

GUICHOT, E. y BARRERO RODRÍGUEZ, C., *El derecho de acceso a la información pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020

MARTÍN DELGADO, I. “La reclamación ante el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno: un instrumento necesario, útil y ¿eficaz?”, *Las vías administrativas de recurso a debate*, Actas del XI Congreso de la AEPDA, INAP, Madrid, 2016

MARTÍN DELGADO, I., “La reclamación ante el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno: un instrumento necesario, útil y ¿eficaz?”, en *Las vías administrativas de recurso a debate*. Actas del XI Congreso de la AEPDA, INAP, Madrid, 2016

MIR PUIGPELAT, O., *Transparencia y procedimiento administrativo. El derecho de acceso al expediente y su conexión con el derecho de acceso a información pública*, Civitas-Aranzadi, Madrid, 2019

MONTESERIN HEREDIA, S. y PÉREZ GARCÍA, M., “La protección del medio ambiente”, en VVAA, *Los límites al derecho de acceso a la información pública*, INAP, Madrid, 2017

RAZQUIN LIZÁRRAGA, M. M., “Límites del derecho de información de los diputados”, *Revista de Derecho Constitucional*, núm. 113, 2018

RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, J.L., “Transparencia y protección de datos personales: criterios legales de conciliación”, en CANALS (ed.), *Datos, protección, transparencia y buena regulación*, Documenta Universitaria, Girona, 2016, págs. 53-85

BLANES CLIMENT, M. A. (<https://miguelangelblanes.com/2017/02/08/los-concejales-pueden-presentar-la-reclamacion-prevista-en-las-leyes-de-transparencia/>)

JIMÉNEZ PLAZA, M. I., “La disposición adicional 1ª de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y el derecho de acceso a la información por los concejales: reflexiones sobre el régimen de tutela”, *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 49, 2018

## TRANSPARENCIA Y BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL ÁMBITO FISCAL

María-José Fernández-Pavés<sup>1</sup>

### I. TRANSPARENCIA Y BUENA ADMINISTRACIÓN

“La peculiaridad y problemática de este derecho a la buena administración estriba en su origen no tanto jurisprudencial (esto es, jurídico) cuanto político. De hecho, las primeras versiones del mismo hablaban más bien de «gobernanza política», en lugar de «buena administración»” (FUENTETAJA, 2014: 25); en realidad, como se ha dicho, se puede “identificar el derecho a la buena administración con un derecho de derechos o subderechos de contenido muy amplio, que se identifica con una nueva concepción de la relación de la Administración con los ciudadanos” (LARA, 2019: 343), comprensivo de un haz de derechos de los administrados o, como más gráficamente se ha calificado “en relación con nuestro derecho interno, como una «abrazadera» de «determinaciones jurídico-positivas»” (LITAGO, 2021: 5).

En este marco, “la buena Administración pública es un derecho de los ciudadanos, nada menos que un derecho fundamental, y, también, un principio de actuación administrativa. Los ciudadanos tienen derecho a exigir determinados patrones o estándares en el funcionamiento de la Administración. Y la Administración está obligada, en toda democracia, a distinguirse en su actuación cotidiana por su servicio objetivo al interés general” (RODRÍGUEZ, 2013: 24). De ambas vertientes, nosotros vamos a centrarnos en este trabajo fundamentalmente en esta segunda,

<sup>1</sup> Doctora desde 1992 y actualmente Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Autora de más de 70 libros y capítulos de libro, y 50 artículos de revista. Responsable de 7 Proyectos y Contratos de Investigación, e investigadora en otros 8 Proyectos. Directora de 7 Tesis Doctorales. Ponente nacional e internacional en 58 Conferencias invitadas y casi 40 Comunicaciones en Congresos. Evaluadora y Consultora en 27 ocasiones, tanto nacional como internacional. ORCID: 0000-0003-1634-613X. Researcher ID: K-8329-2014 fpaves@ugr.es

