

Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones *mortis causa*

Luis Miguel Salas García-Neble

Economista-Abogado

Profesor en CFPI Nuestra Señora de las Mercedes (España)

sgneble@gmail.com | <https://orcid.org/0009-0002-4708-6422>



Este trabajo ha obtenido el **1.º Premio «Estudios Financieros» 2023** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Vicente Climent Escriche, don Alfredo García Prats, don Salvador Llopis Nadal, don José Andrés Sánchez Pedroche y doña María Teresa Soler Roch.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

Pese a figurar en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea desde hace más de dos décadas, y ser corolario del principio de buena fe, no ha sido hasta fechas recientes cuando ha tenido lugar la configuración práctica del derecho a una buena administración. La silueta del mismo, en ocasiones erróneamente invocado como sinónimo del principio de confianza legítima, ha sido moldeada en los últimos años por nuestros Altos Tribunales, trazándolo como límite al exorbitante poder ejecutivo y coercitivo de la Administración tributaria.

En este trabajo analizaremos de forma práctica los criterios doctrinales y jurisprudenciales que vienen marcando la fisonomía de los principios de buena administración y de confianza legítima. Asimismo, estudiaremos si de ellos puede colegirse algún recurso que ofrezca solución a ciertas desigualdades creadas por el alcance de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, que declaró inconstitucional la forma de cálculo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Palabras clave: buena administración; confianza legítima; buena fe; impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Publicado: 05-10-2023

Cómo citar: Salas García-Neble, L. M. (2023). Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones *mortis causa*. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 487, 5-36. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18939>



Good administration and legitimate trust: regarding the liquidations of the IIVTNU in the transmissions *mortis causa*

Luis Miguel Salas García-Neble

This paper has won the **1st Financial Studies 2023** Award in the category of **Taxation**.

The jury members were: Mr. Vicente Climent Escriche, Mr. Alfredo García Prats, Mr. Salvador Llopis Nadal, Mr. José Andrés Sánchez Pedroche and Mrs. María Teresa Soler Roch.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity of the authors.

Abstract

Despite appearing in the Charter of Fundamental Rights of the European Union for more than two decades, and being a corollary of the principle of good faith, it has been recently when the practical configuration of the right to good administration has taken place. Its silhouette, sometimes mistakenly invoked as a synonym for the principle of legitimate trust, has been shaped in recent years by our High Courts, drawing it as a limit to the exorbitant executive and coercive power of the Tax Administration.

In this paper we will analyze in a practical way the doctrinal and jurisprudential criteria that have been determining the physiognomy of the principles of good administration and legitimate trust. Likewise, we will study if any resource can be drawn from them that offers a solution to certain inequalities created by the scope of the Constitutional, judgment 182/2021, of October 26, which declared unconstitutional the way of calculating the Tax on the Increase in Value of the Land of Urban Land.

Keywords: good administration; legitimate trust; good faith; tax on the increase in value of urban land.

Received: 03-05-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Published: 05-10-2023

Citation: Salas García-Neble, L. M. (2023). Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones *mortis causa*. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 5-36. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18939>



Sumario

1. Introducción
 2. A título de prefacio
 3. Aproximación conceptual a los principios de buena administración y de confianza legítima
 4. Buena administración y confianza legítima en el plano normativo y en la doctrina administrativa
 5. Aplicaciones jurisprudenciales en la esfera tributaria
 - 5.1. Del principio de buena administración
 - 5.2. Sobre protección de la confianza
 - 5.3. ¿Cambio de paradigma en las relaciones de los contribuyentes con la Agencia Tributaria?
 6. Buena administración y confianza legítima: a propósito de los efectos de la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre
 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: El presente trabajo fue finalizado antes de la publicación de las Sentencias del Tribunal Supremo 949/2023, de 10 de julio, y 978/2023, de 12 de julio, en las que nuestro Alto Tribunal fijó como doctrina que la declaración de inconstitucionalidad absoluta del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no produce efectos sobre las liquidaciones tributarias no recurridas –ni sobre las autoliquidaciones no rectificadas– con anterioridad al día 26 de octubre 2021, la fecha del dictado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021.



A mi añorada madre, en la esperanza de su eterno gozo.

1. Introducción

Del principio de buena fe, vertebrador de nuestro ordenamiento público y privado, y tras el que se cobijan virtudes como la «rectitud» o la «honradez»¹, son corolarios el de buena administración y el de confianza legítima.

A pesar de tratarse inicialmente de conceptos indeterminados, nuestros Altos Tribunales vienen dotando a estos principios de carácter práctico, imponiendo a las Administraciones el mantener una línea de actuación homogénea en sus relaciones jurídicas, respondiendo a las expectativas generadas en los administrados en aras a lograr la tan pretendida, e inalcanzada, excelencia del sector público.

En línea con el de buena fe, estos principios, incardinados en el elenco de derechos fundamentales por derivar del artículo 9.3 de nuestra Carta Magna, actúan en una doble dirección otorgando derechos y constituyendo obligaciones para Administraciones y administrados, quienes igualmente deben actuar con la diligencia necesaria para lograr una «cooperación eficaz» en su relación (Sánchez López, 2022, pp. 159-198).

En el plano tributario², las implicaciones de los principios que se abordarán en este trabajo se observan en el artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), precepto que persigue el «sistema tributario justo» que preconiza el artículo 31.1 de la Constitución española (CE). No obstante, es precisamente en sede de la Hacienda pública donde, a golpe de resoluciones tendentes a una mayor recaudación, camufladas bajo una apariencia ficticia de interés general, más han venido siendo vulnerados los derechos de los contribuyentes.

¹ El Diccionario de la Real Academia Española (DRAE 2014) define *buena fe* como «criterio de conducta al que ha de adaptarse el comportamiento honesto de los sujetos de derecho» (segunda acepción). En su tercera acepción le da el siguiente significado: «En las relaciones bilaterales, comportamiento adecuado a las expectativas de la otra parte». <https://dle.rae.es/fe>

² Respecto a la evolución del principio a la buena administración en la esfera tributaria puede consultarse Marín-Barnuevo Fabo (2020, pp. 15-38).

En el presente artículo analizaremos criterios doctrinales y jurisprudenciales relacionados con estos principios en el ámbito tributario, poniendo de manifiesto su configuración y aplicación práctica mediante recientes pronunciamientos judiciales que vienen acotando los límites del desorbitado poder de esta Administración. Ello nos permitirá realizar un breve análisis práctico acerca de estos principios, poniendo en relieve aspectos del diario de la gestión tributaria que aceptarían mejora técnica, y arrojar una posible solución a una de las mayores controversias tributarias de los últimos años: la nulidad de la antigua³ forma de cálculo del IIVTNU mediante la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre⁴.

2. A título de prefacio

El 7 de diciembre de 2000, en Niza, fue proclamada la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea por el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea. Dicha Carta recogía un desconocido derecho a la buena administración, cuya redacción parecía incardinarse de forma apriorística como derivada del principio de buena fe.

No obstante, y a pesar de formar parte del acervo comunitario desde entonces, no ha sido hasta fecha reciente cuando este principio ha ido adquiriendo trascendencia práctica, y ello con motivo de su utilización por parte de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) en su objetivo de poner coto a la *mala praxis* administrativa, especialmente voraz en el ámbito tributario⁵.

³ Previa a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Pueden consultarse los nuevos escenarios de tributación en Sánchez García (2022, pp. E5-E21).

⁴ *Vid.* De Juan Casadevall (2022); Menéndez Moreno (2022). Esta autora califica la controversia como «una serie de despropósitos que dejan en muy mal lugar a los más altos operadores jurídicos de nuestro país».

⁵ Estando incursos en la anterior crisis económico-financiera, y cuando resultaban impensables escenarios como los estados de alarma por pandemia sanitaria, el otrora magistrado de la Audiencia Nacional, y actualmente del TS, Navarro Sanchís (2012, p. 3), denunciaba que:

La crisis económica, además de causar los estragos que le son propios, se está adentrando como una amenazadora ola en el mundo del Derecho, de suerte que, por la puerta de atrás y como de extranjijs, está tomando carta de naturaleza una especie de principio general del Derecho, actualización del principio pro Fisco, según el cual las normas, incluso la jurisprudencia, deben interpretarse conforme a la mayor recaudación. Esto no se dice, en absoluto como broma. Sería interesante acometer el estudio del «Derecho financiero y tributario de crisis», caracterizado por la suplantación de los viejos principios por otros nuevos, más restrictivos de derechos, como si el interés público experimentara una mutación y quedara ahora relegado a una visión economicista de las cosas, a menudo contradictoria con normas y principios que teníamos –con todo candor– por bien asentados.

De forma paralela a la utilización de tal principio, si bien con bastante anterioridad, encontramos el principio de confianza legítima, cuyos orígenes son fijados por el profesor García de Enterría (1999, pp. 401 y ss.) en la jurisprudencia alemana (*Vertrauensschutz*)⁶. En particular, y al igual que sucede con la figura del retraso desleal (*Verwirkung*)⁷, se localizan sus inicios en la jurisprudencia del Tribunal Administrativo de Prusia, siendo la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 16 de junio de 1966 (asunto C-54/65, *Chatillon vs High Authority*) la primera que se funda en aquel (León Cavero, 2011)⁸.

3. Aproximación conceptual a los principios de buena administración y de confianza legítima

El *Diccionario panhispánico del español jurídico* define la *buena administración* como derecho personal que obliga a instituciones, órganos y organismos de la Unión a dotar de imparcialidad y equidad sus asuntos, resolviéndolos en «un plazo razonable». Barnes (2019, p. 79) lo considera integrado en un «conjunto derechos procedimentales, que en última instancia se traducen en su mayor parte en derechos de defensa».

