

La interpretación del deber de buena administración en la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Análisis de la [STS de 15 de marzo de 2021, rec. núm. 526/2020](#)

Borja Garin Ballesteros

*Socio Becerra Advocats de Barcelona
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona*

Extracto

Desde el año 2017 se han ido sucediendo Sentencias del Tribunal Supremo (TS) que, a partir de una casuística concreta, han ido matizando cómo debía interpretarse en nuestro ordenamiento jurídico el principio de buena administración. La aplicación del acervo comunitario, junto a la concreción del artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, como también la propia regulación española (donde cabe destacar los arts. 9.3 y 103 de la Constitución española, así como el art. 3 de la Ley 40/2015), han servido de base interpretativa para que el TS fuese concretando en los diferentes casos enjuiciados si, en esos supuestos, se había transgredido, por parte de la Administración, el principio de buena administración.

En esta ocasión, cabe referirse a la Sentencia de 15 de marzo de 2021, en la cual el Alto Tribunal se posiciona sobre si, a la luz del principio de buena administración, las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria deben constar expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento o, por el contrario, la exigencia de motivación se satisface, igualmente, cuando esas dilaciones se justifican posteriormente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que revisa el acuerdo de derivación.

El TS se muestra a favor de la necesidad de dicha motivación a la luz del principio de buena administración (considerado por el propio tribunal como «un nuevo paradigma del siglo XXI») manteniendo la línea garantista, en la que consideramos que se debe seguir avanzando para profundizar en la conceptualización de la buena administración como deber/mandato a la Administración.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de marzo de 2021 (rec. núm. 526/2020 –NFJ081555–) dirime la interpretación que debe dársele a la motivación suficiente de las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración, a la luz del principio de buena administración.

El caso enjuiciado parte de los siguientes hechos relevantes para resolver la cuestión:

El **9 de marzo de 2015** se le notificó al contribuyente el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad y trámite de audiencia, concediéndosele 15 días hábiles para formular alegaciones.

El 20 de marzo de 2015, el contribuyente solicitó la ampliación de dicho plazo, lo que le fue concedido por un periodo igual a la mitad del plazo inicial otorgado, notificándose el referido acuerdo. El contribuyente presentó su escrito de alegaciones el 1 de abril de 2015.

El 9 de septiembre de 2015, se dictó acuerdo de derivación de responsabilidad declarando al contribuyente responsable subsidiario en relación con deudas y sanciones de una sociedad. Dicho acuerdo se intentó notificar el 16 de septiembre de 2015 y fue notificado con éxito el **18 de septiembre de 2015**.

El contribuyente alegó la caducidad del procedimiento dada la superación del plazo de seis meses previsto en el artículo 104 de la Ley General Tributaria (LGT), ya que el procedimiento se inició mediante notificación de fecha 9 de marzo de 2015, mientras que la resolución del mismo fue notificada el 18 de septiembre de 2015.

A los efectos de la cuestión que nos interesa, el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Extremadura resolvió en fecha 31 de mayo de 2018 que el propio artículo 104.2 de la LGT establece que «los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

En este sentido, el artículo 104 c) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de

los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27 de julio –RGAT–) dispone que se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración:

La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o a la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

El propio TEAR constató que existía una dilación por causa no imputable a la Administración por la ampliación del plazo solicitada por el contribuyente de ocho días hábiles. Por lo tanto, habiéndose efectuado el primer intento de notificación de la resolución del procedimiento el 16 de septiembre de 2015, concluyó el TEAR que no se superó el plazo de seis meses legalmente previsto.

Resuelta esta cuestión, el contribuyente planteó recurso ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura, alegando la caducidad del procedimiento. Fundamentaba dicha alegación en que, en el acuerdo de derivación de responsabilidad, debía motivarse la existencia de dilaciones en el procedimiento sin que, en su opinión, pudiera subsanarse un defecto de falta de motivación por el TEAR.

El TSJ de Extremadura reiteró el criterio del TEAR respecto a la interpretación del artículo 104.2 de la LGT y consideró que la cuestión a dirimir no era si la ausencia de motivación de dichas dilaciones no imputables a la Administración afectaba a la caducidad, sino si se había cumplido con la exigencia de motivación, la cual guardaba relación con la indefensión.

