se advierte con especial claridad en el [artículo 3](#) de la [Ley 40/2015, de 1 de octubre](#), de Régimen Jurídico del Sector Público, en donde se dispone que “*Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho*” a lo que sigue una serie de principios que deberá respetar la Administración en sus relaciones, entre los que se merecen especial mención los siguientes: a) Servicio efectivo a los ciudadanos; b) Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos; c) Participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa; d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos; e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional; h) Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados; i) Economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales; j) Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos<sup>22)</sup>.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia administrativa también ha realizado algunas referencias explícitas al principio de buena administración, aunque no muchas, lo cual puede estar motivado por la existencia de principios y reglas de Derecho positivo español en los que se reconoce un mandato similar<sup>23</sup>). En todo caso, en los últimos años se ha incrementado sensiblemente esa invocación del principio de buena administración, tanto en un sentido genérico<sup>24</sup>), como en relación con el incumplimiento del deber de motivación<sup>25</sup>) o el de transparencia<sup>26</sup>).

Junto a ello, resulta de especial interés destacar los trabajos doctrinales que relacionan el principio de buena administración con el ejercicio de potestades discrecionales por parte de la Administración. En ellos se afirma que, si bien la Administración puede estar legalmente habilitada para elegir una solución concreta entre varias legalmente posibles<sup>27</sup>), lo cierto es que no debe confundirse 'legalmente indiferentes' con 'indiferentes jurídicamente', que es una cosa muy distinta, pues *"indiferente jurídicamente no hay nada a priori en un Estado material de Derecho, que reconoce un orden de valores preexistente y se ordena a su efectiva realización"*<sup>28</sup>).

A partir de esas premisas y en línea con lo defendido por otros autores<sup>29</sup>), sostiene PONCE SOLÉ que la Administración no puede elegir cualquier solución, por mucho que emplee criterios extrajurídicos para ello, porque el ordenamiento jurídico quiere que *"la Administración adopte buenas decisiones, que administre bien, en definitiva. Que cuando decida lo haga para servir de la mejor manera posible los intereses generales"*<sup>30</sup>). De este modo, y dado que los [artículos 9.3](#), [31.2](#) y [103.1](#) CE establecen las pautas sobre el modo en que la Administración debe desarrollar su actividad de servicio a los intereses generales, resulta jurídicamente exigible que la Administración ejercite sus potestades discrecionales de conformidad con lo dispuesto en dichos preceptos, en los que –como vimos– se reconoce implícitamente el principio de buena administración<sup>31</sup>).

Esta tesis es abiertamente asumida por TORNOS MAS, para quien la buena administración está directamente conectada con el ejercicio de la potestad discrecional y la sujeción de la Administración a un procedimiento riguroso para la toma de decisiones, porque dicho principio conlleva *"la obligación jurídica de resolver atendiendo a las circunstancias concurrentes, a los hechos determinantes y a los diferentes intereses implicados"*<sup>32</sup>).

## V. EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

El principio de buena administración en materia tributaria ha pasado desapercibido en la doctrina académica y, sin embargo, ha tenido un especial desarrollo en la jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de los últimos años. Por ello tiene sentido comenzar esta parte del trabajo recordando los principales hitos de esa jurisprudencia.

### 1. JURISPRUDENCIA SOBRE EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Son muchas las sentencias dictadas en materia tributaria en las que el Tribunal Supremo invoca el principio de buena administración como principal fundamento del fallo. De todas ellas, cabe destacar las siguientes:

- a) Sentencia de 17 de abril de 2017<sup>33</sup>), en la que se enjuiciaba un supuesto en que la Administración había regularizado parcialmente la situación del retenedor sin aplicar el principio de íntegra regularización, lo que provocaba un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública porque el contribuyente no había descontado de su cuota líquida las retenciones. En ese caso, los tribunales anularon los actos impugnados porque *"le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente"*.

La misma fundamentación y conclusión se contiene en la sentencia de 13 de noviembre de 2019<sup>34</sup>),

que tenía por objeto determinar si en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre entidades vinculadas la Administración está obligada a efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello un enriquecimiento injusto de la Administración. En esta sentencia no se invoca expresamente el principio de buena administración, aunque estima la pretensión con un fundamento similar, al afirmar que *“sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa ( artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributaria ( artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización”*.

b) Sentencia de 5 de diciembre de 2017<sup>35)</sup>, que tenía por objeto determinar si había prescrito el derecho/potestad de la Administración a liquidar la deuda como consecuencia del largo período de tiempo transcurrido entre la resolución del TEAC y los actos dictados para su ejecución.

En el supuesto enjuiciado, el TEAC había anulado la liquidación y ordenado la retroacción de actuaciones en una resolución de 31 de enero de 2013, notificada al interesado el 20 de febrero de 2013. Pero la notificación al TEAR para que ordenara su ejecución tuvo lugar el 10 de julio de ese mismo año; la ulterior remisión del TEAR al órgano encargado de la ejecución tuvo lugar el 29 de julio; y, por fin, el 29 de octubre de 2013, se notificó al contribuyente la liquidación dictada en ejecución de la RTEAC. Por tanto, transcurrieron más de ochos meses entre la notificación al interesado de la RTEAC y la notificación del acto de ejecución de la misma.

La Sala desestimó el recurso interpuesto por el contribuyente, pero realizó unas declaraciones sobre el principio de buena administración especialmente afortunadas, destacando que la dilación denunciada no puede ser jurídicamente indiferente: *“No es aceptable, pues, que los órganos administrativos queden solo sometidos al plazo de prescripción para remitir el expediente al órgano ejecutor. A la Administración, y claro está, a los órganos económico-administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta del procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a la buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos de plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a éstas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela judicial efectiva y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable”*.

Esa doctrina aparece también en la Sentencia de 18 de diciembre de 2019<sup>36)</sup>, que debía resolver un problema similar planteado porque el TEAC había anulado la liquidación y ordenado la retroacción de actuaciones en una resolución de 15 de marzo, notificada a las partes el 22 y 23 de marzo; pero la notificación al órgano encargado de ejecutar la resolución se realizó, primero, el 3 de octubre a un órgano incompetente, y unos días después, el 29 de octubre, al órgano que tenía la competencia para la retroacción de actuaciones ordenada por la resolución del TEAC.

