



UNIVERSITAT DE
BARCELONA



Derecho
Tributario y
Política
Fiscal

Papers de treball de Dret Tributari i Política Fiscal

Serie N.2/2023

ISSN:



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

BUENA ADMINISTRACIÓN EN PRÁCTICAS DE RECAUDACIÓN.

BORJA GARIN BALLESTEROS

(añadir descripción)

1.- Proyección del principio de buena administración en todas las fases el procedimiento tributario.

De un tiempo a esta parte, se ha ido desarrollando jurisprudencialmente la irradiación del principio de buena administración en nuestro ordenamiento jurídico y, en concreto, a los procedimientos tributarios.

Esta hercúlea labor, ha sido liderada por el Tribunal Supremo, órgano que ha centrado su labor, sobre todo, en dos elementos clave: definir la posibilidad aplicativa del metaprincipio de buena administración y clasificar, en función de los asuntos en que le tocaba pronunciarse, en que caso se consideraba vulnerada la misma o no.

En primer lugar, todo avance en la conceptualización del derecho a una buena administración ha tenido, como punto de partida la inclusión del mismo en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea¹.

¹ Recuerda Fragale (2019:127) que “su aparición en el terreno del derecho positivo tuvo lugar en el año 2000 con la ratificación de la Carta de Niza que, desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1.º de diciembre de 2009, es jurídicamente vinculante. En efecto, debe recordarse que el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea declara que “la Unión reconoce los derechos, libertades y principios consagrados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea del 7 de diciembre de 2000, adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, que tiene el mismo valor jurídico que los Tratados”

Partiendo del precepto anterior, ha resultado muy relevante el hecho de que, des de 2017², el Tribunal Supremo haya considerado de directa aplicación el derecho a una buena administración. Para ello, el Tribunal Supremo reconoce en todo momento la influencia del derecho comunitario. Un ejemplo de ello, es su sentencia de 15 de octubre de 2010 donde afirma que “el derecho de los ciudadanos a una buena administración, que es consustancial a las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros de la Unión Europea, que ha logrado refrendo normativo como derecho fundamental en el artículo 41 de la Carta del Consejo de Niza de diciembre de 2000, al enunciar que este derecho incluye en particular la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones”.

Sin embargo, el propio Tribunal Supremo ha considerado este principio como parte de nuestro ordenamiento jurídico interno, contemplado en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución Española, así como, en otros varios preceptos de rango legal (como por ejemplo, el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Este hecho ha resultado de vital importancia, puesto que considerar positivizado el derecho a una buena administración en nuestro ordenamiento interno, ha evitado una inoperante discusión jurídica sobre la manera en que irradiaba el derecho de la Unión Europea a nuestro ordenamiento jurídico (discusión que ha tenido gran relevancia en otros países de la Unión Europea, como es el caso de Italia, donde el tema ha originado ríos de tinta³).

Gracias a la interpretación del Tribunal Supremo, nos hemos ahorrado una interesante pero nebulosa discusión sobre el papel aplicativo de los derechos recogidos en la Carta Fundamental de Derechos de la Unión Europea, las tradiciones constitucionales comunes y las diferencias entre derechos, deberes y principios.

Sin embargo, este último punto sí que debe ser tomado en consideración, como punto de partida de un estándar de buena administración en la aplicación de los procedimientos tributarios. Esta conceptualización, no solo debe ayudar a una sistematización del proceder de la administración, si no también, aclarar cómo debe/puede actuar todo participe del procedimiento. El deber de buena administración⁴, debe regular un actuar administrativo por parte de los funcionarios. El

² Un ejemplo de ello son las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2017 (c. 2379/2015) de 17 de abril de 2017 (c. 785/2016) y 5 de diciembre de 2017(c.1727/2016),