El tribunal consideró que «esto debe valorarse desde una perspectiva sustancial, despojándola de toda consideración dogmática o ritualidad curialesca». El TSJ añadió a su exposición que «desde luego le será exigible que la Administración determine de una forma específica concreta y minuciosa los casos en los que no computa determinados plazos cuando existan diversas y discutibles circunstancias en el marco del derecho de eficaz defensa».

Una vez explicitada la doctrina anterior y refiriéndose al caso concreto, el TSJ consideró que «en este supuesto, en el que solamente existe una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria y totalmente imputable al recurrente, de la que es perfecto conocedor sería desproporcionada y carente de sustancia esta exigencia».

2. Doctrina del tribunal

Una vez fijados los hechos anteriores, corresponde al TS resolver si las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria deben constar expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la

caducidad del procedimiento o, por el contrario, la exigencia de motivación se satisface, igualmente, cuando esas dilaciones se justifican posteriormente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que revisa el acuerdo de derivación.

Reiterando el artículo 104 de la LGT y el artículo 124 del RGAT, el Alto Tribunal procede a centrarse en el principio de buena administración. En este sentido, alude a su reciente Sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019 –NFJ079401–), en la que se pronunció en los siguientes términos:

es sabido que el principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución (art. 9.3, 103 y 106), ha sido positivizado en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 41 y 42), constituye, según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y –como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones– no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene –debe tener– plasmación efectiva y llevar aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigibles por el ciudadano a los órganos públicos.

En cuanto a los deberes de las Administraciones públicas a la luz del principio de buena administración, el TS destaca que:

entre esos deberes está –y esto resulta indiscutible– el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas –especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas– sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece.

Asentado lo anterior, el TS traslada la doctrina expuesta al caso concreto que les ocupa. En primer lugar, descarta que exista controversia en cuanto a la caducidad del procedimiento puesto que no se ha «excedido el plazo para resolver por existir una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria».

Sin embargo, refiriéndose a la argumentación del TSJ de Extremadura en cuanto a la necesidad de motivación por parte de la Administración acerca de las dilaciones no imputables a la Administración, el TS afirma que:

la sentencia impugnada viene a «dispensar» a la Administración de motivar en el acuerdo de derivación de responsabilidad la dilación atribuible al recurrente, por

considerar que se trata de una dilación «de la que es perfecto conocedor», resultando la exigencia de motivación en este caso «desproporcionada y carente de sustancia».

El Alto Tribunal, por lo tanto, no comparte que exista desproporción alguna en la exigencia de motivación a la que aludía el TSJ de Extremadura.

Considera el TS que tanto el artículo 104.2 como el 103.3 de la LGT contradicen el razonamiento de la Sentencia del TSJ de Extremadura, exigiendo ambos la necesaria motivación. Acorde con ello, aluden a su propia jurisprudencia. En concreto, a su Sentencia de 20 de abril de 2016 (rec. núm. 3148/2014 –NFJ083205–), donde ya destacaban la obligación de motivar las dilaciones no imputables a la Administración en los actos de gravamen, considerándola una obligación preceptiva.

En el presente caso, se considera que una declaración de responsabilidad tributaria es un acto de gravamen, en el cual debe justificarse el acogerse a una regla excepcional, como «es la de superar el plazo máximo de seis meses legalmente establecido para su tramitación y notificación, por excluir de su cómputo una dilación no imputable a la Administración».

La ausencia de dicha motivación conllevó consecuencias de carácter práctico¹ que se resumen en que la Sala no pudo ejercer en plenitud su función esencial de verificar si el acuerdo administrativo se acomodaba al ordenamiento jurídico, en concreto, a los principios de proporcionalidad, buena administración y de eficacia.

Asentado lo anterior, el TS concluye que la exigencia de motivación no se satisface cuando las dilaciones se justifican en vía revisora por el TEAR, correspondiéndole al órgano que dicta la resolución que finaliza el procedimiento e impone el gravamen al obligado tributario, por los siguientes fundamentos:

- Este órgano es el que puede ofrecer una justificación coherente que obedezca a la realidad.
- Es el órgano que se ha visto afectado por la actuación y ha seguido la tramitación del procedimiento, constatando la existencia de las dilaciones y su influencia en el procedimiento.
- La STS de 11 de diciembre de 2017 (rec. núm. 3175/2016 –NFJ069016–) ya destacaba que los Tribunales Económico-Administrativos no pueden subsanar los defectos de motivación.