En esta última sentencia, después de reiterar los fundamentos jurídicos referidos al principio de buena administración, se desestimó el recurso porque dadas las circunstancias del caso no se apreció que existiera *“una dilación desproporcionada, ni menos aún que exista ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico-administrativo. Por otra parte, la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, esa limitada demora no revela en modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo”*.

c) Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019<sup>37)</sup>, en la que se enjuiciaba la

posibilidad de impugnar una valoración catastral firme con ocasión de la impugnación de la liquidación del IBI. Esa impugnación, en principio, debería haber sido inadmitida, porque esos valores catastrales tienen su propio plazo y procedimiento impugnatorio. Pero, pese a ello, el Tribunal Supremo reconoció en el caso concreto la viabilidad de ese recurso con base en el principio de buena administración, porque la jurisprudencia sentada en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014<sup>38)</sup> determinaba la improcedencia de calificar como urbanos esos inmuebles que carecían de instrumento de desarrollo urbanístico.

Por ello, se afirma en la sentencia que el principio de buena administración, *“implícito en la Constitución, arts. 9.3 y 103, proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común, art. 3.1.e) de la Ley 40/2015 ; principio que impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto”*.

De este modo, la firmeza de los actos administrativos impugnados no fue un obstáculo para admitir su impugnación, porque según la sentencia del Tribunal Supremo citada, el principio de buena administración permite entender que, en ocasiones, se dan situaciones excepcionales que van a permitir que ceda esta regla ante principios superiores que deben prevalecer frente al principio de seguridad jurídica.

Esa doctrina jurisprudencial se reitera en la sentencia de 5 de marzo de 2019<sup>39)</sup>, en relación con el IIVTNU; y en las sentencias de 20 de marzo de 2019<sup>40)</sup>, 2 de abril de 2019<sup>41)</sup>, 14 de mayo de 2019<sup>42)</sup>, y 19 de febrero de 2020<sup>43)</sup>, referidas todas al IBI.

d) Sentencia de 27 de marzo de 2019<sup>44)</sup>, que tenía por objeto determinar si la solicitud de aplazamiento presentada en período ejecutivo suspendía el procedimiento de recaudación e impedía el devengo del recargo de apremio. En esa sentencia, la Sala consideró que una vez finalizado el período voluntario de pago, *“el recargo exigible por la Administración tributaria no es el ‘ejecutivo’ del 5%, puesto que no se cumple la condición prevista en el apartado 2 del artículo 28 de la LGT, cual es la satisfacción total de la deuda tributaria, dado que a estos efectos el aplazamiento/fraccionamiento del pago no se asimila al pago propiamente dicho”*. Consecuentemente, el fallo desestimó el recurso y consideró procedente la exigencia del recargo de apremio del 20 por 100.

No obstante, la sentencia contiene un interesante voto particular formulado por los magistrados Díaz y Cudero, justificado en diversos motivos, entre los que se incluye el principio de buena administración, que *“exige que solicitado el aplazamiento, que la normativa permite en vía ejecutiva, deba resolverse sobre esa solicitud antes de dictar la providencia de apremio, pues el hecho de que se prevea que tal petición no supone la paralización del procedimiento de apremio, no significa la necesidad de anteponer el dictado de la providencia antes de resolver sobre la misma, al final aceptada y declarada procedente, lo que demuestra la desviación del principio de buena administración”*.

e) Sentencia de 30 de septiembre de 2019<sup>45)</sup>, en la que se enjuiciaba la decisión administrativa de conceder al contribuyente 10 días para hacer alegaciones cuando, según la norma aplicable, el plazo debía acordarse entre un mínimo de 10 y un máximo de 15 días. En el supuesto enjuiciado, la Administración estaba a punto de superar el plazo máximo de finalización del procedimiento, lo que resultó decisivo para la estimación del recurso con fundamento en el principio de buena administración porque, según recoge la sentencia, *“de acuerdo a las particulares circunstancias de este caso, debemos concluir que la actuación administrativa no ha sido proporcionada, alejándose de las elementales exigencias del principio a una buena administración tributaria que, en el presente caso, ha determinado la*

*preterición de varios derechos del contribuyente, lo que conduce a considerar integrados los referidos cinco días adicionales en el decurso de las actuaciones inspectoras y, por tanto, a apreciar que la Administración excedió el plazo de los referidos 24 meses, con la consecuencia de resultar inoperantes para la interrupción de la prescripción”.*

## 2. VALORACIÓN CRÍTICA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El estudio de la jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo pone de manifiesto la relevancia jurídica que ha adquirido en los últimos años el principio de buena administración, lo que merece una primera valoración claramente positiva. Una vez sentada esta importante premisa, podemos realizar una valoración detallada de dicha jurisprudencia.

a) *La doctrina sobre la íntegra regularización, recogida en las sentencias de 17 de abril de 2017 y 13 de noviembre de 2019.* La doctrina sobre la íntegra regularización, en realidad, había sido establecida algunos años antes en distintas sentencias referidas al IVA<sup>46)</sup> y a las retenciones en el IRPF<sup>47)</sup>. La principal novedad de las sentencias citadas es que se refieren también al Impuesto sobre Sociedades y, sobre todo, que fundamentan el fallo en la vulneración del principio de buena administración.

En estas sentencias consideramos totalmente procedente la aplicación del principio de buena administración, ya que era evidente que la Inspección actuaba sesgadamente y no había tratado el asunto de forma equitativa, en tanto se limitaba a regularizar los elementos de la relación jurídico tributaria que favorecían a la Administración <sup>48)</sup>.

Además, la motivación ofrecida por la Administración para justificar ese modo de actuar resultaba jurídicamente rechazable por varios motivos: (i) la regularización establecida era contraria a los principios de justicia tributaria, en tanto no contemplaba todos los elementos concernidos y determinaba un enriquecimiento injusto de la Administración; (ii) la idea de que las obligaciones tributarias conexas deberían ser regularizadas previa tramitación de los correspondientes procedimientos de devolución de ingresos indebidos era claramente contraria al principio de eficiencia; (iii) además, la tramitación de esos procedimientos de devolución de ingresos indebidos no garantizaría convenientemente la íntegra regularización, porque en muchos casos esa solicitud sería rechazada por haber prescrito el derecho del interesado y, en los demás casos, el reconocimiento y pago efectivo de esa devolución tendría lugar muchos años después de la primera regularización, lo que determinaría que la solución arbitrada fuera claramente insatisfactoria, inequitativa e ineficaz.