la buena administración como principio de actuación administrativa, calificado incluso como «*un nuevo paradigma del Derecho del Siglo XXI*»<sup>2</sup>, en este caso a cargo de la Administración tributaria, una de las áreas de gestión pública más perceptible por parte del ciudadano en sus relaciones con la Administración, y en la que la buena gestión administrativa se revela como un imperativo acuciante, entre otros factores relevantes por el fenómeno de la elusión fiscal; constituyendo uno de los múltiples sectores de actuación de la Administración en los que, curiosamente pero con toda lógica, se han desarrollado normativamente los dictados constitucionales de buena administración (TOMÁS, 2004: 165 y 166), como vamos a tener ocasión de ver, y en el que, además, adquieren también una significativa y creciente relevancia en lo atinente a los derechos y garantías de los contribuyentes, como ya reflejó la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo hace años<sup>3</sup>.

Mismo órgano jurisdiccional que ha invocado expresamente a la buena administración como «*principio que impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá reclama, la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto*»<sup>4</sup>; de ahí que se haya señalado la oportunidad y corrección de invocarlo pues, en cuanto “conjunto de derechos procedimentales -y no solo de prácticas o compromisos genéricos de actitud y comportamiento en sus relaciones con los obligados tributarios- impone a la Administración, en aras de encontrar una solución materialmente justa, un deber de tramitar correcta y proporcionadamente sus potestades administrativas a través de los distintos procedimientos” (SESMA, 2020: 9).

### I.1. El punto de referencia

Sin duda, el referente actual del principio o derecho a una buena administración es el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea<sup>5</sup>

<sup>2</sup> STS de 15-octubre-2020 (rec. 1652/2019).

<sup>3</sup> En su sentencia de 8-julio-1987 sobre una reclamación económico-administrativa, donde puso en conexión la suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados con «los principios inspiradores sobre los que descansan las relaciones de toda buena administración».

<sup>4</sup> STS de 5-marzo-2019 (rec. 4628/2017).

<sup>5</sup> «Derecho a una buena administración. 1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente;

(CDFUE), que se proclamó formalmente en diciembre de 2000 en Niza, pero que se convirtió propiamente en norma jurídica vinculante con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa en diciembre de 2009, y que podríamos desgranar a nivel general en los siguientes derechos y obligaciones, *grosso modo*: el derecho del administrado a ser oído antes de la adopción de una resolución que le resulte desfavorable; el derecho del administrado a acceder al expediente que le afecte; el derecho del administrado a la reparación del daño soportado por la actuación de las Administraciones públicas; el derecho del administrado a utilizar cualquiera de las lenguas oficialmente reconocidas; la obligación de la Administración de tratar los asuntos de forma imparcial y equitativa; el deber de la Administración de resolver los procedimientos en un plazo razonable, y la obligación también de ésta de motivar las resoluciones administrativas, lo que se ve además complementado con el derecho de acceso a los documentos, reconocido en el siguiente precepto<sup>6</sup>. En este sentido, incluso se ha llegado a señalar el extraordinario potencial de las implicaciones tributarias que posee la CDFUE, estando llamada a incrementar su protagonismo, no solo ya respecto a cuestiones sustanciales, sino sobre todo en relación con aspectos formales o procedimentales (CASAS, 2020: 65).

En cierta forma podríamos decir que se trata de una reformulación con esta denominación, sobre todo con soporte inicial jurisprudencial<sup>7</sup>, para acoger bajo dicho “paraguas” a nivel europeo varios derechos ya existentes, de origen y forjado a partir del quehacer jurídico-político sobre el que se ha construido Europa y, en términos geopolíticos, Occidente; y que concretamente en nuestro país, ha tenido una extraordinaria aceptación en los últimos años, en la legislación estatal y autonómica e incluso en parte a nivel doctrinal, a pesar de constituir una categoría jurídica no demasiado precisa en cuanto a su contenido y a las concretas obligaciones que impone a la Administración y las correlativas facultades que atribuye a los ciudadanos (ESCUÍN, 2019: 339).