¹ El TEAR utiliza de referencia el plazo de ampliación concedido en su integridad y no el día en que efectivamente se presentó el escrito, la Administración no pudo motivar la «complejidad» de las deudas a derivar para justificar la superación del plazo.

- Si se permitiera que el TEAR pudiera subsanar esta deficiencia, se podría causar indefensión al recurrente al no permitirle defenderse en sede económico-administrativa sobre unas supuestas dilaciones surgidas *ex novo*, obligándole a acudir a la vía judicial.
- El principio de buena administración exige que las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento.

3. Comentario crítico

La sentencia comentada concluye su interpretación aludiendo a que «el principio de buena administración exige que las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad».

En primer lugar, resulta necesario mencionar que el principio de buena administración que según ha establecido el TS se infiere en nuestro ordenamiento jurídico de los artículos 9.3, 103.1 y 106 de la Constitución española (CE), así como del artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (Ley 40/2015), es de construcción novedosa, pero de raíces antiguas. Estas raíces jurídicas parten del gran administrativista Hauriou, quien ya se refería a principios del siglo XX a la buena administración, como también, de la doctrina italiana y la jurisprudencia griega de los años 30². Sin embargo, el desarrollo doctrinal que ahora expone el TS, parte de la construcción jurisprudencial que a lo largo de los años comenzó a realizar el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, cuyas primeras alusiones al término datan de 1955³.

Sin embargo, estas raíces han empezado a dar sus frutos a través de la construcción jurisprudencial del actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), y la posterior sistematización del derecho a una buena administración en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. El TJUE ha ido desarrollando las garantías de dicho derecho a través de sentencias en las que ha interrelacionado la buena administración con distintos derechos fundamentales, como la tutela judicial efectiva⁴.

² Podemos encontrar un breve recorrido doctrinal y jurisprudencial histórico en Menéndez Sebastián (2021, p. 16). Respecto a la jurisprudencia griega –infrecuente su citación en derecho comparado– la autora remite a Dellis (1998).

³ Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de febrero de 1955, *Industrie Siderurgiche Associate (ISA) c. la Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero*, asunto 4-54, ECLI:EU:C:1955:3.

⁴ Un buen resumen de ello puede encontrarse en Casas (2020, p. 66), donde algunos de los mayores exponentes de Sentencias que se citan (2020, p. 68) son la del Tribunal de Justicia de 31 de marzo de 1992,

El TS, pese a recibir dicho derecho del acervo comunitario, ha preferido construir su jurisprudencia sobre el derecho a la buena administración con base en el ordenamiento patrio, considerando que el principio de buena administración ya se encuentra recogido en algunos de nuestros preceptos constitucionales y legales⁵. Sin embargo, en varias de sus sentencias ha hecho referencias a la directa aplicación del precepto del Derecho de la Unión Europea. A esos efectos, se refiere el TS en su **Sentencia de 15 de enero de 2020** (rec. núm. 3835/2018) donde referenciando su sentencia anterior, **de 7 de noviembre de 2017** (rec. núm. 2228/2016), afirma que:

el ámbito europeo, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000 dedica su artículo 41 al denominado «Derecho a una buena Administración». Tal precepto se integra hoy en el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Lisboa), de 13 de diciembre de 2007, ratificado por Instrumento de 26 de diciembre de 2008, que en su artículo 6 señala que, en su artículo 6 dispone que «La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

Asimismo, la Sentencia de **23 de marzo de 2015** (rec. núm. 898/2013 –NFJ083204–) afirma que ante una ausencia del trámite de audiencia en el procedimiento «no solo [...] produce una infracción procedimental del Derecho nacional, sino una conculcación del artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea».