³ Así, la discusión en Italia por su Corte de Casación ha sido si el artículo 41 de la CDFUE era directamente aplicable a los procedimientos italianos o únicamente a los que intervenían Instituciones europeas. El tema ha originado una gran discusión entre una interpretación *extensiva o restrictiva*. resuelto, entendiendo que existe una doble comprensión del citado artículo 41, como derecho subjetivo y como principio derivado de las tradiciones constitucionales comunes. Al respecto, URANIA GALETTA (2019:28) afirma que “*e, in effetti, dal 1° dicembre 2009 ad oggi non è identificabile un approccio giurisprudenziale inteso a distinguere chiaramente, nei contenuti, le garanzie connesse al diritto ad una buona amministrazione, a seconda che esso sia inteso come principio generale (e quindi applicabile per i casi di amministrazione comunitaria indiretta) ovvero come diritto ex art. 41 CDUE (e, quindi, applicabile solo ai casi di amministrazione comunitaria diretta). Tanto più che resterebbe fuori da questa distinzione fra amministrazione diretta ed amministrazione indiretta tutta quell’ampia casistica riconducibile al fenomeno della c.d. amministrazione comunitaria mista/congiunta, che si caratterizza per un’interazione continua fra amministrazioni nazionali e amministrazioni UE, la quale rende di per sé impossibile segmentare artificialmente le garanzie procedimentali; al pari di come risulta impossibile segmentare le varie fasi procedimentali per separarle nettamente l’una dall’altra*”.

⁴ Como afirma PONCE SOLE (2001:127) “el procedimiento se configura como uno de los instrumentos jurídicos que posibilita el cumplimiento del deber de buena administración y constituye un elemento de legitimación de la actuación administrativa, de manera que el principio de buena administración debería tener reflejo en todas sus fases”.

derecho de buena administración, permite al contribuyente reivindicar sus derechos subjetivos vulnerados. El principio de buena administración debe conceptualizarse como garantías, objetivas y reguladas que deben cumplirse en todo procedimiento tributario. Avanzar en dicha conceptualización, consideramos que puede ser de gran utilidad para la buena administración no se convierta en un cajón de sastre etéreo que dependa de los casos que acaben elevándose al Tribunal Supremo⁵.

Es el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2021, el que ha afirmado que la buena administración “por un lado constituye un deber y exigencia a la propia Administración que debe guiar su actuación bajo los parámetros referidos, entre los que se encuentra la diligencia y la actividad temporánea; por otro, un derecho del administrado, que como tal puede hacerse valer ante la Administración en defensa de sus intereses”.

Evidentemente, además, para que esta clasificación tenga algún sentido práctico, deben regularse consecuencias objetivas y subjetivas, previstas para el incumplimiento de este estándar, tema que excede en esta ocasión esta breve introducción.

2. Buena Administración en prácticas de recaudación. Distinción conceptual y ámbito de estudio.

En primer lugar, al hablar de recaudación, debemos diferenciar dos planos que nos ayudaran a distinguir entre dos conceptos, buena administración y la buena gobernanza.

Si entendemos la recaudación tributaria como un elemento de política fiscal, nos centraremos en estrategias para aumentar la misma. Estas estrategias irían destinadas a valorar las relaciones entre los contribuyentes y la Administración y como, influyendo en las mismas, puede aumentarse dicha recaudación. Para ello, entre otras cuestiones, se podría analizar la conflictividad tributaria para introducir mejoras, los nudges y como estos pueden mejorar la conducta del contribuyente, el régimen sancionador y como cambiarlo para conseguir una conducta más colaborativa del contribuyente, el lenguaje claro de las notificaciones o como este puede mejorar la recaudación... Todo ello, puede mejorar la recaudación, pero no es buena administración o, al menos, no responde al derecho/principio/deber de buena administración.

Las cuestiones anteriores responden a estrategias de buena gobernanza, que pese a ser un concepto cercano al de buena administración, no comparte disciplina de análisis. Esta primera distinción parte de que existe una no despreciable cantidad de doctrina, que al aproximarse a dicho término confunde lo jurídico con lo politológico o sociológico⁶. Este acercamiento, destaca cómo el derecho a una buena administración proviene de una nueva premisa de las relaciones entre la Administración y el ciudadano, una concepción abierta y complementaria del

⁵ Para ello, como destaca JUAN LOZANO (2023:168) “que la identificación de las exigencias implícitas del deber de buena administración habitualmente comienza, en un plano casuístico, en el orden jurisprudencial; pero si se aspira a la generalización de su implantación y a una efectividad que alcance a toda la actuación administrativa (y no únicamente al reconocimiento de sus efectos sobre los casos concretos objeto de control judicial), es necesario elevarse desde una perspectiva de defensa (sin negarla ni desconocer su relevancia) y trascender hasta una dimensión de configuración normativa informada por las exigencias de la buena administración”.