Consecuentemente, consideramos totalmente acertada la utilización del principio de buena administración en estos supuestos, sin que resulte fácil añadir alguna idea más que complementa la certera fundamentación realizada por el Tribunal Supremo.

b) *La doctrina sobre la dilación en la ejecución, establecida en las sentencias de 5 de diciembre de 2017 y 18 de diciembre de 2019.* En este caso consideramos totalmente oportuno aplicar la doctrina del principio de buena administración que, como vimos, establece el deber de la Administración de resolver los procedimientos en un plazo razonable (art. 41.1 CDFUE), aunque creemos que el Tribunal no dedujo todas las consecuencias jurídicas que derivan de la aplicación de dicho principio a los supuestos enjuiciados<sup>49)</sup>.

En efecto, en la sentencia de 6 de diciembre de 2017, se enjuiciaba la legalidad de la actuación de la Administración que, después de notificar la resolución del TEAC a los interesados, tardó 159 días en notificar esa resolución al órgano encargado de ejecutar la resolución y éste, a su vez, tardó 92 días en ejecutar dicha resolución. Ello significa que, en total, transcurrieron 251 días entre la notificación al contribuyente de la resolución y del acto de ejecución.

En la sentencia de 18 de diciembre de 2019 se enjuiciaba un supuesto similar, en el que después de notificar al interesado la Resolución del TEAC, la Administración tardó 221 días en notificar la resolución al órgano encargado de la ejecución. Dicho órgano fue diligente y ejecutó dicha

resolución en apenas un mes, pero aun así transcurrieron 250 días entre la notificación de la resolución y la notificación del acto de ejecución.

En esos contextos, resulta ciertamente sorprendente que el Tribunal Supremo no apreciara la vulneración del principio de buena administración. En la sentencia de 6 de diciembre 2017, de la escasa fundamentación del fallo es posible deducir que el motivo fue, únicamente, que la ley no establece plazo alguno para la notificación de la resolución al órgano encargado de la ejecución. Paradójicamente, esa misma argumentación contiene unas consideraciones que parecen justificar una solución radicalmente distinta, pues afirma que el desfase temporal apreciado *“jurídicamente no puede resultar indiferente (...) A la Administración, y claro está, a los órganos económico-administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta del procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente”*.

Algo similar sucede en la sentencia de 18 de diciembre de 2019, en la que, pese a que transcurrieron 221 días entre la notificación de la RTEAC al contribuyente y al órgano encargado de ejecutar, la Sala se limita a disculpar el retraso por dos motivos: (i) porque hubo un error en la identificación del órgano encargado de la ejecución; y (ii) porque *“la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, esa limitada demora no revela en modo alguna una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo”*.

En nuestra opinión, esos fallos son desafortunados por un doble motivo. En primer lugar, porque el TEAC había tardado apenas un mes en notificar su resolución a las partes, lo que pone de manifiesto que no puede considerarse un “plazo razonable” la demora de más de 6 meses en realizar la notificación al órgano encargado de su ejecución. No es razonable que la RTEAC de 31 de enero de 2013 fuera notificada a los interesados el 20 de febrero y, sin embargo, su notificación al órgano encargado de su ejecución demorase seis meses, como sucedió en la actuación enjuiciada en la sentencia de 6 de diciembre de 2017. Y no es razonable que la RTEAC de 15 de marzo de 2012 fuera notificada a las partes el 22 y 23 de marzo y, sin embargo, la notificación al órgano encargado de su ejecución tuviera lugar siete meses después, el 3 de octubre de 2012 (además, como fue errónea la identificación del órgano, no llegó a su destinatario hasta el 29 de octubre de 2012). Esa dilación es manifiestamente contraria al deber de resolver el procedimiento en un plazo razonable, especialmente en el momento actual en que las comunicaciones se pueden hacer telemáticamente y se han establecido una serie de deberes de comunicación electrónica para la Administración y los administrados<sup>50</sup>.

Es cierto que la ley no establece ningún plazo para ese trámite procedimental ni, consecuentemente, ninguna consecuencia jurídica para los supuestos de dilación en su realización. Pero precisamente en ese contexto es donde el principio de buena administración adquiere especial relevancia, porque exige a la Administración resolver *en un plazo razonable*, sin concretar el número de días que pueden considerarse incluidos dentro de ese plazo razonable<sup>51</sup>. Y, desde luego, creemos que la extraordinaria carga de trabajo de los TEAC no puede justificar ese retraso, porque la notificación es un trámite que no conlleva especial complejidad y, también, porque en caso de admitir esa eximente, cualquier Administración podría justificar por ese mismo motivo el incumplimiento de los plazos en la realización de sus funciones.

En segundo lugar, nos parece desafortunado el fallo por otro motivo más abstracto, derivado de la consideración del procedimiento tributario como un modo de desarrollo de la función administrativa de servicio a los intereses generales, y no como una sucesión de actos administrativos de trámite desconectados entre sí que concluye con la resolución que pone fin al mismo y, en su caso, establece una serie de derechos y obligaciones<sup>52</sup>. Partiendo de esta consideración, el procedimiento administrativo debería ser objeto de valoración conjunta, que fuera más allá del mero examen individualizado de los distintos actos producidos durante su

tramitación.

Desde esta perspectiva, adquiere especial relevancia jurídica constatar que el conflicto enjuiciado en la sentencia de 18 de diciembre de 2019 era un recurso administrativo contra la ejecución de resoluciones que, según dispone el [artículo 241.ter LGT](#), en principio debe ser tramitado como un procedimiento abreviado y resolverse en el plazo de seis meses, por lo que el retraso en siete meses en notificar la resolución al órgano encargado para su ejecución resulta especialmente desproporcionado. Además, el conflicto se encuadra en un procedimiento de revisión iniciado contra una liquidación notificada en diciembre de 2005, que motivó una primera resolución del TEAR en abril de 2009, que, por ser recurrida en alzada, motivó una resolución del TEAC fechada en marzo de 2012 en la que se ordenaba la retroacción de actuaciones.

Por tanto, en la tramitación de un simple procedimiento administrativo de revisión, que todavía no había concluido porque anulaba la resolución impugnaba y ordenaba la retroacción de actuaciones, la Administración había demorado 6 años. En el marco de ese procedimiento, consideramos que la tardanza de siete meses en notificar la resolución del TEAC al órgano encargado de su ejecución adquiere especial importancia y no debería ser *jurídicamente indiferente*.