El derecho a la buena administración, entendido como «dinámico e indefinido» (Casas Agudo, 2020, p. 100), «de última generación»⁹ y de «nuevo cuño» a tenor de la normativa comunitaria, se presenta como un deber de excelencia en el funcionamiento de las instituciones, del que subyace una especie de derecho instrumental que posibilita la defensa de otros derechos (Tomás Mallén, 2000, pp. 41 y 42).

En nuestra opinión, la denominación del referido derecho admite mejora, ya que de ella parece inferirse que el correcto funcionamiento de una Administración pública es una aspiración utópica, mereciendo alarde aquella que actúe de la única forma posible: con eficacia, con eficiencia y en pro del interés general. Así, al igual que no calificamos de *buen contribuyente* a aquel que no defrauda, no entendemos adecuado tildar de *buena administración* a aquella que exclusivamente se limita a actuar de la forma que se le presupone en un Estado de Derecho. Así, no juzgaríamos como acorde a la lógica jurídica un principio de «enriquecimiento justo» o de *reformatio in melius*, por la simple razón de que aquellos se presumen. Sin embargo, cuando el sujeto activo es una Administración, proceder según lo

⁶ Sentencia del Tribunal Contencioso-Administrativo de Berlín de 14 de mayo de 1956.

⁷ Entendido por nuestros tribunales como la demora en el ejercicio de acciones cuando concurre algún acto que pudiera hacer creer al demandado que la acción no iba a ejercitarse por renunciar el actor a su derecho. A este tenor pueden destacarse las Sentencias del TS de 21 de mayo de 1982, de 21 de septiembre de 1987, de 13 de julio de 1995, de 4 de julio de 1997 o de 22 de octubre de 2002.

⁸ En este artículo, el autor analiza la evolución del principio en las resoluciones de nuestro Alto Tribunal.

⁹ Fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TS de 30 de abril de 2012 (rec. núm. 1869/2011).

correcto se presenta como una bondad, una suerte de privilegio al alcance de los pocos afortunados que se topen con una institución pública que se limite a hacer lo correcto, o que se atrevan a acudir a los tribunales para lograr la oportuna tutela.

Como no podía ser de otra forma, del derecho a una buena administración se desprende el deber de buena administración, que no es distinto a la adopción de criterios concretos que garanticen el buen actuar administrativo (Garín Ballesteros, 2021, p. 150), formando parte de aquel la obligación de motivar los actos tributarios o la de cumplir las garantías procedimentales.

Hasta el momento, solo hemos aludido a la buena administración en su dimensión de derecho-deber, si bien no debemos obviar la buena administración como principio general del Derecho, o lo que es lo mismo como versión objetiva del derecho a una buena administración (García Novoa, 2019).

En esta dirección, el principio de buena administración, conectado con el principio de juridicidad¹⁰ y con mayor alcance que este, se alinea como informador de la actuación de las Administraciones mediante un «elenco de principios de alcance o proyección más particularizados que aquel, así como de derechos (de los ciudadanos o administrados) y deberes (de la Administración Pública) que lo concretan» (Matilla Correa, 2020, p. 235). Entre dichos principios «más particularizados» podemos encontrar el de eficacia, eficiencia, economicidad, celeridad, objetividad, imparcialidad, proporcionalidad, debido procedimiento, publicidad, transparencia, participación, racionalidad, no discriminación, control y responsabilidad patrimonial (Matilla Correa, 2020, p. 240)¹¹.

A menudo, el principio de buena administración es citado por doctrina y jurisprudencia junto al de confianza legítima, como si ambos fueran sinónimos o equivalentes, opinión que no compartimos, ya que tras este último aflora una obligación para las Administraciones, que no es otra que evitar defraudar las expectativas generadas por sus actos y normas, mediante la adopción repentina de actuaciones de signo distinto sin motivación que la justifique.

Rodríguez Arana (2013a, p. 62) considera que la existencia del principio de confianza legítima «impide la generación o cristalización de situaciones arbitrarias, irracionales, que puedan socavar el ambiente que debe presidir las relaciones jurídicas entre Administración y ciudadanos», sirviendo al interés general y mostrándose como un corolario del principio de buena administración en tanto que aquel impregna la actuación administrativa de «racionalidad, objetividad o congruencia» (p. 66).

¹⁰ Este principio, de espectro superior al de legalidad, considera que ciudadanos y administraciones están sometidos al Derecho en sentido amplio. Expresión de este la encontramos en el artículo 9.1 de la CE en la sujeción de los ciudadanos y poderes públicos «a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico».

¹¹ El autor dedica las páginas 241-269 de este trabajo al desarrollo de los principios de eficacia, eficiencia, objetividad, economía o economicidad y celeridad.

En virtud de este principio, y con fundamento en numerosas resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y de nuestros Tribunales Supremo y Constitucional¹², León Cavero (2011) entiende que pueden revisarse aquellos actos administrativos que han generado expectativas legítimas en el ciudadano por cumplirse los siguientes requisitos:

- **Objetivos:** «que la institución comunitaria actúe en ejercicio de potestades regladas estrictas, no discrecionales y que haya conferido al administrado garantías concretas –en un acto individual expreso, una práctica administrativa inveterada o circulares publicadas que, en todo caso, deben ser conformes a derecho–».
- **Subjetivos:** «que el operador económico que invoque el principio, aun siendo prudente, no esté en condiciones de prever la adopción de una medida comunitaria perjudicial para sus intereses –pues cuando sea previsible o posible no puede aplicarse– y que el interés público subyacente en el cambio de criterio administrativo sea menos merecedor de protección que el interés privado que deriva de la expectativa de mantenimiento de la practica administrativa anterior».

No obstante, al tener origen jurisprudencial, no encontramos norma que defina este principio general del Derecho, siendo incorporado a nuestro ordenamiento a través del efecto que en él tienen los pronunciamientos del TJUE y de nuestro Alto Tribunal, destacando en nuestra opinión la Sentencia del TS 776/2021, de 2 de junio (rec. núm. 1478/2018), que recoge la formulación positiva de la confianza legítima, en el sentido de que «implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever, y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos», precisando de la concurrencia de las siguientes exigencias:

- Ser «respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho».
- No garantizar una situación irreversible de enriquecimiento injusto.
- Valorar los actos de una parte para determinar si es contraria a este principio la conducta de la otra parte.
- La existencia de «actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano».

¹² Sentencias del TJCE de 19 de noviembre de 1991 (Francovich), de 8 de octubre de 1996 (Dillenkoffer), de 20 de septiembre de 1998 (C-203/1986) y de 8 de junio de 1978 (C-97/76). Sentencia del TS de 12 de junio de 2003 (Sogecable). Sentencias del TC 332/2005, de 15 de diciembre; 126/1987, de 16 de julio; 182/1997, de 28 de octubre; 205/1992, de 26 de noviembre, o 197/1992, de 19 de noviembre.

En línea con la buena fe, que cobija un canon de lealtad en la conducta y de honestidad en la actuación de los sujetos de las relaciones jurídicas (Díez-Picazo, 1977, pp. 11-12), y con el artículo 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, Rozas Valdés (2021, p. 50) define la confianza legítima como «predecibilidad –en términos más modestos que certeza– del Derecho. En definitiva, saber a qué atenerse».

Dada la vinculación entre ambos principios, y por su interés didáctico, quien suscribe entiende conveniente recordar la mayoritaria distinción doctrinal entre el concepto de buena fe objetiva y subjetiva (De los Mozos, 1965, pp. 57 y ss.)¹³, y que superó la teoría de brillantes autores que la consideraban como única (Hernández Gil, 1979, pp. 19 y ss.)¹⁴.

4. Buena administración y confianza legítima en el plano normativo y en la doctrina administrativa

El derecho a la buena administración figura expresamente recogido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. El apartado 2 de dicho precepto considera incluidos en aquel los derechos a la audiencia de forma previa a la adopción de actos desfavorables; el de acceso al expediente; el de motivación de los actos administrativos; el de resarcimiento de daños causados por instituciones comunitarias; y el de usar una de las lenguas comunitarias en las relaciones con instituciones de la Unión. Este texto expresamente goza del mismo valor jurídico que los tratados en el ámbito comunitario ex artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea.

En esta misma línea, nuestra Carta Magna en su artículo 10.2 propugna que «los derechos fundamentales y las libertades que la CE reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Por lo tanto, aun resultando implícito en los artículos 9.3, 31.2, 103 y 106 de la Constitución, podemos defender que el derecho a la buena administración es plenamente aplicable a las relaciones entre administrados y Administraciones¹⁵.

Por ello, entendemos el derecho a una buena administración integrado entre aquellos que gozan de carácter fundamental (Rodríguez Arana, 2012, p. 114), máxime en un Estado social y democrático de Derecho en que el interés general ni es asumido completamente por el poder público ni definido unilateralmente por este, sino abierto a la pluralidad me-

¹³ En la misma línea, Díez-Picazo (1963, pp. 136-137).

¹⁴ Sigue su exégesis Castro Lucini (1983, pp. 1.228-1.242).

¹⁵ *Vid.* Sentencia del TS 21/2020, de 15 de enero (rec. núm. 3835/2018).

diante su participación¹⁶. Son consecuencias de este derecho fundamental los principios de juridicidad, de servicio objetivo, promocional de los poderes públicos, de racionalidad, de igualdad, de eficacia, de publicidad de las normas, de seguridad jurídica, de proporcionalidad, de ejercicio normativo del poder, de imparcialidad e independencia, de relevancia, de coherencia, de buena fe, de confianza legítima, de asesoramiento, de responsabilidad, de facilitación en tramitación, de celeridad, de transparencia, de protección a la intimidad, de ética, de debido proceso y de cooperación (Rodríguez Arana, 2013b, pp. 50-52).