⁶ Por ejemplo, Marín-Barnuevo afirma que «todo parece indicar que el desarrollo jurídico del principio de buena administración tuvo su base en los trabajos llevados a cabo en el seno de la Unión Europea y, muy especialmente, con la publicación del Libro Blanco sobre la gobernanza».

interés general⁷ o, directamente, abogan por una confusión sin límite entre lo que suponen las relaciones cooperativas y la buena administración⁸.

Por lo tanto, para concretar nuestro acercamiento a la recaudación, debemos distinguir entre *Good Governance*, definida por Naciones Unidas⁹ como “the process of decision-making and the process by which decisions are implemented (or not implemented). Governance can be used in several contexts such as corporate governance, international governance, national governance and local governance». Entre los ocho elementos característicos de la misma, deben incluirse: “*participatory, consensus oriented, accountable, transparent, responsive, effective and efficient, equitable and inclusive and follows the rule of law*” y the *Right to Good Administration*.

El primero, es un término propio de disciplinas como la Ciencia de la Administración, la Ciencia Política o la Sociología. Esta perspectiva se centra en analizar las relaciones entre los ciudadanos y las administraciones u otros actores participantes en la toma de decisiones.

Nuestra perspectiva no es esta y aunque seamos partidarios de la transversalidad de disciplinas en los análisis propios de las ciencias sociales, consideramos relevante establecer previamente qué es la buena administración en términos jurídicos, es decir, cuando nos referimos a *the right to good administration*.

Mientras la *Good Governance* pone en el centro del foco al ciudadano (en sus relaciones con la Administración y los particulares) nuestro centro gravitatorio es la Ley (*rule of law*) y cómo, partiendo de la misma, se ramifican derechos y deberes que se entrelazan como armazón de este novedoso derecho a la buena administración, aun en construcción.

Por lo tanto, pese a que la numeración anterior es trascendental para mejorar tanto la recaudación como las políticas públicas, en esta ocasión, nos vamos a referir a términos estrictamente jurídicos. Por lo tanto, hablar de buena administración en materia tributaria y, en especial a la materia de recaudación, es referirse a la regulación y disfunciones procedimiento tributario (el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de noviembre de 1990 expuso como “la estricta observancia del procedimiento es en todas las jurisdicciones y grados la más racional garantía de buena administración”).

3.- Buena Administración en el procedimiento de recaudación. Repaso Jurisprudencial

Aunque existen numerosas garantías procedimentales tributarias que bajo el estándar de buena administración serían aplicables a los procedimientos de recaudación por su transversalidad (derecho a ser oído¹⁰, motivación de las resoluciones¹¹, consulta del expediente, plazos razonables¹²...), nos vamos a referir a aquellos aspectos, que son especialmente relevantes en

⁷ Casas Agudo, Daniel *Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario* (2020) Derechos Fundamentales y Tributación. Monográfico 2020. Revista Nueva Fiscalidad. Dykinson.

⁸ Corral Guadaño, Ignacio (2020) *La gestión del IRPF ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa?*. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF) Núms. 449-450 (agosto-septiembre 2020)

⁹ <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>

¹⁰ STS 13 de diciembre de 2017

¹¹ STS 28 de mayo de 2020 y STS 20 de octubre de 2021

¹² STS 15 de marzo de 2021

los procedimientos de recaudación y sobre los que se han pronunciado los tribunales en relación a la buena administración en los procedimientos tributarios.

Cabe no olvidar, que el derecho a la buena administración se erige como un “mandato de optimización”, por lo tanto, nos centraremos en aquellas cuestiones que en los procedimientos de recaudación, son susceptibles de mejora. En este sentido, nos vamos a referir en cuanto al procedimiento de recaudación, a la diligencia debida exigible a la Administración, es decir, al mandato que recibe la misma en su actuar en aras de garantizar el “derecho a la tutela administrativa efectiva” (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2019).

A continuación, aludiremos a algunos de los recientes pronunciamientos de los Tribunales donde se han abordado cuestiones relativas a la recaudación a la luz de la buena administración.

3.1 Análisis Jurisprudencial del Tribunal Supremo

- Contestaciones a la Solicitud de fraccionamiento y aplazamiento

La Sentencia del **Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020** (aludida por SANZ, 2021:239) se pronuncia acerca de un aplazamiento o fraccionamiento solicitado en periodo ejecutivo. Al respecto, el artículo 65.5 de la Ley General Tributaria determina que “la Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento”.