Finalmente, nos parece oportuno destacar que la sentencia de 18 de diciembre de 2019, después de realizar una detallada fundamentación jurídica sobre el significado y alcance del principio de buena administración, dispone que “*no cabe apreciar infracción del [art. 150.5 LGT](#)”*. Es decir, en lugar de referirse a la posible vulneración del principio de buena administración, se refiere a la no vulneración del [artículo 150.5 LGT](#).

Esa aparente incongruencia puede estar motivada por el contenido de la cuestión de interés casacional objetivo que determinó la admisión a trámite del recurso de casación. Pero, en todo caso, nos ha servido para advertir la dificultad existente para determinar las consecuencias jurídicas derivadas de la vulneración del principio de buena administración por no haber finalizado el procedimiento en un plazo razonable.

En efecto, el Derecho público español y, muy especialmente, nuestro ordenamiento tributario, se caracteriza por predeterminar todas las consecuencias jurídicas asociadas a los distintos presupuestos de hecho objeto de regulación. Por ello sabemos que en caso de apreciarse la vulneración del principio de buena administración por incumplimiento del deber de motivación o del trámite de audiencia, la consecuencia jurídica sería la anulación por motivos formales de los actos impugnados y la consecuente retroacción de actuaciones. Lo sabemos porque esa es la consecuencia jurídica establecida en nuestro ordenamiento jurídico para los supuestos de incumplimiento de esos mismos deberes reconocidos en el principio de buena administración.

Sin embargo, la superación de los plazos de finalización del procedimiento tiene aparejadas distintas consecuencias jurídicas en función del trámite y del procedimiento en que se produzca, determinando en algunas ocasiones la caducidad y en otras no, o posibilitando en algunas ocasiones la tramitación de un nuevo procedimiento con el mismo contenido y en otras no. Por tanto, no hay un único régimen jurídico predeterminado para los supuestos de incumplimiento del plazo de finalización del procedimiento, lo que constituye un serio problema para identificar la consecuencia jurídica aplicable en caso de que los tribunales justificaran dicho incumplimiento en la vulneración del principio de buena administración.

En todo caso, sea cual fuera la consecuencia jurídica que pudiera asociarse al incumplimiento de finalización del procedimiento en plazo razonable, lo que nos parece evidente es que debería tener un efecto suficientemente disuasorio para erradicar ese tipo de dilaciones y conseguir el efectivo cumplimiento del principio de buena administración, esto es, para que el incumplimiento de ese deber no fuera *jurídicamente indiferente*.

c) *La doctrina sobre la impugnación del valor catastral a través de la impugnación del IBI, establecida en la sentencia de 19 de febrero de 2019 y otras.* En este caso, consideramos

acertada la conclusión alcanzada por las distintas sentencias que lo abordan, aunque consideramos incorrecta su fundamentación en el principio de buena administración<sup>53</sup>).

En efecto, hemos visto en las páginas anteriores el significado y alcance de este principio y hemos ponderado su importancia en la resolución de conflictos. Hemos destacado que este principio exige a la Administración tratar los asuntos de forma imparcial y equitativa, resolver los procedimientos en un plazo razonable y motivar suficientemente sus resoluciones. Pero, en nuestra opinión, del principio de buena administración no se puede deducir la existencia de un deber de la Administración de apartarse de las reglas de procedimiento que ordenan su actuación, ni siquiera cuando éstas arrojen un resultado injusto. Y, en el supuesto enjuiciado, para que la Administración estimara la impugnación de una actuación del Catastro que había devenido firme, habría sido necesario que desatendiera las reglas que disciplinan su actuación.

El problema, pues, no fue causado por una incorrecta actuación de la Administración, sino por la desafortunada regulación de los procedimientos de revisión de las actuaciones del Catastro y de las actuaciones del ayuntamiento en la gestión del IBI, en tanto establecen una tajante separación de los procedimientos de impugnación de actos de gestión catastral y de gestión tributaria que posibilita en determinados supuestos la exigencia del tributo a quien no está realizando el hecho imponible<sup>54</sup>). Por ello procedía la anulación de los actos impugnados, pero no como consecuencia del principio de buena administración, sino como una exigencia de los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 de la Constitución<sup>55</sup>).

El principio de buena administración es valiosísimo para tutelar los derechos de los obligados tributarios y para exigir a la Administración una actuación eficaz y equitativa, pero su invocación en los supuestos en que la Administración ha cumplido rigurosamente con las reglas que ordenan su actuación en el procedimiento distorsiona claramente su significado y alcance. En estos supuestos, la anulación de los actos impugnados encuentra mejor justificación en los principios de capacidad económica o igualdad, o, también, en el principio más genérico de todos: la exigencia de un sistema tributario justo.

d) *La doctrina sobre el aplazamiento en período ejecutivo establecida en la sentencia de 27 de marzo de 2019.* En este caso creemos que la sentencia no resuelve correctamente el problema planteado, mientras que el voto particular defiende una solución más ajustada a Derecho con claro fundamento en el principio de buena administración<sup>56</sup>).

En efecto, la desestimación del recurso de casación determinó que se considerase procedente exigir el recargo de apremio del 20% a un contribuyente que había solicitado el aplazamiento una vez finalizado el período voluntario de pago y antes de recibir la notificación de la providencia de apremio. En ese caso, en nuestra opinión, concurrirían distintos motivos para considerar procedente la suspensión del procedimiento de recaudación y evitar la notificación de la providencia de apremio: (i) porque existe una jurisprudencia consolidada que impone el deber de suspender el procedimiento recaudatorio hasta que la Administración haya resuelto las peticiones formuladas por el contribuyente<sup>57</sup>); (ii) porque la conducta del contribuyente que solicitó el aplazamiento era claramente activa, colaboradora y demostrativa de la existencia de una voluntad de pagar la deuda tributaria; y (iii) porque la actuación de la Administración supuso aplicar el mismo régimen jurídico a los contribuyentes que manifiestan activamente su intención de pagar la deuda tributaria y a los contribuyentes que desatienden los requerimientos de pago de la Administración<sup>58</sup>); (iv) porque así lo exigiría la aplicación del principio de buena administración al supuesto enjuiciado.