Asimismo, sin mencionarse expresamente, las exigencias de la buena administración se observan de forma recurrente en la normativa administrativa. A título enunciativo y no limitativo: en los artículos 3.1, 32.1 y 81 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; o en los artículos 13 y 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

A nivel regional, es recogido entre los principios rectores que deben ordenar las relaciones jurídicas con los entes públicos en diferentes estatutos de autonomía¹⁷. En algunos de ellos, y a diferencia del principio de confianza legítima, se dota de contenido positivo estableciendo el derecho a los ciudadanos a:

- Una actuación administrativa proporcionada a sus fines y ajustada al principio de igualdad.
- Participar plenamente en las decisiones que les afecten, obteniendo de ellas una información veraz.
- Acceder a los archivos y registros de instituciones públicas, cualquiera que sea su soporte, con las excepciones que la ley establezca.
- Recibir servicios de máxima calidad, obteniendo información integral tanto sobre ellos como sobre el estado de la tramitación de los asuntos que les conciernan.

¹⁶ Vid. fundamento jurídico tercero de la Sentencia del TC 18/1984, de 7 de febrero.

¹⁷ Se halla este principio en los artículos 30.2 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña; 31 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía; 9 de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana; 32 de la Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias; 28 bis de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra; 39 de la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura; 14 de la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears; 12 de la Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León. Por el contrario, no se observa este principio en los Estatutos de Autonomía más antiguos: País Vasco (1979), Galicia (1981), Principado de Asturias (1981), Cantabria (1981), La Rioja (1982), Región de Murcia (1982), Castilla-La Mancha (1982), Comunidad de Madrid (1983), Ciudad de Ceuta (1995) y Ciudad de Melilla (1995).

- Un tratamiento imparcial y objetivo de los asuntos que les afecten, siendo estos resueltos en un plazo razonable.
- Acceder a la función pública en condiciones de igualdad y según los principios constitucionales de mérito y capacidad.
- La protección de sus datos de carácter personal.
- Formular quejas sobre el funcionamiento de los servicios públicos, y a su resolución.

Por su parte, el de confianza legítima figura entre el elenco de principios generales que deben ser observados por las Administraciones públicas en sus actuaciones¹⁸. Al margen de ello, diversos estatutos de autonomía, sobre todo los más recientes, lo han recogido entre sus principios generales o como derechos y deberes de la Administración y los administrados.

En este sentido, viene expresamente establecido en los estatutos de autonomía de Andalucía¹⁹, de Aragón²⁰ y de Extremadura²¹, si bien no es menos cierto que, al tratarse de un principio general del Derecho, su efectividad no estaría supeditada a tal mención en el cuerpo estatutario. Igualmente, la confianza legítima figura como principio general en importante normativa emanada de diversas comunidades²² que, por su antigua redacción o sencillamente por no entenderlo conveniente, no la han recogido en sus estatutos.

¹⁸ Artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Este precepto literalmente expresa como principio a respetar por las Administraciones en su actuación y relaciones la «buena fe, confianza legítima y lealtad institucional». Nos llama la atención que el legislador, tanto en la actual redacción como en la vigente desde 1992 a 2015 (Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), haya optado por ubicarla al mismo nivel que la buena fe, cuando entendemos que la confianza legítima no es sino un derivado de este principio.

¹⁹ Entre los principios de actuación recogidos en el artículo 133.1 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía.

²⁰ Como principio de organización y funcionamiento de la Administración, en el artículo 62.2 de Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón.

²¹ Esta vez como principio rector de la Administración, en el artículo 37.2 de Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

²² Entre otras: Ley 16/2010, de 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración general y del sector público autonómico de Galicia; Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña; Ley 4/2005, de 1 de junio, de Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja; Ley 27/2018, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat Valenciana; Ley 8/2019, de 13 de diciembre, de Participación de Castilla-La Mancha; Ley de Cantabria 5/2018, de 22 de noviembre, de Régimen Jurídico del Gobierno, de la Administración y del Sector Público Institucional de la Comunidad Autónoma de Cantabria; o la Ley 2/2011, de 22 de marzo, por la que se regula la participación institucional de las organizaciones empresariales y sindicales más representativas de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

Con motivo de la reciente línea jurisprudencial de nuestro Alto Tribunal, que será abordada en el siguiente epígrafe, se modifica igualmente la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), si bien aquel solo recoge el principio de buena administración como criterio interpretativo en dos de sus resoluciones²³. En una, reconoció el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido indebidamente soportado por no haberse aplicado la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º f) de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Ley 37/1992), expresando que la buena administración informa de todo tipo de procedimientos administrativos y no solo los de inspección. En la otra, anuló un expediente sancionador marcado por la desidia administrativa.

No obstante, sí alude el TEAC al principio de buena administración en el texto de varias resoluciones, destacando en nuestra opinión pronunciamientos como la prohibición de dictar providencia de apremio contra una liquidación recurrida en reposición sin solicitud de suspensión sobre la que no ha recaído resolución expresa en plazo²⁴ o contra una deuda objeto de solicitud de aplazamiento en periodo ejecutivo aún no resuelta, al tener dicha solicitud «efectos suspensivos»²⁵, no pudiéndose notificar la providencia hasta que la Administración no resuelva expresamente la citada petición.

Por otro lado, y aunque tampoco haya derrochado en sus resoluciones la invocación de este principio, se observa la alusión a la protección de la confianza legítima en el texto –no en los criterios– de otras nueve resoluciones recientes²⁶, que vienen a testimoniar una mayor sensibilidad del TEAC con los derechos del contribuyente, especialmente en materia recaudadora²⁷, destacando pronunciamientos como:

- Solo puede aplicarse un cambio de criterio del TS que perjudica al contribuyente desde el momento en que se produzca dicho vaivén interpretativo. No obstante, no concurriría la confianza legítima si el cambio de criterio fue publicado antes de que el contribuyente presentase su autoliquidación (Resolución del TEAC 00/04189/2019/00/00, de 23 de marzo de 2022).

²³ A la fecha de finalización del presente trabajo, solo consta su cita como criterio en la Resolución 00/04977/2018/00/00, de 20 de octubre de 2021, y en la 00/07271/2020/00/00, de 20 de octubre de 2022. Por otra parte, cabe destacar que a la fecha de este documento no consta el principio de buena administración en la resolución de ninguna de las consultas de la Dirección General de Tributos.

²⁴ Resolución 00/06715/2020/00/00, de 16 de marzo de 2021, que declara inadmisibile el recurso de alzada para unificación de criterio por haber sido fijada doctrina por el TS en Sentencia 586/2020, de 28 de mayo (rec. de casación núm. 5751/2017).

²⁵ Resolución 00/04757/2018/00/00, de 16 de marzo de 2021, que sigue la Sentencia del TS de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019).

²⁶ Con anterioridad a la del día 21 de noviembre de 2019 (Resolución 00/05464/2016/00/00), solo figura la Resolución 00/06793/2011/00/00, de 5 de noviembre de 2013.

²⁷ A este tenor, *vid.* Ruiz Garijo (2014, pp. 327-363). El autor agradece a la profesora Ruiz Garijo que le recomendase la realización del presente trabajo. De no haber sido así, y de no haber contado con sus valiosos consejos, este trabajo no habría sido siquiera iniciado.

- En línea con la anterior, no pueden «regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación» (Resoluciones del TEAC 00/01483/2017/00/00, de 11 de junio de 2020, y 00/04571/2016/00/00, de 10 de septiembre de 2019²⁸).
- No se vulnera el principio de confianza legítima en una regularización del impuesto sobre sociedades originada por la inadmisión como deducibles de pérdidas por deterioro con base en una Decisión de la Comisión Europea²⁹ que determina los efectos y el alcance de dicho principio (Resolución del TEAC 00/06793/2011/00/00, de 5 de noviembre de 2013). A nuestro juicio, en dicha Decisión y mediante una técnica legislativa propicia para la seguridad jurídica, la Comisión positiviza el principio de confianza legítima para un escenario determinado, delimitándolo expresamente.
- Es correcta y válida la notificación emitida por la Agencia Tributaria respecto a la inclusión obligatoria en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada de una empresa, cuando aquella es dirigida a quien figura en el Registro Mercantil como administrador, puesto que la notificación fue efectuada de buena fe³⁰.

5. Aplicaciones jurisprudenciales en la esfera tributaria

5.1. Del principio de buena administración

El principio de buena administración, en palabras del TS³¹, constituye «el nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negli-

²⁸ Esta resolución indica que la Inspección está obligada a seguir la línea hermenéutica trazada por la Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes en el momento de presentación de la autoliquidación del contribuyente comprobado. En caso de haber seguido aquel dicha exégesis, no procedería regularizar su situación tributaria.

²⁹ La Decisión de la Comisión Europea C-45/2007, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras, expresa que:

No obstante, dado que existía confianza legítima hasta la fecha de publicación de la Decisión de incoación, la Comisión renuncia excepcionalmente a la recuperación de cualquier ventaja fiscal derivada de la aplicación del régimen de ayudas en las ayudas vinculadas a las participaciones en empresas extranjeras controladas directa o indirectamente por empresas adquirentes españolas antes de la fecha de publicación [...], salvo que, en primer lugar, antes del 21 de diciembre de 2007 se hubiera convenido una obligación irrevocable, por parte de una empresa española adquirente, de poseer dichos derechos; en segundo lugar, el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y, en tercer lugar, la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007.