La sentencia debe interpretar, en esencia, el artículo 65.5 de la LGT, por el que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento -posibles en período ejecutivo antes de notificarse la enajenación de bienes embargados- no impedirán a la Administración -pues “podrá” hacerlo- “iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento”.

La Sala Tercera aplica directamente el principio de buena administración para concluir que no puede dictarse tal providencia sin contestar la petición de aplazamiento, argumentando en los siguientes términos:

“Es cierto que la ley autoriza a la Administración a iniciar o a continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. Pero resulta también indiscutible que esa misma Ley no impide, ni prohíbe, ni excluye que -antes de “iniciar” o “continuar” tal procedimiento- se conteste una petición del interesado en la que, ciertamente, se está manifestando con claridad que se quiere pagar la deuda.

Las exigencias del principio de buena administración al que antes hemos hecho referencia y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos abonados, además, una interpretación que acentúe la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos (artículo 13 de la LPAC), derechos que no se compadecen muy bien con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber dado siquiera trámite a la petición de aplazamiento de las deudas que se apremian...

*...Por consiguiente, la Administración **no puede iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento (o fraccionamiento) efectuada por el contribuyente en relación con esa misma deuda, incluso si tal solicitud se efectúa cuando la deuda se encuentra en período ejecutivo**”.*

- Obligatoriedad de resolver recurso antes de dictar providencia de apremio

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2020, en la que el Tribunal se pronuncia acerca de que no se puede dictar providencia de apremio para la ejecución forzosa de una liquidación cuando aun pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio. En este sentido, afirma el Tribunal que

“ [...] Aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún se mantiene intacto para la Administración el deber de resolver expresamente (...) es dar carta de naturaleza a dos prácticas viciadas de la Administración y contrarias a principios constitucionales de innegable valor jurídico, como los de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE); y servicio con objetividad a los intereses generales (art. 103 CE) -que no se agotan en la recaudación fiscal, tal como parece sugerirse, sino que deben atender a la evidencia de que el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos:

*a) La primera práctica, no por extendida menos aberrante, es **la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima**, que podría contestar o no según le plazca o le convenga. Ninguna reforma legal de las que se han producido desde la LPA de 1958 hasta nuestros días han dejado de regular la patología, esto es, el silencio negativo, a veces con cierta complacencia en las consecuencias de la infracción de estos deberes esenciales de la Administración.*

b) La segunda práctica intolerable es la concepción de que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado, aun en su modalidad potestativa, que es la que aquí examinamos. En otras palabras, que se trata de una institución inútil, que no sirve para replantearse la licitud del acto, sino para retrasar aún más el acceso de los conflictos jurídicos, aquí los tributarios, a la tutela judicial... ”.

“Como muchas veces ha reiterado este Tribunal Supremo, el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional (arts. 9.1; 9.3; 103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción -como aquí ha sucedido- para causar un innecesario perjuicio al interesado.

Expresado de otro modo, se conculca el principio jurídico, también emparentado con los anteriores, de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (allegans turpitudinem propriam non auditur), lo que sucede en casos como el presente en que el incumplido deber de resolver sirve de fundamento a que se haya dictado un acto desfavorable -la ejecución del impugnado y no resuelto-, sin esperar a pronunciarse sobre su conformidad a derecho, cuando había sido puesta en tela de juicio en un recurso que la ley habilita, con una finalidad impugnatoria específica, en favor de los administrados”.

Al respecto de la Sentencia, CUDERO (2022:15) que **“es exigencia ineludible derivada del principio de buena administración la de resolver las peticiones, reclamaciones o recursos, no solo cuando se trata de actos discrecionales, sino en todos los casos, sobre todo en aquellos –como el analizado en la sentencia- en el que la quiebra de ese deber permite dictar un acto desfavorable”.**

- **Obligatoriedad de resolver motivadamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento**

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2021 “el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en periodo ejecutivo de cobro”.

Es obligación de la Administración “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 [...] 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”.

Sobre dicha cuestión, cabe mencionar también la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2020 sobre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento implica “la suspensión preventiva del ingreso, que impide dictar providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración Tributaria no resuelva expresamente dicha petición, lo que determina, a la postre, que el aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago, pues contiene la voluntad de hacer frente al pago de la deuda en condiciones que si bien no es el desembolso inmediato y efectivo de la deuda, constituye una modalidad legalmente prevista para hacer frente a la misma”.