En todo caso, la mayoría de la Sala consideró más relevante para la resolución del recurso interpuesto el hecho de que el legislador solo hubiera previsto la suspensión en los supuestos de aplazamiento en período voluntario. En su interpretación, dado que el legislador podría haber dispuesto que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en el período ejecutivo determinara su suspensión, y no lo hizo, y dado que el [artículo 28](#) LGT vincula la aplicación de recargos reducidos al pago de la totalidad de la deuda, debía considerarse improcedente la aplicación del recargo ejecutivo del 5 por 100 cuando se solicita el aplazamiento/fraccionamiento antes de la notificación de la providencia de apremio.

Sin embargo, como defiende el voto particular, hubiera resultado totalmente pertinente aplicar en este caso el principio de buena administración y anular el recargo de apremio del 20%. Sobre todo porque, como hemos visto, la normativa aplicable no contiene un mandato explícito en sentido contrario, por lo que (i) la ponderación de intereses en conflicto, (ii) la exigencia de una actuación administrativa basada en el principio de objetividad y eficiencia, (iii) la jurisprudencia existente en relación con la obligación de resolver las solicitudes presentadas antes de continuar el procedimiento de recaudación, y, particularmente, (iv) el *fumus boni iuris*, abonaban una conclusión distinta que encontraba perfecto fundamento en el principio de buena administración.

Por todo ello, creemos que el principio de buena administración exigía que la Administración hubiera resuelto la solicitud de aplazamiento antes de dictar y notificar la providencia de apremio. No hacerlo así, en ausencia de un precepto que ordenara a la Administración una actuación concreta, resulta contrario a los principios de justicia tributaria por los motivos anteriormente expuestos.

e) *La doctrina sobre la concreción del plazo aplicable, establecida en la sentencia de 30 de septiembre de 2019.* En este caso consideramos totalmente acertada la invocación del principio de buena administración y la conclusión alcanzada en la sentencia, que tiene especial referencia por tratarse del primer supuesto referido a un caso de ejercicio de potestades discrecionales.

En efecto, este caso es ontológicamente distinto a los anteriores porque la decisión administrativa fue adoptada en ejercicio de la potestad discrecional de la Administración y, en estos casos, no cabe apreciar una vulneración directa del mandato contenido en la norma que regula su actuación. En efecto, como explicábamos anteriormente, en los supuestos de potestades discrecionales la Administración esté habilitada para elegir una solución concreta entre varias alternativas legalmente posibles, pero ello no significa que la solución finalmente adoptada sea jurídicamente indiferente.

En los procedimientos tributarios, la Administración está siempre obligada a actuar con objetividad y tomar las decisiones más adecuadas para hacer efectivos los principios de justicia tributaria. Consecuentemente, es lógico que el principio de buena administración tenga una proyección específica en este ámbito, al contener una exigencia genérica de actuación coherente con los principios de eficacia, eficiencia y objetividad, orientada a hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo. Y de esa exigencia genérica se puede deducir una exigencia específica que, en el caso enjuiciado, impediría a la Administración conceder al administrado el plazo más breve posible con la única finalidad de evitar el incumplimiento del plazo de finalización del procedimiento.

Estas conclusiones pueden ser especialmente relevantes para fortalecer el control de la Administración Tributaria en todos los supuestos en que ejercita potestades discrecionales, aunque inmediatamente debemos reconocer que resulta muy difícil identificar potestades discrecionales de la Administración en los procedimientos tributarios<sup>59</sup>). En efecto, tal y como reconoce la mayoría de la doctrina, las actuaciones administrativas que anteriormente se consideraban discrecionales son, en realidad, supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados<sup>60</sup>.

Así sucede, paradigmáticamente, con la resolución administrativa de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, que si bien hace unos años podía considerarse discrecional<sup>61</sup>), actualmente se considera que constituye un supuesto de ejercicio de potestades regladas en aplicación de conceptos jurídicos indeterminados<sup>62</sup>). O, también, con la elección del método elegido para realizar la comprobación de valores regulada en el [artículo 57 LGT](#), que también fue considerado un supuesto de actividad discrecional y, sin embargo, en la actualidad se considera un supuesto de ejercicio de potestades regladas en el que la Administración está obligada a elegir en cada caso concreto el método que mejor puede servir para determinar el valor real de los bienes y derechos comprobados<sup>63</sup>).

Como se desprende de todo lo expuesto, el principio de buena administración comprende una

serie de reglas y principios que son especialmente útiles para mejorar el control de la Administración Tributaria en todos sus ámbitos de actuación. Es cierto que el [artículo 51](#) CDFUE dispone que las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros “únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión”, pero a pesar de ello consideramos totalmente procedente y conveniente la invocación del [artículo 41](#) CDFUE en la resolución de conflictos de Derecho nacional, por distintos motivos.

El principal motivo es que la práctica totalidad de principios y reglas comprendidos en el llamado principio de buena administración tienen un reconocimiento expreso en nuestro ordenamiento jurídico, tal y como hemos explicado anteriormente. Además de ello, cabe destacar que las Directivas vigentes en materia de imposición indirecta y, en menor medida, en imposición directa, determinan que buena parte de las actuaciones de la Administración Tributaria se encuentren en el ámbito de aplicación del [artículo 41](#) CDFUE. Y, como es obvio, sería difícilmente justificable que los tribunales aplicaran exigencias de actuación procedimental distintas en función del impuesto que aplican<sup>64)</sup>, como expresamente ha reconocido la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>65)</sup>.

En relación con la procedencia de invocar genéricamente el principio de buena administración cuando se alude a principios o reglas que tienen un reconocimiento explícito en nuestro ordenamiento jurídico creemos que, efectivamente, sería deseable una mayor concreción en relación con el principio o regla directamente aplicable, en tanto la recta utilización de los conceptos jurídicos contribuye a mejorar la comprensión y aplicación del Derecho<sup>66)</sup>. Pero, del mismo modo que el principio de seguridad jurídica o tutela judicial efectiva se invocan en ocasiones para hacer referencia a otros sub-principios perfectamente delimitados, tampoco consideramos problemático que se invoque el principio de buena administración para referirse a esos principios de eficacia, eficiencia y objetividad que lo integran, o a esas reglas que exigen motivar los actos, resolver en plazo razonable o hacer efectivo el derecho de audiencia que también componen el núcleo de ese genérico principio de buena administración.