Y aunque su aplicación quedaría inicialmente limitada a las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea, así como a los Estados miembros pero únicamente

b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial;

c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua».

<sup>6</sup> Art. 42 CDFUE. «Derecho de acceso a los documentos. Todo ciudadano de la Unión y toda persona física o jurídica que resida o tenga su domicilio social en un Estado miembro tiene derecho a acceder a los documentos de las instituciones, órganos y organismos de la Unión, cualquiera que sea su soporte».

<sup>7</sup> Se puede decir que a partir de la sentencia de 20-enero-2002 (asunto *max.mobil telekomunikation Service GmbH contra Comisión*) el TPIUE manifestó abiertamente que el derecho a la buena administración «*forma parte de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros*».

cuando apliquen el Derecho de la misma si atendiésemos literalmente al art. 51 CDFUE; en uno de los Informes que elabora anualmente la Comisión desde el año 2010 sobre la aplicación de la CDFUE, con lo que manifiesta su compromiso de llevar a cabo un seguimiento del progreso en la aplicación de la Carta respecto de las materias en que ella tiene potestad para actuar (concretamente en el de 2018), señala claramente que «*los jueces nacionales no solo mencionan la Carta en asuntos que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE. En la mayoría de las decisiones judiciales que citan la Carta, no se plantea la cuestión de si la Carta es aplicable y el motivo de ello. Rara vez el artículo 51 de la Carta y su ámbito de aplicación son analizados por los jueces*», dado que los Estados miembros están obligados a respetar los valores en los que se fundamenta la Unión Europea, también cuando actúan fuera del ámbito de aplicación de su Derecho (MARÍN-BARNUEVO, 2020: 19).

## 1.2. Reflejo en nuestro país y en Andalucía

En nuestro país, la idea de una “buena administración” está tan sólo implícita en la Constitución<sup>8</sup> (CE), destacando en este sentido sus arts. 9.3 y 103; además de que la misma refleja principios y valores<sup>9</sup> que, implícita o explícitamente, deben ser inherentes a los servidores públicos y a la gestión pública, entre los que cabe mencionar la integridad, la neutralidad, la imparcialidad y la transparencia en la gestión, la receptividad, la responsabilidad profesional y el servicio a los ciudadanos, que implican también cambios en el sistema de adopción de decisiones de nuestras Administraciones públicas (CASTILLO, 2015: 13 y 14). Siendo destacable también en nuestro ámbito, la exigencia de justicia financiera del art. 31.1 y 2 CE, donde se puede apreciar la exigencia de los principios de economía y eficiencia en la asignación del gasto público empezando por este segundo apartado, así como

<sup>8</sup> De procederse a una reformulación de nuestra Carta Magna, el derecho a una buena administración encontraría su mejor acomodo en la Sección 1ª del Capítulo II de su Título I, «*De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*», al acoger otros derechos con una innegable proyección en el funcionamiento de la Administración y con una estrecha vinculación (TOMÁS, 2004: 28 y 29).

<sup>9</sup> Como puede ser una Administración centrada en el ciudadano en un Estado democrático y de Derecho (art. 1 CE), que debe contemplar el sometimiento a la ley por parte no solo de la ciudadanía sino también de los poderes públicos (art. 9 CE); el reconocimiento del derecho fundamental a participar en los asuntos públicos, no solo por medio de representantes sino también directamente (art. 23.1 CE); la garantía de la seguridad jurídica cuya máxima manifestación es la tutela judicial efectiva (art. 24 CE); el respeto a la dedicación y supuestos de ineligiibilidad e incompatibilidad de los miembros del Gobierno y los Altos cargos (arts. 70 y 98 CE); el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, así como el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando cuando proceda la audiencia del interesado (art. 105.b y c CE, respectivamente); el control por los Tribunales de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa y su sometimiento a los fines que la justifican (art. 106.1 CE); el derecho de los particulares a ser indemnizados por las lesiones que sufran en cualesquiera de sus bienes y derechos como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos (art. 106.2 CE); que la Administración pública ha de servir los intereses generales con objetividad y actuar de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento a la ley y al Derecho (art. 103.1 CE), regulando la ley las garantías para el ejercicio de sus funciones con imparcialidad (art. 103.3 CE), y las características de los miembros del Poder Judicial en el ejercicio de la potestad jurisdiccional (art. 117.1 CE).