³⁰ Resolución 00/05757/2015/00/00, de 15 de octubre de 2018. Esta resolución denomina al principio que venimos estudiando como «de confianza al tercero».

³¹ Sentencia del TS 1309/2020, de 15 de octubre (rec. núm. 1652/2019).

gente», abriendo la posibilidad de «reacción jurídica contra la mala administración (culposa o dolosa, es decir, la corrupción)» (Ponce Solé, 2016, p. 237) y la interdicción de la arbitrariedad³².

En los últimos años, en sede judicial y con la finalidad de que el adjetivo «justo» dejase de tener carácter utópico cuando se vinculase a nuestro sistema tributario, el principio de buena administración ha actuado como mecanismo jurídico tanto para «reconducir la labor administrativa y asegurar el respeto de las garantías y derechos de los contribuyentes» como para la «denuncia de los abusos administrativos» (Pérez Pombo, 2021), encontrando en él «soluciones jurídicas más respetuosas con el art. 31 CE a problemas derivados de la interpretación literal de la normativa tributaria» aun suponiendo la inobservancia «de un mandato directo contenido en la ley» (Casas Agudo, 2020).

En este sentido, en los últimos años, nuestro Alto Tribunal viene utilizando el derecho a una buena administración pública de forma recurrente, basándose en él para dictar pronunciamientos vinculados con los institutos de la prescripción y caducidad como:

- La Administración tributaria está obligada a motivar las dilaciones imputables al administrado, las cuales deben figurar expresamente en el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria al objeto de poder constatarse una posible caducidad del procedimiento, no cabiendo la satisfacción de esta exigencia en un procedimiento posterior ante los Tribunales Económico-Administrativos (Sentencia del TS 361/2021, de 15 de marzo, rec. núm. 526/2020).
- Se produce caducidad por la inactividad injustificada y desproporcionada de la Administración que, mediante la figura de las actuaciones previas, alarga de forma fraudulenta el plazo para concluir un procedimiento sancionador (Sentencia del TS 1312/2021, de 4 de noviembre, rec. núm. 8325/2019).
- Es suficiente que la comunicación sea recibida en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración para establecer el *dies a quo* para la interposición de un recurso de alzada por los órganos de la AEAT ante el TEAC, debiendo entenderse como legitimados cualesquiera órganos de la Administración en que se integre el llamado legalmente a recurrir (Sentencia del TS 872/2021, de 17 de junio, rec. núm. 6123/2019).

³² Especial relieve alcanza en la discrecionalidad técnica en materia de acceso a la función pública en la que Chaves García (2016) entiende, a nuestro juicio con su característico acierto, que concurren dos principios que caminan hacia el de buena administración:

El mérito y la capacidad como pauta de acceso (elevado a rango de derecho fundamental –arts. 23 y 103.3 CE) y la eficacia como norte de la actuación administrativa (art. 103 CE), de manera que no existe buena administración si no se selecciona el candidato con mayor mérito y capacidad, o lo que es lo mismo, no es indiferente para la calidad y eficacia de la gestión pública seleccionar uno u otro.

- La Administración no puede reiniciar un nuevo procedimiento sin haber declarado la caducidad de uno previo (Sentencia del TS 1667/2020, de 3 de diciembre, rec. núm. 8332/2019).

En otras ocasiones, mediante *obiter dicta* en sentencias desestimatorias a las pretensiones de los contribuyentes, fija interesantes criterios respecto a la retroacción de actuaciones en el ámbito inspector, como:

- El *dies a quo* para el cómputo de los seis meses fijado en el artículo 150.7 de la LGT es el de la efectiva recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución, entendiéndose por tal la fecha de entrada en el Registro de la Delegación Especial, debiendo interpretarse el concepto «órgano competente» en sentido amplio (Sentencia del TS 1111/2020, de 23 de julio, rec. núm. 7483/2018).
- Cuando se ordena la retroacción de actuaciones por un Tribunal Económico-Administrativo y la Administración difiere significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución (Sentencia del TS 1853/2019, de 18 de diciembre, rec. núm. 4442/2018).
- Cuando la Administración difiere la entrega del expediente al órgano ejecutor tras retrotraerse las actuaciones habrá de determinarse «-caso por caso- en qué fecha ha de ubicarse dicho plazo inicial» (Sentencia del TS 1810/2020, de 22 de diciembre, rec. núm. 5653/2019).

Por otro lado, nos resultan igualmente relevantes otras resoluciones que vienen consolidando la figura jurisprudencial de la regularización tributaria íntegra³³. A este tenor:

- Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2021 (asunto C-396/20), en la que resuelve la cuestión prejudicial estableciendo lo siguiente:

(54) Así, cuando, a raíz de un error del sujeto pasivo debidamente detectado, la Administración tributaria haya podido determinar con certeza el importe del IVA que se le debe devolver, el principio de buena administración le obliga a informar de ello con diligencia al sujeto pasivo, por los medios que considere más adecuados, para pedirle que rectifique su solicitud de devolución, para que la Administración pueda darle curso favorable.

³³ Principio tributario, vinculado al de prohibición del enriquecimiento injusto, que obliga a la Administración a realizar todas las correcciones necesarias para restablecer la situación tributaria del comprobado, teniendo en cuenta tanto lo desfavorable como lo favorable para el contribuyente.

- Sentencia del TS 736/2021, de 26 de mayo, que expresa:

No procede, pues, acudir a un procedimiento autónomo de devolución de las cuotas indebidamente repercutidas. Tendrán que llevarse a cabo, eso sí, las actuaciones complementarias que sean precisas, sin merma, por supuesto, de los derechos y garantías procedimentales de ninguno de los interesados. La Administración no puede ignorar la conexión que tienen los principios de regularización íntegra y de buena administración, y, por ello le resulta exigible *una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación*.

Dicha sentencia, en línea con otras³⁴, fija un interesante criterio interpretativo³⁵.

Igualmente, como derecho procedimental que vertebra la tutela judicial efectiva, nos resulta tan llamativa como positiva la aplicación del principio de buena administración para³⁶:

- Considerar como *dies a quo* para solicitar la devolución de ingresos indebidos la fecha en la que se regularizó el gasto de otro contribuyente, afectando al plazo de prescripción (Sentencia del TS 741/2020, de 11 de junio, rec. núm. 3887/2017). El razonamiento esgrimido³⁷ por nuestro Alto Tribunal en esta sentencia, que lejos

³⁴ Entre muchas otras, las Sentencias del TS 3734/2020, de 29 de octubre (rec. núm. 5442/2018); 3677/2019, de 13 de noviembre (rec. núm. 1675/2018); 3263/2019, de 17 de octubre (rec. núm. 4809/2017); 665/2017, de 17 de abril (rec. núm. 785/2016); 4499/2017, de 5 de diciembre (rec. núm. 1727/2016); 4286/2014, de 23 de octubre (rec. núm. 2945/2012), o 4586/2013, de 18 de septiembre (rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 4498/2012). Algunas de las anteriores resoluciones fueron analizadas por Huesca Boadilla (2020, pp. 15-30).

³⁵ «En las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de comprobación, la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó».

³⁶ Algunas de estas resoluciones son abordadas por Orena Domínguez (2020, pp. 113-146).

³⁷ «Ciertamente, la regla general en los supuestos de autoliquidación debe ser la que tiene en cuenta la sentencia recurrida: la prescripción sanciona la inactividad del contribuyente, que deja transcurrir el plazo legal sin petición alguna desde que efectuó el ingreso indebido.

Pero esa regla general no resulta aplicable cuando el nacimiento del derecho (esto es, la constatación del carácter indebido del ingreso en cuestión) no depende del contribuyente, sino de la Administración, que está regularizando a otro obligado tributario y que, como consecuencia de su actividad de comprobación respecto del mismo, termina emitiendo una declaración que comporta que el ingreso del primer interesado sea indebido».

de tratarse de un mero *obter dicta* afecta a la *ratio decidendi*, puede ser tremendamente útil para otros escenarios en los que proceda la aplicación analógica de la *actio nata*.

- Impedir a la Administración iniciar el procedimiento de apremio sin analizar y dar respuesta motivada a una previa solicitud de aplazamiento, incluso cuando la deuda para la que solicitó el aplazamiento se hallara en periodo ejecutivo (Sentencia del TS 1309/2020, de 15 de octubre, rec. núm. 1652/2019), o a un recurso de reposición (Sentencia del TS 586/2020, de 28 de mayo, rec. de casación núm. 5751/2017).
- Estudiar si procede descartar sanciones por incumplimiento de obligaciones formales tras una inspección finalizada con acta de conformidad (Auto del TS de 19 de enero 2022, rec. núm. 1250/2021)³⁸.
- Entender que la discrecionalidad de la Administración para fijar el plazo de alegaciones, en caso de que el comprobado solicite su ampliación y no se resuelva dicha petición, implica que los días adicionales estén integrados «en el decurso de las actuaciones inspectoras» (Sentencia del TS 1280/2019, de 30 de septiembre, rec. núm. 6276/2017).
- Determinar la actuación de administrados y tribunales ante desestimaciones presuntas puesto que «es exigible de los órganos judiciales un comportamiento guiado por los principios de buena administración y buena jurisdicción o tutela judicial efectiva»³⁹ (Auto del TS de 20 de abril de 2022, rec. núm. 4792/2021). Y es que debe cuestionarse el escenario de obtener una resolución expresa extemporánea de un recurso administrativo, sobre cuya desestimación presunta se ha formulado recurso contencioso, puesto que podría quedar al arbitrio de la Administración al invocar la inadmisión de este último (por no agotarse la vía administrativa) o la excepción de cosa juzgada (por desistir del procedimiento contencioso iniciado antes de obtener la resolución expresa).