Más sorprendente y relevante nos parece la utilización del principio de buena administración para resolver problemas que no fueron causados por la actuación administrativa, sino por la deficiente o incompleta regulación de los procedimientos de revisión aplicables. Creemos que en estos casos sería lógico que los tribunales pudieran hacer justicia y fundamentar sus decisiones a partir de los principios de justicia tributaria contenidos en la Constitución, pero, al mismo tiempo, debemos cuestionar la eficacia de esta última opción en los casos en que ello exigiera plantear la cuestión de inconstitucionalidad, porque ya sabemos que el Tribunal Constitucional considera que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma<sup>67)</sup>.

Ello lleva a pensar que la única manera de hacer justicia en el caso concreto, anulando los actos manifiestamente contrarios a los principios constitucionales de justicia tributaria que son resultado *patológico* de la aplicación de unas leyes que en la normalidad de los casos son constitucionales es, paradójicamente, eludir la intervención del Tribunal Constitucional. Lo cual, de ser cierto, permitiría comprender mejor la actuación del Tribunal Supremo, aunque revelaría la existencia de un serio problema en el funcionamiento de nuestras instituciones.

---

## NOTAS AL PIE DE PÁGINA

---

El trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación DER2017-86971-P, titulado “Las entidades locales y su financiación: nuevos retos derivados de la reforma del control interno y de los cambios en el sistema tributario local”.

---

1

Vid [SSTC 70/1991, de 8 de abril](#) (RTC 1991, 70), [308/1994, de 21 de noviembre](#) (RTC 1994, 308), [289/2000, de 30 de noviembre](#) (RTC 2000, 289), o 26/2017, de 11 de mayo.

---

2

Obviamente no defendemos la inconstitucionalidad y nulidad de esos supuestos, pero sí la inconstitucionalidad sin nulidad, con un mandato al legislador para corregir en un período de tiempo determinado los defectos apreciados en la norma enjuiciada, como hace el Tribunal Constitucional alemán desde hace años.

---

3

Vid STC 26/2017, de 11 de mayo.

---

4

Vid., por todas, sentencia de 17 de abril de 2017 (ECLI: ES:TS:2017:1503), Pon. Sr Montero Fernández.

---

5

En este sentido PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 127.

---

6

GUILLEM CARRAU, J., *La buena administración en la UE tras el tratado de Lisboa: ¿más por menos?*, en la Revista Cortes: Anuario de derecho parlamentario, N.º 25, 2011, pág. 71

---

7

Según afirma PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit., pág. 149.

---

8

Vid. PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit., pág. 149 y, también, TORNOS MAS, J. “El principio de buena administración o el intento de dotar de alma a la Administración Pública”, en *Derechos fundamentales y otros estudios: en homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Martín-Retortillo*, Ed. El Justicia de Aragón, Vol. 1, 2008, pág. 631.

---

9

En la redacción de la [Ley 9/2017, de 8 de noviembre](#), de Contratos del Sector Público, aunque el [artículo 4](#) de la [Ley 13/1995, de 18 de mayo](#), de Contratos de las Administraciones Públicas, también contenía una referencia explícita al principio de buena administración.

---

10

Tal y como destacaba TORNOS MAS, J. “El principio de buena administración...”, pág. 631.

---

11

Vid el artículo 31 del Estatuto de Autonomía andaluz, el artículo 4 del Estatuto de Autonomía balear, el [artículo 12](#) del [Estatuto de Autonomía de Castilla y León](#), o el artículo 9 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana.

---

12

[Comunicación de la Comisión, de 25 de julio de 2001](#), «La gobernanza europea – Un Libro Blanco» [COM (2001) 428 final – Diario Oficial C 287 de 12.10.2001]. El texto íntegro se puede consultar en la siguiente página web: <http://www.bioeticanet.info/documentos/GobernanzaEuropea01.pdf>.

---

13

Según GUILLEM CARRAU, J., *La buena administración...*, cit., pág. 75, el derecho a los documentos reconocido como derecho subjetivo en el [artículo 255](#) del [Tratado constitutivo de la Comunidad Europea](#) supone el germen del derecho de acceso a documentos de las Administraciones comunitarias, tal y como se reconoce en el Tratado de Lisboa como eje del principio de transparencia.

---

14

Como afirma BARNES, J., *Buena administración, principio democrático y procedimiento administrativo*, en Revista Digital de Derecho Administrativo, núm. 21, primer semestre/2019, “*el derecho a una buena administración en realidad integra un conjunto de derechos procedimentales, que en última instancia se traducen en su mayor parte en derechos de defensa*” (pág. 79); lo que tendría especial importancia si consideramos que este mismo autor considera que en los últimos tiempos se ha producido una “procedimentalización del derecho” (pág. 85).

---

15

Sobre el contenido de este precepto, sostiene FUENTETAJA PASTOR, J., *El derecho a la buena administración en la [Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea](#)*, en RDUE núm. 15, 2008, pág. 152, que reúne bajo el paraguas del nuevo derecho a la buena administración una variedad de derechos

instrumentales o procedimentales reconocidos y perfilados por la jurisprudencia comunitaria. PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, págs. 144 y ss., recoge varias sentencias del TJUE de los años setenta, ochenta y noventa en las que se invoca ese principio de buena administración. CARRILLO DONAIRE, J.A., “Buena administración, ¿un principio, un mandato o un derecho subjetivo?”, en SANTAMARÍA PASTOR (dir), *Los principios jurídicos del derecho administrativo*, Ed. La Ley, Madrid 2010, pág. 1142, también considera poco innovador ese reconocimiento, pero valora positivamente esa regulación porque proporciona una base ideológica a todos esos derechos al reconocerles naturaleza de derecho fundamental.

---

16

Ese Informe se elabora anualmente desde el año 2010 y refleja el compromiso de la Comisión de llevar un seguimiento del progreso en la aplicación de la Carta en las materias en que la Unión tiene potestad para actuar.

---

17

Nos referimos, en concreto, al trabajo de tesis doctoral de PONCE SOLA, J., “El principio de buena administración: discrecionalidad y procedimiento administrativo”, defendido en noviembre de 1998 en la Universidad de Barcelona, en el que se contienen las bases de la monografía del mismo autor *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido*, anteriormente citado. Según TORNOS MAS, J., *El principio de buena administración...* cit., pág. 637, esa monografía es “uno de los estudios más completos relativos al principio de buena administración”.

---

18

PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, pág. 155.

---

19

PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, pág. 156.

---

20

PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, pág. 157.

---

21

PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, pág. 160, donde se contiene una referencia a la  [STC 178/1989, de 2 de noviembre](#) (RTC 1989, 178), en la que afirma que el principio de eficacia “es, además, un mandato para la Administración, en la medida en que ha de actuar de acuerdo con él”.