- **No procede no permitir la reducción del 25 % del recargo extemporáneo por el hecho de haber pedido aplazamiento del mismo.**

En su Sentencia de 13 de octubre de 2022, el Tribunal Supremo considera que cuando el principal de una deuda ya se ha hecho efectivo, la actuación de la Administración, consistente en exigir el 25% de la reducción del recargo, sobre la base de que la liquidación del 75% del recargo fuera aplazada en lugar de ingresada directamente, se aleja mucho de los estándares del principio de buena administración sobre el que la Administración está obligada a conducirse, destacadamente, en un supuesto en que, con su decisión, la Administración hace de peor condición a quien ingresa directamente la cuota y aplaza o fracciona el recargo, frente a quien procede a la inversa, esto es, al que aplaza o fracciona la cuota e ingresa directamente el recargo.

- **Cómputo de plazos**

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 7 de febrero de 2022 determina que el *Dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción para reclamar la deuda a los declarados responsables ha de situarse en la fecha de la declaración de fallido. En consecuencia, las actuaciones recaudatorias posteriores contra el obligado fallido (en el caso enjuiciado, providencias de apremio) carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario.

3.2 Resoluciones recientes de Tribunales Superiores de Justicia

El estándar buena administración en temas de recaudación también se ha ido desarrollando a través de la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, lo cuales, han seguido la estela del Tribunal Supremo.

A continuación, exponemos algún ejemplo de resoluciones recientes sobre el particular.

Particularización en el requerimiento los datos omitidos

- STSJ de Galicia de 14 de marzo de 2022: el objeto de discusión es si “la Administración debía particularizar en el requerimiento practicado los datos omitidos y defectos apreciados en la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento o, cuando menos, una vez apreciado el error padecido por la contribuyente al cumplimentar el realizado genéricamente, esclarecerlo para poner en conocimiento de la interesada qué documentación de toda la referida en el Anexo II era la solicitada. El Tribunal considera que debe ser así “al amparo del principio de buena administración y confianza legítima”.

Solicitud de aplazamiento fuera de plazo de ingreso voluntario

- STSJ de Castilla y León de 1 de octubre de 2021: aludiendo a jurisprudencia anterior del Tribunal Supremo “la presentación de una solicitud de aplazamiento fuera de plazo de ingreso voluntario y sin requerimiento previo, implica “per se” la suspensión preventiva del ingreso y en consecuencia recargo, mientras la Administración Tributaria no resolviera expresamente dicha petición”. Continúa la Sentencia expresando “que tal criterio parece adecuarse mejor al principio de buena administración o derecho a una buena Administración pública, del que derivan unos derechos.

Motivos permitidos de oposición en apremio

- STSJ Galicia 14 de julio de 2017 y de 8 de noviembre de 2021 y de 17 de febrero de 2022 respecto, se apela a la buena administración en relación a los motivos de oposición en apremio. En la Sentencia de 2017, por ejemplo, “la limitación de los motivos de oposición debe interpretarse de forma generosa y con la posibilidad de atacar la liquidación originaria en caso de errores patentes o vicios que generen nulidad de pleno derecho, a lo que también puede añadirse la inexistencia de hecho imponible o la falta de correspondencia subjetiva entre éste y el sujeto pasivo del tributo”

Devolución de ingresos indebidos

- STSJ Andalucía de 18 de enero de 2022 respecto a devolución de ingresos indebidos y la falta de diligencia de la Administración afirma que “casa mal con la Actuación de la AEAT a la que le era exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta del procedimiento y en la automática aplicación de la norma, sino que, en

determinadas situaciones como la que ahora se examina, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente”.

Anulación de procedimiento de recaudación por incorrecta notificación

- STSJ Castilla y León de 10 de febrero de 2023, se anula un procedimiento de recaudación por considerar incorrectamente realizada la notificación “lo que se aprecia en el presente supuesto es un auténtico automatismo en la práctica de la notificación limitándose la Administración a constatar que, al resultar fallida por “desconocido” la notificación enviada al domicilio que figuraba en el acta-denuncia, se pasa directamente a notificación edictal, sin efectuar diligencia o actuación alguna para intentar que esa notificación fuera efectiva y puesta en conocimiento real de su destinatario, debiendo entender con ello que hay una falta de diligencia por parte de la Administración por no efectuar averiguaciones del verdadero domicilio ante la constatación de la falta de recogida de todas las notificaciones intentadas en ese domicilio, diligencia, sin embargo que sí cabe apreciar a los efectos de poder llevar a cabo la notificación de la Providencia de Apremio”.