Habiendo recordado los preceptos que avalan el desarrollo del derecho a la buena administración en nuestro país, consideramos que la sentencia descrita es un claro ejemplo del esfuerzo doctrinal que viene haciendo el TS, de un tiempo a esta parte, en su empeño por tratar de dotar de contenido preciso a dicho derecho. Como puede constatarse en esta sentencia, el derecho a la buena administración se ha convertido para el TS en una suerte de filtro de valoración del actuar administrativo.

Por ello, el TS trata de dotar de contenido al principio de buena administración, aunque sea a través de valorar la casuística concreta. Véase, por ejemplo, en la reciente **Sentencia de 16 de julio de 2020** (rec. núm. 810/2019 –NFJ078599–), donde el Alto Tribunal considera que el principio de buena administración impone a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se amparó en una norma contraria al Derecho de la Unión. Asimismo, la **Sentencia de 15 de octubre de 2020** (rec. núm. 1652/2019 –NFJ079401–), se expresa sobre el necesario pronunciamiento acerca de una solicitud de aplazamiento/frac-

C-255/90 P, *Burban*, Sentencias del Tribunal de Primer Instancia de 18 de septiembre de 1995, *Nöelle*, y de 9 de julio de 1999, *New Europe Consulting y otros*.

⁵ Artículos 9.3, 103.1 y 106 de la CE, así como del artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015.

cionamiento, planteada en periodo ejecutivo. En esta última, a la luz del principio de buena administración, se considera oportuno no iniciar el procedimiento de apremio sin previamente dar trámite a dicha petición. En esta sentencia, el TS afirma lo que viene deslizando respecto a dicho principio, con frecuencia desde el año 2017, en un continuo de sentencias, cuyo resumen doctrinal se aglutina en la siguiente apreciación:

no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio se derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene –debe tener– plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos.

Con el avance de las sentencias en que se menciona dicho principio (se considera que existen en nuestro país más de 300 pronunciamientos de los diferentes tribunales, en cuanto a la buena administración), se trata de definir y profundizar en la conceptualización de las garantías procedimentales que implica el mismo. Otro reciente ejemplo es la **Sentencia del TS de 14 de abril de 2021** (rec. núm. 28/2020), en la que se afirma que:

el derecho al procedimiento administrativo debido, que es corolario del deber de buena administración, garantiza que las decisiones administrativas [...] se adopten de forma motivada y congruente con el iter procedimental, sin incurrir en desviación del procedimiento, en la medida que se requiere que no haya discordancias de carácter sustancial entre los datos fácticos relevantes, la fundamentación jurídica obrante en el expediente y el contenido de la decisión administrativa.

Está claro que el TS adopta una posición de rigor respecto al procedimiento que deben seguir las Administraciones en su actuar. Además, tanto en esta última sentencia referenciada como en la que da objeto a este comentario, nos encontramos con un claro giro argumentativo que consideramos de gran relevancia. La buena administración no solamente es un derecho que debe garantizársele al contribuyente, sino que es un deber de la Administración.

En este sentido, a nuestro entender, cabe hacer dos consideraciones cruciales para poder avanzar en la construcción del principio de buena administración (según el TS, en su **Sentencia de 15 de octubre de 2020** [rec. núm. 1652/2019 –NFJ079401–], estamos ante «según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI»).

En primer lugar, el derecho a la buena administración, como afirma Boustá (2019, p. 39) tiene como objeto definir los medios de la Administración y no los fines de la misma. La autora propone una definición de buena administración (2019, p. 40) como «la adaptación equilibrada de los medios de la administración pública» a la vez que propone que la misma debe significar «la buena utilización de la potestad discrecional». Por lo tanto, se debe con-

cretar el concepto de buena administración. De lo contrario, nos quedaremos en una fórmula bienintencionada pero nada efectiva en la práctica jurídica. Por ello, se requiere de una visión restrictiva de esta figura (defendida también, por las autoras Boustá –2010– y Menéndez Sebastián –2021–).

La misma autora (citada en Sanz, 2021, p. 237) considera que nuestros tribunales respecto a la buena administración «solo confirman derechos y principios ya existentes sin aportar nuevos elementos de definición o derechos» El propio Sanz (2021) considera que «es frecuente que la invocación del principio sea meramente retórica o se limite a forzar argumentos que, por sí mismos, serían insuficientes para motivar el fallo alcanzado» (p. 238). En sentido similar, se pronuncia Menéndez Sebastián (2021) destacando que como

un análisis centrado exclusivamente en el control *a posteriori* no es suficiente, la noción de buena administración no debe solo servir para detectar los casos de mala administración, sino para algo más, es decir, para guiar la actuación de las Administraciones, de ahí también que buena administración sea una noción más amplia y no estrictamente antagónica de la idea de mala administración (p. 52).