---

22

Junto a la [Ley 40/2015](#) es preciso mencionar la [Ley 39/2015, de 1 de octubre](#), del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (especialmente los artículos 13, 21, 35, 53, 71, 76, 88, 118, 119, 129, 131 y 133) y la [Ley 19/2013, de 9 de diciembre](#), de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno

---

23

Vid, paradigmática de lo que venimos diciendo, la STS de 20 de enero de 2014, de la Sección Tercera de la Sala Tercera, ECLI: ES:TS:2014:33, en la que se afirma que *“cabe poner de relieve que el mandato constitucional contenido en el artículo 103 de la Constitución , a cuyo tenor la Administración Pública, que sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con el principio de eficacia y con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, le impone el deber de «buena administración», que comporta que en la tramitación de los expedientes administrativos respete las reglas y garantías establecidas en la [Ley 30/1992, de 26 de noviembre](#), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”*.

---

24

Vid. STS de 20 de noviembre de 2015 de la Sección Quinta de la Sala Tercera ECLI: ES:TS:2015:5342, en la que se reprocha a la Administración no haber dado respuesta a una solicitud presentada por quien estaba legitimado, en tanto *“tal exigencia puede deducirse incluso, no sólo de nuestro propio ordenamiento interno, sino también del derecho a la buena administración reconocido por la normativa europea”*; vid. también la STS de 2 de octubre de 2014, de la Sección Quinta de la Sala Tercera, ECLI: ES:TS:2014:3963, en la que se afirma que *“la potestad de planeamiento ha de actuarse siempre en aras del interés general y según principios de buena administración para lograr la mejor ordenación urbanística posible”*.

---

25

Vid. STS de 4 de diciembre de 2014, de la Sección Quinta de la Sala Tercera, ECLI: ES:TS:2014:5156, con referencias a los preceptos nacionales y al [artículo 41](#) CDFUE.; o la STS de 29 de septiembre de 2014, de la Sección Tercera de la Sala Tercera, ECLI: ES:TS:2014:3765

---

26

Vid. STS de 3 de noviembre de 2015 de la Sección Tercera de la Sala Tercera, ECLI: ES:TS:2015:4627, en la que se anula una disposición general porque el valor de margen de comercialización se había realizado *“sin soporte metodológico y sin ofrecer una explicación adecuada sobre los parámetros utilizados, lo que conculca este principio de transparencia y el deber de buena administración, cuyo carácter imperativo y vinculante se infiere del artículo 103 de la Constitución”*; vid también la Sentencia de 27 marzo 2013, de la Sección Tercera de la Sala Tercera, ECLI: ES:TS:2013:1284.

---

27

Recordamos en este punto que, PAREJO ALFONSO, L., Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales

distintas y complementarias, Ed. Tecnos, 1993, pág. 121, la discrecionalidad “*consiste en la atribución a la Administración por el legislador de un ámbito de elección (...) dentro del cual pueden darse varias actuaciones administrativas igualmente válidas*”.

---

28

FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *De nuevo sobre el poder discrecional y su ejercicio arbitrario*, en REDA, núm. 80, octubre-diciembre 1993, pág.548., citado por PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, pág. 106.

---

29

En concreto, cita a FERNÁNDEZ FERRERES, CHINCHILLA y BELTRÁN (PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, pág. 148).

---

30

PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, pág. 127.

---

31

PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, pág. 155 a 161.

---

32

TORNOS MAS, J., *El principio de buena administración...* cit., pág. 637. También se refiere a la función del principio de buena administración en las actuaciones discrecionales BOUSTA, R., *Pour une approche conceptuelle de la notion de bonne administration*, en Revista Digital de Derecho Administrativo, núm. 21, primer semestre/2019, pág. 31, cuando dice que “*en somme, les principes de bonne administration ont changé la façon dont le pouvoir discrétionnaire était considéré d’un point de vue juridique*”.

---

33

Sentencia de 17 de abril de 2017 (ECLI: ES:TS:2017:1503), Pon. Sr. Montero Fernández.

---

34

Sentencia de 13 de noviembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:3677), Pon. Sr. Díaz Delgado.

---

35

Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (ECLI: ES:TS:2017:4499, Pon. Sr. Montero Fernández.

Sentencia de 18 de diciembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:4115), Pon. Sr. Toledano Cantero.

---

Sentencia de 19 de febrero de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:579), Pon. Sr. Montero Fernández.

---

Sentencia de 30 de mayo de 2014 (ECLI: ES:TS:2014:2159), Pon. Sr. Frías Ponce.

---

Sentencia de 5 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:800), Pon. Sr. Montero Fernández.

---

Sentencia de 20 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1165), Pon. Sr. Díaz Delgado.

---

Sentencia de 2 de abril de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1131), Pon. Sr. Cudero Blas.

---

Sentencia de 14 de mayo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1700), Pon. Sr. Cudero Blas. En esta sentencia se añade una cuestión adicional, porque las liquidaciones del IBI impugnadas ya habían devenido firmes y el recurrente pretendía su anulación por considerar que existía nulidad de pleno derecho.

---

Sentencia de 19 de febrero de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:587), Pon. Sr. Toledano Cantero. En esta sentencia se reitera la fundamentación, aunque se desestima el recurso porque el contribuyente no había instado la rectificación catastral.

---

Sentencia de 27 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1059), Pon. Sr. Merino Jara.

---

46

Vid SSTS de 3 de abril de 2008 (ECLI: ES:TS:2008:1658), Pon. Sr. Frías Ponce; 26 de octubre de 2012, (ECLI: ES:TS:2012:3304), Pon. Sr. Aguallo Avilés; 18 de septiembre de 2013 (ECLI: ES:TS:2013:4586), Pon. Sr. Garzón Herrero; 23 de enero de 2014 (ECLI: ES:TS:2014:432), Pon. Sr. Martínez Micó; 7 de octubre de 2015 (ECLI: ES:TS:2015:4300), Pon. Sr. Martín Timón; 25 de octubre de 2015 (ECLI: ES:TS:2015:4507), Pon. Sr. Martínez Micó.

---

47

Vid. SSTS de 3 de noviembre de 2011 (ECLI: ES:TS:2011:7245), Pon. Sr. Montero Fernández; 6 de noviembre de 2012 (ECLI: ES:TS:2012:7645), Pon. Sr. Sr. Fernández Montalvo; 25 de junio de 2013 (ECLI: ES:TS:2013:3970), Pon. Sr Martínez Micó.