Si bien no debe sorprender al lector, cabe recordar que el legislador ha optado por aplicar –como es habitual a favor del erario público– un criterio similar al expresado por el TS en materia de interrupción de la prescripción ante actuaciones administrativas con obligaciones conexas (art. 68.9 LGT).

³⁸ Si bien en la Sentencia 183/2023, de 15 de febrero, nuestro Alto Tribunal falló en contra del contribuyente sentando como doctrina que

Sí resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que han sido objeto de un único procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado, y un informe sobre las obligaciones formales incumplidas.

³⁹ *Vid.* González de Lara Mingo (2022). Por su parte, Chaves García (2022) considera que este párrafo produce «ronroneo» entre los administrativistas, estando el auto destinado a fijar doctrina tanto sobre la LGT y los «cruciales artículos 25.1 y 69 c) LJCA».

- Censurar a la Administración que, ante circunstancias excepcionales sobrevenidas, manifieste la imposibilidad de anular un tributo liquidado porque el órgano competente para fijar los valores catastrales no sea el propio ayuntamiento (Sentencias del TS 832/2020, de 22 de junio, rec. núm. 4692/2017, y 430/2020, de 18 de mayo, rec. núm. 6950/2018).

5.2. Sobre protección de la confianza

En lo que a este principio atañe, conviene destacar su positivización por parte de nuestros tribunales, los cuales mediante resoluciones motivadas lo están configurando como la exigencia de un comportamiento de la Administración consistente en observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever, y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de ellos⁴⁰.

A la fecha de edición del presente trabajo, el TS ha hecho uso del principio de confianza legítima en 3.776 resoluciones⁴¹ del orden contencioso-administrativo, la primera de ellas en 1988⁴², si bien no ha sido hasta fechas recientes cuando ha comenzado a pronunciarse sobre su forma de aplicación.

Ante una hipotética pregunta del lector acerca de si el principio de confianza legítima recoge, como la doctrina ha considerado respecto al principio de buena fe, un plano objetivo y otro subjetivo, encontraríamos respuesta en la hermenéutica de nuestro Alto Tribunal, de la que parece desprenderse lo contrario, cabiendo solo el componente objetivo –a pesar de la subjetividad que encierra la propia denominación del principio–. En este sentido, tenemos por oportuno colacionar varios fragmentos de la Sentencia 1006/2018, de 13 de junio, del TS (rec. núm. 2800/2017), en cuyo fundamento de derecho segundo y con alusión a la Sentencia de 22 de junio de 2016 (rec. de casación núm. 2218/2015), expresa:

- «[...] el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.
- Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

⁴⁰ Sentencia del TS 1006/2018, de 13 de junio (rec. núm. 2800/2017).

⁴¹ Buscador de Jurisprudencia *laleydigital*.

⁴² Sentencia del TS de 24 de mayo de 1988.

- [...] Que es imprescindible que el *comportamiento esperado de la Administración* –valga la expresión– derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano –más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas– de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder».

El TJCE fijó dos límites trascendentales para aplicar el principio de confianza legítima: la existencia de un interés público perentorio y la de un periodo transitorio para la aplicación de la nueva norma, motivándose la necesidad de las decisiones administrativas que se aparten de las anteriores cuando fueron susceptibles de producir la confianza legítima de sus destinatarios. En sus resoluciones, dicho tribunal⁴³ ha venido trazando la fisonomía de este principio, pudiendo predicarse del mismo que:

- Está abierto a todo operador económico «prudente y diligente» que no pueda prever que alcance a afectar a sus intereses la adopción de una medida por parte de una institución comunitaria que previamente le ha generado «esperanzas fundadas».
- No puede invocarse el beneficio de dicho principio si la medida que se adopta por la institución comunitaria era previsible por el operador económico cuyos intereses quedan afectados (Sentencia de 1 de febrero de 1978, Luehrs, C-78/77).

Por otra parte, el TC ha hecho uso del principio de confianza legítima en numerosas ocasiones. La primera vez que lo recogió fue en la Sentencia 126/1987, de 16 de julio, como *obiter dicta*, estableciendo que la creación de un gravamen complementario a la tasa fiscal del juego para máquinas o aparatos automáticos era previsible. Al margen de ella, encontramos pronunciamientos interesantes en el ámbito del derecho público como considerar que actuó amparada por la confianza legítima la contribuyente que registró su unión de hecho ante un registro municipal de Madrid con carácter previo a recibir una donación de su pareja, siendo aplicable la reducción en el impuesto sobre sucesiones y donaciones vigente en la región, aunque no se cumpliese el requisito de estar inscrita la pareja en el registro de uniones de hecho de la Comunidad de Madrid, condición prevista en la normativa tributaria de aplicación⁴⁴.

⁴³ *Vid.*, entre otras, la de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk); de 11 de marzo de 1987 (Van den Bergh en Jurgens BV/Comisión); de 22 de junio de 2006 (asunto C-182/187 y C-217/03, Forum 187 ASBL/Comisión); o de 10 de septiembre de 2009 (asunto 201/08, Plantanol).

⁴⁴ Sentencia del TC 40/2022, de 21 de marzo. En ella, aun sin citarse, observamos los rasgos del principio de buena administración dado que quien actúa de forma diligente no se ve perjudicado por un exceso de rigor formalista contrario al espíritu de la norma.

En sentido contrario a la anterior y a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 8 de diciembre de 2009 (asunto Muñoz Díaz c. España), se observa la Sentencia del TC 1/2021, de 25 de

En línea con el garante de nuestro sistema de Derecho, y al margen de algunas de las resoluciones que citamos en el epígrafe correspondiente a la buena administración y en las que figuraba su aplicación, la confianza legítima es invocada de forma recurrente por nuestro Alto Tribunal. A estos efectos, como derivadas de tal principio, conviene reseñar exégesis como:

- Merece protección aquella contribuyente que formula una consulta tributaria, adapta su modo de actuar a la respuesta recibida y a los criterios vinculantes para la Administración, y confía en el proceder de esta última (Sentencias del TS 776/2021, de 2 de junio, rec. núm. 1478/2018, y 817/2018, de 21 de mayo, rec. núm. 997/2017).
- La Administración que realiza una comprobación de valores sobre una autoliquidación calculada con base en un criterio administrativo –«Instrucción para la comprobación de valores en el ITP y AJD y en el ISD» de la Agencia Tributaria de Cataluña–, vulnera este principio (Sentencia del TS 649/2020, de 3 de junio, rec. núm. 4523/2017).
- No procede exigir la reducción de una sanción a la entidad que solicitó un aplazamiento para el cumplimiento de aquella, garantizado mediante hipoteca unilateral a favor de Hacienda y concedido por la Administración tributaria en el importe de la sanción reducida, puesto que la entidad no fue requerida para aumentar el importe de la garantía, «creándose una apariencia de que todo estaba correcto» (Sentencia del TS 1729/2020, de 14 de diciembre, rec. núm. 498/2019).

5.3. ¿Cambio de paradigma en las relaciones de los contribuyentes con la Agencia Tributaria?

En lo que a las opciones tributarias se refiere, el artículo 119.3 de la LGT establece la imposibilidad de rectificar aquella elegida fuera del periodo reglamentario de la declaración. Faltaría espacio en el presente trabajo para tratar, aun a modo de soslayo, los vaivenes jurisprudenciales respecto de algunas de las opciones posibles para el común de los administrados (por ejemplo: tributación individual o conjunta del impuesto sobre la renta de las personas físicas; compensación de bases negativas de ejercicios anteriores en el impuesto sobre sociedades; o solicitud de compensación o devolución de las cuotas negativas del impuesto sobre el valor añadido).

Sin embargo, y a diferencia de lo que venimos expresando en estas páginas, en los últimos años, y quizá con origen en los anteriormente citados pronunciamientos sobre la

enero, que no reconoce un «matrimonio gitano» a los efectos de una pensión de viudedad, puesto que quien aspiraba a ser beneficiaria «era plenamente conocedora de la falta de validez de su matrimonio».

regularización íntegra y la prohibición de enriquecimiento injusto, se observa cómo, *motu proprio*, la Administración tributaria facilita la confección de las autoliquidaciones incluyendo automáticamente en ellas los datos que conoce. Nos referimos a lo que parecen pequeños detalles, pero que culminan la buena administración y contribuyen al objetivo de la justicia tributaria que preconiza el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna. En este sentido, son recibidas de buen grado medidas como:

- La indicación en la tramitación telemática del impuesto sobre la renta de las personas físicas de si es más favorable para el contribuyente la opción de tributación individual o la conjunta, así como el recordatorio de las bases negativas general y del ahorro de años anteriores (modelo 100).
- La comunicación de datos fiscales, entre los que se encuentran las operaciones declaradas por terceros o el volumen de operaciones consignado en el modelo 390, y la incorporación automática de las bases negativas de ejercicios anteriores en la tramitación telemática del impuesto sobre sociedades (modelo 200).
- La incorporación automática de las cuotas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar en la tramitación telemática del impuesto sobre el valor añadido (modelo 303).

Asimismo, nos resulta positiva la reciente inclusión en la sede electrónica de la Agencia Tributaria de la consulta a quien formula reclamación económico-administrativa sobre su voluntad de solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Con esta medida, la Administración gana en eficiencia, siendo consciente de la necesidad de resolver sobre la solicitud de suspensión que hubiese sido formulada sin lesionar los intereses de sus administrados, a quienes tácitamente se les recuerda que la falta de pago de la liquidación impugnada abrirá la vía ejecutiva.