Por lo tanto, consideramos que el TS no debe limitarse a la valoración casuística de los casos que enjuicia y debe establecer unos estándares jurisprudenciales de buena administración que permitan tener certidumbre de los actuantes administrativos que los vulneran. Cabe tener en cuenta que dicha tarea podría sobrepasar las atribuciones de los tribunales. Por lo tanto, la concreción de la buena administración en los procedimientos tributarios también requiere de la intervención del legislador, en el establecimiento de estándares de actuación de la Administración en las diversas fases del procedimiento tributario, que excedan una simple relación de principios genéricos.

En segundo lugar, y en sintonía tanto con el primer comentario como con el enfoque complementario que ha introducido el TS en varias de sus sentencias (como la aquí comentada), cabe considerar que debe hacerse un acercamiento doctrinal hacia otra comprensión del principio de buena administración. Si el armazón de la doctrina general del principio de buena administración parte de entender el mismo como un derecho subjetivo del ciudadano, también debe contemplarse el mismo como un deber, tanto desde la perspectiva de mandato constitucional a la Administración (art. 103.1 CE), como de deber correlativo al propio derecho. La primera acepción, en palabras de Fernández Farreres (1983) sería la existencia del «deber de apreciar ante cada situación concreta y específica la solución más adecuada y conforme al interés público» (p. 52). Este mandato previo a cualquier derecho, se vislumbra claramente en Galeta (2019, p. 5) quien afirma que la concepción de buena administración interrelacionada con el principio de equidad, «*presupone altresì un dovere dell'Amministrazione di astenersi da comportamenti che risultino contrari al principio di giustizia*».

En segundo lugar y más cercano a algunas sentencias del TS, consideramos que debe profundizarse en la nueva formulación del derecho a la buena administración, como dere-

cho-deber⁶ que se desarrollará en criterios concretos que garanticen este buen proceder administrativo. Cabe destacar la **Sentencia del TS de 19 de octubre de 2015** (rec. núm. 168/2014 –NFJ073121–, FJ 2.º), donde menciona en cuanto a la motivación de los actos tributarios que

la obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas.

Este deber, también se observa en la Sentencia de **5 de diciembre de 2017** (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–) y en la de **18 de diciembre de 2019** (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–), en las que se sostiene que el derecho a una buena administración

no se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva.

El último ejemplo de este avance de la buena administración como deber lo encontramos en la ya mencionada reciente **Sentencia del TS de 14 de abril de 2021** (rec. núm. 28/2020), donde consideramos que se ha dado un notable avance en esta definición. En la sentencia se afirma que:

en este contexto, referido al deber de la Administración de cumplir las garantías procedimentales, consideramos que se ha infringido el derecho al procedimiento debido, cuyo reconocimiento, como derecho procedimental de naturaleza constitucional, se infiere del artículo 24 de la Constitución, que garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva, que se incardina en el derecho general de protección jurídica, y del artículo 103 del Texto Fundamental, que enuncia como principios rectores del actuar administrativo el principio de objetividad, en la medida que se ha producido una quiebra injustificada del principio de regularidad y consistencia secuencial del procedimiento.

Esta última sentencia supone un gran avance en determinar lo que debe entenderse por buena administración, sobre todo en el ámbito tributario, donde adquiere una notable relevancia el cumplimiento estricto del procedimiento debido por parte de la Administración. Pero esto no puede quedarse en una declaración de intenciones vacía de contenido.

⁶ Casas (2020, p. 63) citando a Uriarte Ricote (2014, p. 717).

La sentencia comentada suma un supuesto añadido a la ya amplia casuística que desde el 2017 ha permitido al TS marcar el paso a la Administración tributaria a través del principio de buena administración. Esto es un éxito a medias, ya que no todo mal proceder de la Administración tiene ocasión de llegar al TS, lo cual daña al interés general y también a la confianza legítima (principio general regulado en el art. 3.1 e) de la ya mencionada Ley 40/2015). No se puede permitir que el cumplimiento del mandato de buena administración quede a expensas de la revisión de aquellos casos que alcancen la vía judicial.