4.- Conclusiones

Se ha podido constatar el constante goteo de Sentencias que apelan a la buena administración como filtro para considerar el buen proceder o no, de la Administración Tributaria. Hemos querido centrar nuestro escrito en un repaso jurisprudencial puesto que, hasta el momento, ha sido la herramienta jurisdiccional, la que ha permitido avanzar en la conceptualización de un estándar de buena administración.

Un reciente ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2023, donde apelándose al artículo 24 de la Constitución Española y respecto al silencio administrativo se considera que “no hay un derecho subjetivo incondicional de la Administración al silencio, sino una facultad reglada de resolver sobre el fondo los recursos administrativos, cuando fueran dirigidos frente a actos presuntos como consecuencia del silencio por persistente falta de decisión, que no es, por lo demás, una alternativa legítima a la respuesta formal, tempestiva y explícita que debe darse, sino una actitud contraria al principio de buena administración”. Por lo tanto, el Tribunal concluye que “ordenar, en un recurso de casación, que se conceda a la Administración una nueva oportunidad de pronunciarse, en un recurso administrativo, sobre la procedencia de una solicitud formulada en su día y no contestada explícitamente, supondría una dilación indebida del proceso prohibida por el art. 24 de la CE y una práctica contraria al derecho a una buena administración”.

En este sentido podemos ver que, respecto al procedimiento de recaudación, la jurisprudencia puntualiza garantías procedimentales que tratan de equilibrar la relación entre contribuyente y Administración. En este procedimiento, las garantías del mismo deben cobrar una especial relevancia, en tanto que va dirigido a posibilitar el pago de la deuda tributaria.

Por ello, la buena administración debe conceptualizarse como un mandato de optimización de la interacción entre Administración y contribuyente. Ello, ya fue destacado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de noviembre de 1990 donde afirmó que “la estricta observancia del procedimiento es en todas las jurisdicciones y grados la más racional garantía de buena



administración”. A su vez, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2021 conceptualiza la buena administración como administración “por un lado constituye un deber y exigencia a la propia Administración que debe guiar su actuación bajo los parámetros referidos, entre los que se encuentra la diligencia y la actividad temporánea; por otro, un derecho del administrado, que como tal puede hacerse valer ante la Administración en defensa de sus intereses”.

En consecuencia, nos encontramos ante un principio eminentemente procedimental, cuya fuerza radica no tanto en su conceptualización como derecho (ex post al actuar administrativo), sino como mandato previo (ex ante) a la Administración.

Por último y sin quitar mérito a los avances doctrinales y jurisprudenciales, consideramos que la buena administración debe dejar de ser un metaprincipio utilizado ad hoc para resolver cuestiones de procedimiento. Para ello, debe legislarse sobre el mismo, para especificar su alcance en los procedimientos tributarios.

En relación a lo anterior, también concluimos que esta intervención del legislador debe ir seguida de una previsión y establecimiento normativo de consecuencias objetivas y subjetivas que se prevean cuando se omita su aplicación. Las consecuencias objetivas deberían centrarse en la nulidad de pleno derecho por omisión de la buena administración. Las consecuencias subjetivas, con la responsabilidad de los funcionarios que omitan, por negligencia, dicho principio. Por todo ello, apostamos porque el siguiente avance en la conceptualización de la buena administración deba ser la configuración normativa de la misma, es decir, una buena regulación.



BIBLIOGRAFIA

Fragale, E. 2019, *Revista Digital de Derecho Administrativo*, n° 21, pp. 125-151

Marin Barnuevo Fabo, 2020, D.Revista Española de Derecho Financiero n° 186 (Abril-Junio).
El principio de buena administración en materia tributaria.

Ponce Solé, J. 2001, El principio de buena administración discrecionalidad y procedimiento administrativo. Universitat de Barcelona.

Sanz Gómez, R. 2021, “Buena Administración y Procedimiento Tributario Justo” en *La Protección de los derechos Fundamentales en el ámbito tributario*. Wolters Kluwer. Capítulo VII, Madrid, pp.225-253

Urania Galetta. 2019, D Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull’ambito di applicazione dell’art. 41 della Carta dei diritti UE), in M.C. Pierro (a cura di), *Il diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, pp. 1-32.