la implicación de la buena administración en cuanto al respeto debido por la Administración en la aplicación de los tributos a la justicia tributaria a través de los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad del primer párrafo, pudiendo afirmarse que, “establecida la conexión con el Estado social y democrático de Derecho y el servicio al interés general que representa el deber de contribuir..., la aplicación del principio de buena administración no puede quedar limitada a las potestades discrecionales o ejecutivas, como lo fue en sus orígenes, sino que,... se extiende a todo el espectro de las potestades de autotutela administrativa” (LITAGO, 2021: 8).

Sin embargo, a nivel andaluz sí que se ha normativizado dicho principio<sup>10</sup>, partiendo del art. 31 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma de nuestro Estatuto de Autonomía<sup>11</sup>, que garantiza el derecho a una buena administración, comprendiendo el derecho de todo ciudadano a participar plenamente en las decisiones que le afecten y tomen las Administraciones públicas, cuya actuación será proporcionada a sus fines, obteniendo de ellas una información veraz, y a que sus asuntos se traten de manera objetiva e imparcial, siendo resueltos en un plazo razonable, junto al acceso a los archivos y registros de las instituciones, corporaciones, órganos y organismos públicos de Andalucía, cualquiera que sea su soporte; complementado esto con las referencias de sus arts. 34, 133 y 134, respectivamente, al acceso de aquéllos a las tecnologías de la información y la comunicación, a los principios que han de presidir la actuación y gestión de competencias de ésta y a la participación ciudadana. Podría resultar interesante en este sentido plantear una comparación entre los distintos Estatutos de Autonomía de nuestro país para ver la diferente configuración que hacen del derecho a una buena administración; sin embargo nuestro trabajo se circunscribe al ámbito andaluz, razón por la cual no entramos en ello (sin embargo, puede consultarse al respecto ESCUÍN, 2019: 334- 337).

Igualmente pero ahora a nivel legal, el art. 13 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) es probablemente el precepto interno que más se asimila al art. 41 CDFUE, al enumerar como derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones públicas los de comunicarse con ellas a través de un Punto de Acceso General electrónico de la Administración; ser asistidos en el uso de medios electrónicos en dichas relaciones; utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma; acceder a la información pública, archivos y registros de acuerdo con la ley que lo regula

<sup>10</sup> Se pueden encontrar ya referencias a ella en el art. 111 del Real Decreto 781/1986, de 18 de abril, que aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, o en el art. 25.1 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, si bien es cierto que con un sentido algo distinto.

<sup>11</sup> Este derecho también ha tenido recepción expresa en el art. 30 del Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 6/2006) o en el art. 12 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León (Ley Orgánica 14/2007).

(Ley 19/2013, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno); ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades y empleados públicos, que habrán de facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones; exigir las responsabilidades de las Administraciones públicas y autoridades cuando así corresponda; obtener y utilizar los medios de identificación y firma electrónica, y a la protección de datos de carácter personal, en particular mediante la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones públicas.