Consideramos que prevenciones del tipo de las anteriores, que facilitan la toma de decisiones al contribuyente y mitigan su riesgo de error, poco obstáculo entrañan para la Administración tributaria, la cual maneja desorbitados datos que tradicionalmente ha venido usando en su exclusivo beneficio.

No obstante, es largo el camino que queda por recorrer. Por no ir más lejos, y aun trascendiendo del régimen de las opciones tributarias, no estimamos que revista de excesiva dificultad para la Hacienda pública realizar acciones como:

- Proceder de oficio a la devolución de impuestos personales directos tan pronto como tenga conocimiento de devoluciones de prestaciones sociales, o de reintegro de subvenciones.
- Incluir automáticamente, en las casillas designadas a tal efecto en el modelo 200, las retenciones y pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades.

- Marcar, automáticamente y por defecto, en las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades la opción de minoración de la tributación por actividades económicas de reciente constitución⁴⁵.
- Evitar que distintos pagadores satisfagan varias veces la misma diligencia de embargo, situación que, en ocasiones, conlleva que el deudor embargado pase a ser acreedor de la Agencia Tributaria, y quien deba tomarse la molestia de solicitar la devolución de ingresos indebidos –si, como es habitual, no es idéntica la premura administrativa recaudadora y la devolutiva–.
- Cambiar el sistema de beneficios fiscales rogados, presumiendo *iuris tantum* que el sujeto pasivo solicita la aplicación automática de los mismos cuando la Administración tenga constancia de que cumple los requisitos para su concesión.

De este modo, es fácil concluir que el sujeto pasivo de obligaciones tributarias, a quien se le participan los datos que otros han declarado respecto a sus operaciones con aquel (art. 105 CE) y que ve cumplimentadas de forma automática las deducciones fiscales a las que tiene derecho, tendrá menos riesgo de errar en sus autoliquidaciones (art. 106.2 CE). Dicha ausencia de errores, al margen de contribuir a la justicia del sistema tributario (art. 31.1 CE), implicará una disminución de los procesos litigiosos. Y este decremento, con independencia de aumentar la confianza legítima de los ciudadanos en nuestro sistema, traerá consigo una asignación equitativa de los recursos públicos en atención a los criterios de economía y eficiencia (art. 31.2 CE), llevando a su culmen el principio de buena administración.

6. Buena administración y confianza legítima: a propósito de los efectos de la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre

El lector conoce que el IIVTNU es un tributo de naturaleza directa cuya regulación ha sido objeto de varios y notables reveses judiciales desde 2017⁴⁶. Por su notoriedad, y como se adelantó, este trabajo se centra en el alcance y efectos de la Sentencia del TC 182/2021, de

⁴⁵ Artículo 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y artículo 32.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁶ Con anterioridad a la Sentencia del TC 182/2021, conviene recordar que mediante la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, se declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Por su parte, la Sentencia del TC 126/2019, de 31 de octubre, declaró inconstitucional el artículo 107.4 del TRLHL «en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente». A diferencia de las Sentencias del TC 126/2019 y 182/2021, la Sentencia 59/2017 no introdujo limitación alguna a los efectos de la nulidad declarada.

26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020), por la que se declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL.

En el fundamento jurídico 6 b) de dicha resolución, el TC defiende lo siguiente:

no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

A estos efectos, con la simple lectura de ese fragmento y sin obviar que de los principios analizados pueda desprenderse otro que como el de buena jurisdicción, podríamos cuestionar todo lo expresado en este trabajo acerca del interés general, la eficacia y eficiencia administrativa o las garantías procedimentales que derivan del derecho fundamental a la buena administración, cabiendo debate acerca de si el Tribunal Constitucional se halla legitimado para modular el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, indicando situaciones no susceptibles de ser revisadas con fundamento en su propia sentencia –entre otras, aquellas que estaban en plazo de recurso o de rectificación «a la fecha de dictarse la misma»⁴⁷–.

Es decir, en un acto de contorsionismo jurídico promovido claramente por un *in dubio pro fisco*, sin mencionarse en su sentencia el interés general perseguido, el garante de nuestro sistema democrático obvia la mayoría de los derechos fundamentales que hemos abordado en el presente trabajo.

Al margen de extrañar el alcance y efectos de la sentencia, y a mayor abundamiento la consideración de situaciones consolidadas a los «exclusivos efectos» de la misma, nos llama poderosamente la atención que la única mención a los principios expuestos a lo largo del presente trabajo sea la realizada por el magistrado D. Cándido Conde-Pumpido Tourón en su voto particular, cuando manifiesta que:

Por todo lo expuesto entendemos, con todo respeto a la opinión de la mayoría, que no debió declararse la inconstitucionalidad y nulidad de la norma cuestionada. Provoca un vacío normativo innecesario y desequilibrado que beneficiará a quienes, aun habiendo obtenido importantes plusvalías, no se verán obligados a pagar el impuesto, a pesar de que el gravamen pudiera llegar a ser inferior al que resultaría

⁴⁷ A mayores, publicada en el Boletín Oficial del Estado del día 25 de noviembre de 2021, casi un mes después de conocerse su contenido.

de haber sido gravados atendiendo a la plusvalía efectivamente obtenida. Tampoco se van a ver favorecidos los que pagaron el impuesto sin presentar reclamación ni rectificación de autoliquidación alguna, atendiendo a la situación de confianza legítima que generaron los anteriores pronunciamientos de este tribunal en los que declaró que el impuesto era conforme con la Constitución en su configuración actual.

Compartimos lo expuesto por el magistrado. No obstante, entendemos que faltan en su voto particular otros escenarios controvertidos en materia de liquidaciones⁴⁸, y que más adelante serán expuestos a modo de ejemplo⁴⁹.

A este tenor, conviene recordar que la Sentencia del TC 182/2021 fue conocida el día 26 de octubre de 2021, mediante nota informativa núm. 99/2021 emitida por la Oficina de Prensa del Gabinete del presidente del TC, no resultando publicada en el Boletín Oficial del Estado hasta el día 25 de noviembre de 2021. Por ello, podemos encontrar sujetos pasivos que, estando en plazo de recurrir su liquidación, considerasen que los efectos recogidos en la resolución del Constitucional les resultaban aplicables, y por ende no presentaron recurso, mientras otros hicieron caso omiso del alcance de la sentencia al no haber sido publicada en el Boletín Oficial del Estado. Estos contribuyentes que no recurrieron por confiar legítimamente en la redacción de la sentencia, atendiendo a la fecha de ser dictada (26 de octubre de 2021), y no a la de publicación en el Boletín Oficial del Estado (25 de noviembre de 2021), previsiblemente se verán desfavorecidos respecto a aquellos que han obviado la redacción de dicha resolución y han impugnado⁵⁰ sus liquidaciones –o rectificado sus autoliquidaciones– aduciendo lo expresado en la sentencia del TC⁵¹.

⁴⁸ Por limitaciones de espacio, este trabajo solo aborda esta forma de declaración tributaria en transmisiones *mortis causa*. Sin embargo, no queremos pasar por alto que respecto a las autoliquidaciones, dado que la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, declaró inconstitucional la tributación por el IIVTNU en caso de inexistencia de incrementos de valor sin limitar el alcance de esta declaración de nulidad, parece asentarse la exégesis de que aquellas autoliquidaciones en las que se dé esta circunstancia (inexistencia de incremento de valor) y para las que no se haya alcanzado el plazo de prescripción, pueden ser objeto de rectificación. Así se ha pronunciado el TC en su Sentencia 108/2022, de 26 de septiembre.

⁴⁹ Otros escenarios pueden consultarse en Marín-Barnuevo Fabo (2022, p. E16).

⁵⁰ Las Sentencias del TS 3168/2022, de 26 de julio; 1636/2022, de 12 de diciembre, y 414/2023, de 28 de marzo, ya han sentado doctrina de interés casacional estableciendo que no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la Sentencia del TC 182/2021, en los casos en que la liquidación tributaria fue impugnada tempestivamente.

⁵¹ A estos efectos, cabe resaltar la Sentencia 96/2022, de 10 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Pontevedra que manifiesta:

En consecuencia, como en este supuesto en concreto el actor impugnó la liquidación mediante un recurso de reposición interpuesto el 5 de noviembre de 2021, varias semanas antes de la publicación de la STC en el BOE, no le resulta de aplicación esta segunda excepción.

Esta cuestión será objeto de resolución por parte de nuestro Alto Tribunal, al admitirse mediante Auto de 18 de enero de 2023 (rec. núm. 5181/2022) el recurso de casación interpuesto por la Diputación Provincial de Pontevedra ante dicha sentencia, al objeto de determinar los efectos de la inconstitucionalidad

A título ilustrativo, rogamos se nos permita el siguiente ejemplo:

Ejemplo 1

D. Ascendiente Primero, viudo, fallece el día 26 de junio de 2021, sin hacer testamento y teniendo en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio X, cuyo valor catastral del suelo es 100.000 euros. Son únicos herederos sus hijos D. Confiado y D. Desconfiado, los cuales presentan documentación oportuna para que les sea liquidado el IIVTNU el día 15 de octubre de 2021.

Con fecha 20 de octubre de 2021, ambos reciben las liquidaciones disponiendo de un plazo de un mes para presentar recurso de reposición.