---

48

Como se afirma en la STS de 7 de octubre de 2015 citada, nos encontramos ante *“una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado”*.

---

49

Tal y como expusimos en MARIN-BARNUEVO FABO, D., *la relevancia jurídica del plazo de notificación de las resoluciones de los TEA*, en Revistas de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 447 (mayo 2020).

---

50

Nos parece, por tanto, abiertamente rechazable la afirmación contenida en la sentencia de 18 de diciembre de 2019, de que *“la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad”*, cuando esa demora había sido de siete meses.

---

51

Tal y como había reconocido el Tribunal Supremo en otras sentencias, como la de 14 de febrero de 2017 (ECLI: ES:TS:2017:490), Pon. Sr. Montero Fernández, en la que se pone de manifiesto que el precepto reglamentario que ordena el cómputo del plazo para la ejecución a partir del momento de la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución establece una regla que quiebra el equilibrio entre las partes, con clara vulneración de las garantías establecidas para el obligado tributario, puesto que la Administración podría *“dilatarse el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a voluntad”*, consiguiendo por esta vía indirecta un privilegio que carece respaldo normativo alguno.

---

Tal y como defiende PONCE SOLA, J., *Deber de buena administración...* cit, pág. 109 y ss., equiparando en este la “función administrativa”, que se desarrolla a través del procedimiento administrativo, con la “función judicial” que debe ser realizada a través del proceso judicial.

---

Vid, ampliamente, MARIN-BARNUEVO FABO, D., *La impugnación de valores catastrales firmes con ocasión de la impugnación de la liquidación del IBI*, en *Revistas de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 435 (junio 2019).

---

O, aunque sí lo esté realizando, la manifestación de capacidad económica puesta de manifiesto es inferior a la que se desprende de la aplicación de las reglas de determinación de la base imponible.

---

Que, en nuestra opinión, serían vulnerados si se exigiera pagar el impuesto por la titularidad de bienes urbanos al titular de bienes rústicos, como sucedía en el caso enjuiciado como consecuencia de lo dispuesto en los artículos 6.13, 65, 75.3 y 77.5 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el [artículo 12.4](#) de la [Ley del Catastro Inmobiliario](#), que obligan a exigir el IBI en función de los datos contenidos en el padrón, con independencia de que los actos de calificación y valoración catastral hubieran sido impugnados.

---

Tal y como tuvimos ocasión de explicar en JIMÉNEZ/MARIN-BARNUEVO, *La suspensión del procedimiento ejecutivo con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento*, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 437 agosto-septiembre 2019.

---

Vid, por todas, STS de 27 de febrero de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:704), Pon. Sr. Navarro Sanchís, con múltiples referencias a otras sentencias anteriores en las que establece que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva de una liquidación impugnada en tanto no haya resuelto la solicitud de suspensión de ejecución.

---

Lo que obligaría a cuestionar la naturaleza jurídica del recargo de apremio, como hacemos en JIMÉNEZ/MARIN-BARNUEVO, *La suspensión...* cit.,

---

Dejando a un lado los supuestos de determinación del plazo para hacer alegaciones, como el que motiva el supuesto enjuiciado en la sentencia analizada que se contiene en el [artículo 109.8](#) [LGT](#)

---

Como tempranamente postulara J. I. MORENO FERNÁNDEZ, *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Ed. Lex Nova, Valladolid 1998, pág. 40 y ss. Vid. también en relación con esta misma cuestión, aunque por referencia a los supuestos de decisiones adoptadas por tribunales de oposiciones, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *La discrecionalidad técnica: un viejo fantasma que se desvanece*, en *Revista de Administración Pública*, núm. 196, enero-abril 2015, págs. 216 y ss.

---

Ello es así porque el [artículo 48](#) del [Reglamento General de Recaudación](#), aprobado por el [Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre](#), disponía que “*podrán aplazarse o fraccionarse el pago de la deuda, tanto en período voluntario como ejecutivo, previa petición de los obligados, cuando la situación de su tesorería, discrecionalmente apreciada por la Administración, les impida efectuar el pago de sus débitos*”. El Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el vigente Reglamento General de Recaudación, no contiene esa referencia a la discrecionalidad.

---

Como bien explica SÁNCHEZ PINO, A.J., *Deudas tributarias susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento y presupuesto para su concesión*, en *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 8/2016, pág. 8 del documento electrónico, en donde explica que el otorgamiento de aplazamiento no constituye una potestad discrecional, porque el poder de decisión “*se circunscribe a la constatación de si concurre el presupuesto justificativo de su concesión, esto es, la dificultad transitoria de liquidez para hacer frente al pago de una deuda tributaria. Se trata, por tanto, de una potestad reglada en cuyo ejercicio ocupa un lugar central la aplicación de un concepto jurídico indeterminado*”. Vid. también la STS de 13 de octubre de 2015 (ECLI: ES:TS:2015:4136), Pon. Sr. Huelin, en la que se afirma que “*la potestad que se atribuye a la Administración para resolver las solicitudes de aplazamiento no es técnicamente discrecional (...), si lo fuera, la Administración podría optar entre indiferentes jurídicos y resolver mediante criterios de mera oportunidad. (...) Se trata pues de una potestad reglada, que la Administración tributaria ha de ejercer aplicando al caso concreto los conceptos jurídicos indeterminados contenidos en la norma*”

---

Vid, por todos, VARONA ALABERN, J.E., *Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 149/2011, pág. 11 del documento electrónico.

---

Como sucedería, paradigmáticamente, en caso de que un procedimiento de inspección finalizara con una regularización de la situación del sujeto pasivo en relación con el IVA y en el Impuesto sobre Sociedades, y por vulneración del principio de buena administración fueran anuladas las liquidaciones del IVA y no las del IS.

---

65

Nos referimos ahora a la Sección Quinta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, cuya sentencia de 20 de noviembre de 2015 (ECLI: ES:TS:2015:5342) explícitamente reconoció que resultaría 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.

---

66

Como muy oportunamente defiende DÍEZ SASTRE, S., *La formación de conceptos en el Derecho público*, Ed. Marcial Pons, Madrid 2018, pág. 107.

---

67

Vid., por todas, SSTC 70/1991, de 8 de abril, 289/2000, de 30 de noviembre, y STC 26/2017, de 16 de febrero.