En consecuencia, cabe centrar todos los esfuerzos para el cumplimiento del deber de buena administración en las fases previas a la revisión de los actos tributarios. En este sentido y en cuanto a la confianza legítima, cabe destacar las consideraciones de Rozas Valdés (2021) al afirmar que:

legítima confianza se puede definir como predecibilidad –en términos más modestos que certeza– del Derecho. En definitiva, saber a qué atenerse. Pues bien, en el orden tributario la inversión en legítima confianza pasa por volcar la atención, decididamente, en la fase de relación previa a la presentación de la autoliquidación (p. 50).

Por lo tanto, aplaudimos que, en esta última sentencia referenciada, el TS aluda al «procedimiento debido». Sin embargo, para dotarlo de contenido, debe regularse y estandarizarse. Un ejemplo de ello es la necesidad de dotar de un verdadero procedimiento contradictorio al trámite de audiencia (tratado en profundidad en Garin Ballesteros, 2020), de secuenciar las diferentes fases del procedimiento tributario y asociar, a cada una de ellas, unas obligaciones determinadas por parte de la Administración. También, cabe plantearse si algunos preceptos regulatorios de los procedimientos tributarios son acordes al principio de buena administración y actuar en consecuencia.

Por último, cabe preguntarse si el incumplimiento del derecho-deber de buena administración, en tanto que derecho subjetivo y mandato constitucional a la Administración, podría suponer no tanto un vicio formal del procedimiento, sino una causa de nulidad de pleno derecho del acto administrativo que transgreda dicho imperativo legal, al amparo del artículo 217.1 e) de la LGT⁷.

Avanzar en ambos sentidos (regular/anular), será la mejor garantía de buena administración y permitirá que el cumplimiento con el interés general y el incremento de la confianza legítima no quede en formulaciones retóricas.

⁷ Dispone la nulidad de aquellos actos: que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

Referencias bibliográficas

- Bousta, R. (2010). *Essai sur la notion de bonne administration en Droit public*. L'Harmattan.
- Bousta, R. (2019). Pour une approche conceptuelle de la notion de bonne administration. *Revista digital de Derecho Administrativo, Universidad Externado de Colombia*, 21, 23-45.
- Dellis, G. (1998). Le principe de bonne administration dans la jurisprudence du Conseil d'État hellénique. *État-loi-administration. Mélanges en l'honneur de Epaminondas P. Spiliotopoulos*. Bruylant.
- Fernández Farreres, G. (1983). *La subvención: concepto y régimen jurídico*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Galetta, D.U. (2019). Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche akka kuce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art.41 della Carta dei diritti UE). En M. Pierro (coord.), *Il Diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari*. Giuffrè Francis Lefebvre.
- Garin Ballesteros, B. (2020). Fundamentos y contenido del derecho al contradictorio tributario. *Crónica Tributaria*, 174.
- Menéndez Sebastián, E. M.^a (2021). *De la función consultiva clásica a la buena administración. Evolución en el Estado social y democrático de Derecho*. Marcial Pons.
- Rozas Valdés, J.A. (2021). Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario. En I. Merino Jara (coord.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. Wolters Kluwer.
- Sanz Gómez, R. (2021). Buena Administración y Procedimiento Tributario Justo. En I. Merino Jara (dir.), *La Protección de los derechos Fundamentales en el ámbito tributario* (capítulo VII). Wolters Kluwer.
- Uriarte Ricote, M. (2014). Artículo 41: el Derecho a una buena administración como garantía de un ejercicio de poder democrático. En Ordeñana Gezuraga, I. (dir.), *La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y su reflejo en el ordenamiento jurídico español*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Bousta, R. (2020). La polisemia del derecho a una buena administración: Análisis crítico de los ordenamientos europeo y español. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 276. Tomo LXX, 204.

Bibliografía

- Bousta, R. (2020). La polisemia del derecho a una buena administración: Análisis crítico de los ordenamientos europeo y español. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 276. Tomo LXX, 204.