Al tener conocimiento del contenido de la Sentencia del TC 182/2021, D. Confiado y D. Desconfiado actúan de forma distinta. D. Confiado entiende que su liquidación no es susceptible de recurso con base en lo expresado por dicha sentencia. Por el contrario, tras observar que la Sentencia del TC 182/2021 no figura publicada en el Boletín Oficial del Estado, D. Desconfiado presenta recurso de reposición amparado en el contenido de la sentencia.

A falta de pronunciamiento por parte de nuestro Alto Tribunal⁵², solo D. Desconfiado tendría opción de no tributar por el IIVTNU.

De igual modo, la redacción de la sentencia penaliza a los precavidos y cumplidores contribuyentes respecto a aquellos que operan con la mínima diligencia, o directamente de forma dolosa o negligente. En esta dirección, y si se nos admite otro ejemplo, imaginemos que:

Ejemplo 2

D. Ascendiente Segundo, viudo, fallece el día 26 de mayo de 2021, sin hacer testamento y teniendo en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio X, cuyo valor catastral del suelo es 100.000 euros. Son únicos herederos sus hijos D. Cumplidor Confianza, D.^a Mínima Diligencia y D. Dolo.

de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL «en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esta fecha no habían sido impugnadas» así como

precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza.

⁵² *Vid.* nota anterior.

D. Cumplidor, al objeto de atender sus obligaciones lo antes posible, presenta la documentación correspondiente en el Ayuntamiento de X el día 27 de mayo de 2021, en aras a obtener la correspondiente liquidación.

D.^a Mínima Diligencia tiene intención de cumplir sus obligaciones dentro de plazo (hasta el día 26 de noviembre de 2021), pero es su intención hacerlo lo más tarde posible.

D. Dolo no tiene propósito de cumplir sus obligaciones.

A la fecha de la Sentencia del TC (26 de octubre de 2021), previsiblemente, solo habrá sido notificada la liquidación de D. Cumplidor, siendo el único sujeto pasivo que satisfaga la liquidación tributaria, aun encontrándose D.^a Mínima Diligencia y D. Dolo en idéntica situación jurídica⁵³.

Del mismo modo, parece pasarse por alto un aspecto nada baladí como es la posibilidad que brinda el artículo 110.2 b) del TRLHL a los sujetos pasivos de transmisiones *mortis causa* de prorrogar hasta un año el plazo de presentación de la declaración al objeto de obtener la oportuna liquidación. En este sentido, el hecho de haber solicitado dicha prórroga –opción a todas luces más perjudicial para la Administración local– puede tornarse en esencial para que el contribuyente solicitante quede exonerado de tributar.

Ejemplo 3

D. Ascendiente Tercero, viudo, fallece el día 26 de octubre de 2020, sin hacer testamento y teniendo en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio X, cuyo valor catastral del suelo es 100.000 euros. Son únicos herederos sus hijos D. Rápido y D. Lento.

D. Rápido, al objeto de cumplir sus obligaciones lo antes posible, presenta la documentación correspondiente en el Ayuntamiento de X el día 30 de octubre de 2020, en aras a obtener la correspondiente liquidación.

D. Lento, acogido a lo establecido en el artículo 110.2 b) del TRLHL, solicita una prórroga de otros seis meses –hasta alcanzar el año– para presentar la documentación que originará la liquidación del IIVTNU.

A la fecha de la Sentencia del TC (26 de octubre de 2021), previsiblemente, solo habrá sido notificada la liquidación de D. Rápido, siendo el único sujeto pasivo que satisfaga la liquidación tributaria, aun encontrándose D. Lento en idéntica situación jurídica.

⁵³ De forma temprana a conocerse la Sentencia del TC 182/2021, Orol Moratal (2021) manifestaba lo siguiente:

el Tribunal Constitucional está tratando de forma igualitaria situaciones evidentemente desiguales, sin argumentar las razones de ello, y además con el agravante de referirlo a la fecha de la sentencia, y no con la atenuante de referirlo a la fecha de la publicación.

De este modo, la sentencia del TC otorga un privilegio a aquel que, aun actuando en el ejercicio de un legítimo derecho, pospone su tributación hasta el límite permitido. A mayor abundamiento, más llamativa se observa la disfunción creada por el alcance y efectos de la Sentencia del TC 182/2021 si vinculamos los ejemplos 2 y 3, ya que, a pesar de que D. Lento y D. Cumplidor sean dos adquirentes *mortis causa* de inmuebles del mismo municipio y con idéntico valor, solo el primero quedará exonerado de tributación y ello a pesar de que el devengo del tributo de D. Lento (26 de octubre de 2020) es anterior al de D. Cumplidor (26 de mayo de 2021).

Por otro lado, puede darse el caso de que el derecho a una buena administración, eficaz y eficiente, juegue en perjuicio del ciudadano. De una forma más gráfica, si se nos permite un último ejemplo, supongamos:

Ejemplo 4

D. Afortunado es heredero de una persona fallecida el día 26 de mayo de 2021, la cual tiene en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio X, cuyo valor catastral del suelo es 100.000 euros. El día 20 de junio de 2021, presenta la documentación correspondiente para que sea calculado el IIVTNU.

D.^a Desafortunada es heredera de otra persona fallecida el día 26 de mayo de 2021, la cual tiene en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio Y. Al igual que D. Afortunado, el 20 de junio de 2021 presenta la documentación oportuna para que sea calculado el IIVTNU.

El Ayuntamiento de X, caracterizado por su ineficacia e ineficiencia, suele tardar seis meses en girar la liquidación correspondiente. Por el contrario, el Ayuntamiento de Y es sumamente eficaz y eficiente, tardando menos de 24 horas en remitir la liquidación de tributo.

A la fecha de la Sentencia del TC (26 de octubre de 2021), previsiblemente, solo habrá sido notificada la liquidación a D.^a Desafortunada, mientras que D. Afortunado se beneficiará de que el Ayuntamiento de X sea una mala administración.

Lo comentado anteriormente y los ejemplos que se citan ponen de manifiesto que la sentencia puede generar situaciones que conculquen derechos fundamentales como:

- El de igualdad (art. 14 CE), dando lugar a una idéntica situación a dos tratamientos totalmente opuestos, de los que resultan perjudicados aquellos que actúan con mayor diligencia y facilitan la actuación administrativa.
- El de buena administración (art. 41 Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea), dándose la peculiaridad de que los contribuyentes resulten beneficiados de relacionarse con malas administraciones, ineficaces e ineficientes.

- La confianza legítima de aquellos que actuaron en el convencimiento de que no demorar su obligación, y por tanto no solicitar una prórroga, no le confería menos derechos respecto a aquellos otros que se acogieran a esta. Por otro lado, se vulnera igualmente la confianza legítima de quienes consideraron que su situación no era susceptible de revisión a tenor del alcance establecido en la sentencia una vez conocido el contenido de la misma, respecto a aquellos que recurrieron sus liquidaciones en el ínterin de un mes en que esta tardó en ser publicada.

Por ello, y sin ánimo de caer en dogmatismo alguno, entendemos que aquellos contribuyentes del IIVTNU, por hechos imposables devengados a partir del 26 de octubre de 2020⁵⁴, que no formularon recurso de reposición –o que, habiéndolo formulado, lo vieron desestimado– podrán instar la declaración de nulidad de actos firmes ex artículo 217 de la LGT⁵⁵ por considerar lesionado un derecho «susceptible de amparo constitucional» como es el principio de igualdad –o incluso la tutela judicial efectiva ex art. 24.1 CE–, incluido en el elenco del artículo 53.2 de la CE. Misma conclusión alcanzaríamos respecto al derecho a una buena administración, expresamente reconocido en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Lo contrario solo contribuiría a extender entre la ciudadanía la desconfianza en las Administraciones y a que los sujetos pasivos de obligaciones tributarias agoten los plazos establecidos ante la fundada sospecha de no poder acogerse a novedades jurisprudenciales que les benefician, incrementando la ineficiencia en la gestión de los recursos públicos.

7. Conclusiones

1. En los últimos años, una corriente doctrinal emanada de nuestros tribunales viene dotando de contenido práctico al conocido como principio de buena administra-

⁵⁴ Fundamos nuestra exégesis en el hecho de que los sujetos pasivos que hubiesen adquirido *mortis causa* un inmueble, se hubieran acogido a la prórroga ex artículo 110.2 b) del TRLHL y agotado el periodo de presentación de la documentación necesaria para que la liquidación fuese girada (seis meses desde el devengo, más otros seis meses de prórroga), contarían con un plazo de un mes para formular recurso de reposición ex artículo 14.2 del TRLHL. De ello se colige que sea totalmente desproporcionado un diferente tratamiento fiscal para situaciones idénticas, atendiendo exclusivamente a la elección del día del periodo voluntario en el que se decida cumplir la obligación tributaria o en la eficiencia de la Administración, ocasionándose un claro perjuicio a los «buenos contribuyentes» que se han relacionado con «buenas administraciones».

⁵⁵ A diferencia de lo que se colige de otros pronunciamientos de nuestro Alto Tribunal (entre otras, las Sentencias del TS 435/2020, de 18 de mayo (rec. núm. 1665/2019); 454/2020, de 18 de mayo (rec. núm. 1068/2019); 1190/2021, de 29 de septiembre (rec. núm. 5351/2019), o 216/2022, de 22 de febrero (rec. núm. 3474/2020), ante solicitudes de declaración de nulidad de pleno derecho basadas en la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE, cuya lesión no es susceptible de amparo constitucional.

ción, versión objetiva del derecho de idéntica denominación, que forma parte del acervo comunitario desde su inclusión en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y que impone a las Administraciones la obligación de actuar de forma eficaz, eficiente, racional, diligente, objetiva e imparcial.

2. A nuestro juicio, la denominación de este principio admite mejora pues implícitamente conlleva tornar en deseo o utopía lo que debería ser norma general, sin pompa ni boato. En este sentido, bien podríamos designarlo como principio de «prohibición de la mala administración», en línea con el de prohibición del enriquecimiento injusto o de la *reformatio in peius*.
3. Al margen del mayor o menor tino en su denominación, lo cierto es que los tribunales están trazando la silueta de este principio, invocándolo para ajustar los criterios administrativos que, aun amparados frecuentemente en una deficiente redacción legislativa, son desajustados a Derecho y lesivos para los administrados. Estos criterios gravosos para el ciudadano revisten de especial relevancia en la esfera tributaria, en la que el interés general suele aparecer presentado bajo la figura de una mayor recaudación.
4. Si bien queda mucho por hacer, últimamente y quizá como resultado del asentamiento del principio de regularización íntegra y de prohibición del enriquecimiento injusto, la Hacienda pública está llevando a cabo, *motu proprio*, actuaciones que incorporan las exigencias de la buena administración, dificultando la comisión de errores que perjudiquen a los contribuyentes e incorporando automáticamente en las autoliquidaciones determinados beneficios a los que aquellos tienen derecho. Facilitar una tributación justa, anteriormente solo al alcance de los precavidos en ejercer sus legítimos derechos, implica un notable cambio de rumbo respecto a la tradicional postura de tomarse molestias solo en perseguir errores en su contra, redundando en un incremento de la eficiencia de los recursos públicos motivada por la disminución de los procedimientos administrativos y de los procesos litigiosos.
5. En línea con el de buena administración y presentado habitualmente a la vez que aquel, como si se tratasen de lo mismo aun sin serlo, encontramos al principio de confianza legítima, de mayor raigambre jurisprudencial, amparado por el artículo 9.3 de la CE. Tanto el de buena administración como el de confianza legítima son corolarios del principio de buena fe, que desde la fundación de Roma viene exigiendo la honestidad y la congruencia en el mantenimiento de relaciones jurídicas, evitando frustrar las expectativas de una parte que fueron generadas por los actos de otra.
6. Al margen de que no ampare el plano subjetivo, nos llama la atención la positivización de la confianza legítima en diferentes estatutos de autonomía, quizá innecesaria por la aplicabilidad de los principios generales del Derecho. Por otro lado, entendemos una interesante aportación la definición normativa de aquellos casos concretos entendidos como situaciones generadoras de confianza legítima, siendo susceptible de ser seguida la técnica legislativa de la Comisión Europea, en su Decisión C-45/2007, de 28 de octubre de 2009.

7. En nuestra opinión, sin menoscabo de la invocación de una posible vulneración del artículo 14 de la CE, la aplicación de estos principios puede suponer la solución a un asunto tan controvertido como la nulidad mediante el procedimiento del artículo 217 de la LGT –recordemos, circunscrito a situaciones susceptibles de amparo constitucional– de aquellas liquidaciones del IIVTNU *mortis causa* giradas por hechos imponibles devengados con posterioridad al día 26 de octubre de 2020, es decir, un año antes de la fecha de la sentencia del TC que excluyó del ordenamiento jurídico el método de cálculo de este tributo.

Referencias bibliográficas

- Barnes, J. (2019). Buena administración, principio democrático y procedimiento administrativo. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, 21.
- Casas Agudo, D. (2020). Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario. *Revista Nueva Fiscalidad*.
- Casas Agudo, D. (2020). El principio-derecho a una buena administración y su incipiente proyección en el ámbito tributario. <https://grupoinvestigacionderechofinanciero.ugr.es/el-principio-derecho-a-una-buena-administracion-y-su-incipiente-proyeccion-en-el-ambito-tributario/>
- Castro Lucini, F. (1983). Algunas consideraciones sobre la buena fe en la obra del profesor don Federico de Castro. *Anuario de Derecho Civil*, 36(4).
- Chaves García, J. R. (2016). Principio de buena administración: nuevo paradigma de control de la discrecionalidad. *De la Justicia.com*. <https://delajusticia.com/2016/06/07/principio-de-buena-administracion-nuevo-paradigma-de-control-de-la-discrecionalidad/>
- Chaves García, J. R. (2022). La Sala tercera enarbola la buena administración y buena jurisdicción frente a las desestimaciones presuntas. *De la Justicia.com*. <https://delajusticia.com/2022/05/04/la-sala-tercera-enarbola-la-buena-administracion-y-buena-jurisdiccion-frente-a-las-desestimaciones-presuntas/>
- Díez-Picazo, L. (1963). *La doctrina de los propios actos, un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Ed. Bosch.
- Díez-Picazo, L. (1977). Prólogo. En F. Wieacker, *El principio general de la buena fe*. Trad. José Luis Carro. Ed. Civitas.
- García de Enterría, E. (1999). Perspectivas de las justicias administrativas nacionales en el ámbito de la Unión Europea. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 103.
- García Novoa, C. (2019). El principio de Buena Administración como regla de control de los actos administrativos en materia tributaria. *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-principio-de-buena-administracion-como-regla-de-control-de-las-actos-administrativos-en-materia-tributaria>
- Garín Ballesteros, B. (2021). La interpretación del deber de buena administración en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: Aná-

- lisis de la STS de 15 de marzo de 2021, Rec. núm. 526/2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 141-152.
- González de Lara Mingo, S. (2022). Del tránsito del derecho a la tutela judicial efectiva al derecho a la buena jurisdicción. *Actualidad Administrativa*, 6.
- Hernández Gil, A. (1979). *Reflexiones sobre una concepción ética y unitaria de la buena fe*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.
- Huesca Boadilla, R. (2020). El principio de buena administración y los retrasos de la administración tributaria en la ejecución de las resoluciones estimatorias en parte de los tribunales económico administrativos. *BIT PLUS*, 243.
- Juan Casadevall, J. de. (2022). El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre). *Revista española de Derecho Financiero*, 195.
- León Caveró, R. A. (2011). Principio de Confianza Legítima. Sus orígenes y recepción por la Jurisprudencia comunitaria y española. *Elderecho.com*. <https://elderecho.com/principio-de-confianza-legitima-sus-origenes-y-recepcion-por-la-jurisprudencia-comunitaria-y-espanola>
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de una buena administración en materia tributaria. *Revista española de derecho financiero*, 186.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 5-58.
- Matilla Correa, A. (2020). *La buena administración como noción jurídica-administrativa*. Ed. Dykinson.
- Menéndez Moreno, A. (2022). A propósito de lo «acontecido» en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Quincena Fiscal*, 3.
- Mozos, J. L. de los. (1965). *El principio de la buena fe. Sus aplicaciones prácticas en el Derecho civil español*. Ed. Bosch.
- Navarro Sanchís, F. J. (2012). Una extravagancia de la Administración. *IURIS&LEX de elEconomista*, 37.
- Orena Domínguez, A. (2020). El Principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios. *Quincena fiscal*, 22, 113-146.
- Orol Moratal, G. (2021). La modulación de efectos de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías. *UAM*. <https://www.idluam.org/blog/la-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-del-tc-que-declaran-la-inconstitucionalidad-de-un-tributo-comentarios-de-urgencia-a-la-luz-de-la-sentencia-de-26-de-octubre-de-2021-sobre-el-impuesto-de-pl/>
- Pérez Pombo, E. (2021). El principio de buena administración. El unicornio tributario. *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/?p=7033>
- Ponce Solé, J. (2016). El derecho a una buena administración y el derecho administrativo iberoamericano del siglo XXI. Buen gobierno y derecho a una buena administración contra arbitrariedad y corrupción. *Asociación de Docentes. UBA*. <http://www.derecho.uba.ar/docentes/pdf/el-control-de-la-actividad-estatal/cae-ponce-buena.pdf>
- Rodríguez Arana, J. (2012). *El ciudadano y el poder público: el principio y el derecho al buen gobierno y a la buena administración*. Reus.



- Rodríguez Arana, J. (2013a). El principio general del derecho de confianza legítima. *Ciencia Jurídica*.
- Rodríguez Arana, J. (2013b). La buena Administración como principio y como derecho fundamental en Europa. *Revista Misión Jurídica*, 6.
- Rozas Valdés, J. A. (2021). Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario. En I. Merino Jara (Dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. Wolters Kluwer.
- Ruiz Garijo, M. (2014). Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo. En I. Merino Jara (Dir.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Ed. J. M. Bosch Editor.
- Sánchez García, N. (2022). Aplicación práctica del nuevo régimen del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 466, 1-21 (digital).
- Sánchez López, E. (2022). El principio de buena administración y el compliance fiscal: una relación necesaria. *Revista española de derecho financiero*, 193.
- Tomás Mallén, B. (2004). *El derecho fundamental a una buena administración*. Ed. Instituto Nacional de Administración Pública.

Luis Miguel Salas García-Neble. Licenciado en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad de Huelva y graduado en Derecho por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), figurando como letrado del Ilustre Colegio de Abogados de Huelva y como miembro del Ilustre Colegio de Economistas de dicha provincia.

Al margen de contar con diferentes estudios de posgrado, se halla habilitado como Experto Contable Acreditado por el Consejo General de Economistas, perteneciendo igualmente al Registro de Asesores Fiscales.

Desde 2005, ejerce la actividad de asesor fiscal por cuenta propia. Dicho ejercicio profesional lo compatibiliza, desde 2016, con el de profesor en el Centro de Formación Profesional Nuestra Señora de las Mercedes (Bollullos Par del Condado). <https://orcid.org/0009-0002-4708-6422>