Además de esto, la buena administración dimana también de los principios generales reflejados en el art. 3.1 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) respecto del actuar de las Administraciones públicas, que han de servir con objetividad los intereses generales actuando de acuerdo a los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con pleno sometimiento al ordenamiento jurídico, respetando en su actuación y relaciones, entre otros, la claridad, la participación, la agilidad, la buena fe, la confianza legítima y la lealtad institucional. Junto a ello, cabe de nuevo señalar que el art. 3.1 de la Ley 9/2007, de la Administración de la Junta de Andalucía<sup>12</sup> (LAJA) sí que recoge explícitamente a la buena administración entre los principios generales que han de marcar su organización y funcionamiento, desgranando su art. 5.1 todos los derechos de los ciudadanos que comprende dicho principio:

*«En su relación con la ciudadanía, la Administración de la Junta de Andalucía actúa de acuerdo con el principio de buena administración, que comprende el derecho de la ciudadanía a:*

- a) Que los actos de la Administración sean proporcionados a sus fines.*
- b) Que se traten sus asuntos de manera equitativa, imparcial y objetiva.*
- c) Participar en las decisiones que le afecten, de acuerdo con el procedimiento establecido.*
- d) Que sus asuntos sean resueltos en un plazo razonable, siguiendo el principio de proximidad a la ciudadanía.*
- e) Participar en los asuntos públicos.*
- f) Acceder a la documentación e información de la Administración de la Junta de Andalucía en los términos establecidos en esta Ley y en la normativa que le sea de aplicación.*
- g) Obtener información veraz.*
- h) Acceder a los archivos y registros de la Administración de la Junta de Andalucía, cualquiera que sea su soporte, con las excepciones que la ley establezca».*

<sup>12</sup> Igualmente hay referencias directas a este derecho en la Ley Foral 157/2004, de la Administración de Navarra (art. 7) y en la Ley 4/2006, de Transparencia y Buenas Prácticas en la Administración Pública gallega (arts. 2 y ss.).

## II. BUENA ADMINISTRACIÓN Y APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Por su parte, también a nivel legal, pero ahora específicamente en relación con el reflejo del deber de buena administración en el ámbito de las relaciones entre la Administración tributaria y los ciudadanos sometidos al deber de contribuir, principio al que se puede considerar “como marco conceptual de impacto creciente -tanto en el ordenamiento interno como en el Derecho de la Unión...- del que deriva la concreción de ajustes en las posiciones jurídico-subjetivas de Administraciones tributarias y ciudadanos” (JUAN y FUSTER, 2016: 12); destaca sobremedida el art. 34.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) denominado precisamente «*Derechos y garantías de los obligados tributarios*» que reproduce, aunque yendo aún más allá, el listado de los que contenía el art. 3 de su precursora incluso antes del inicio de este siglo, la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes<sup>13</sup>, y cuyo contenido entronca directa y claramente con la esencia de lo que representa el derecho a una buena administración en este importante ámbito administrativo que, como hemos visto, comprende una serie de principios especialmente válidos para mejorar el control y correcto funcionamiento de la Administración tributaria en todos sus ámbitos de actuación y que, en muchos casos, tiene un reconocimiento expreso en nuestro ordenamiento jurídico, ya sea en este mismo o en otros preceptos, como vamos a ver; aunque este principio no deba considerarse definitivamente concretado, siendo posible que su aplicación dé lugar al reconocimiento de nuevas pautas para la correcta actuación administrativa (FERNÁNDEZ-LOMANA, 2020: 2) pues, como se ha afirmado, «según la mayoría de la doctrina, el principio de buena administración... no constituye un principio administrativo autónomo, sino que el mismo engloba varios principios, constituyendo en cierto modo un concepto colectivo para todos o algunos principios del Derecho administrativo...», añadiendo que «los principios que efectivamente abarca la expresión “principio de buena administración” varían y no siempre es posible determinarlos con exactitud. A ello hay que añadir la dificultad de determinar si se trata de principios que la Administración sólo debe tener en cuenta o, más bien, de derechos que confieren a los particulares un derecho subjetivo a exigir una acción o una omisión concretas de la Administración»<sup>14</sup>.

Dicho precepto, cuya deriva además hemos visto se ancla al art. 41 CDFUE, adapta propiamente y desarrolla casi de forma global el contenido del citado art. 13 de la

<sup>13</sup> Cuya Exposición de Motivos establecía literalmente: «Las modificaciones que la Ley incorpora van dirigidas, por una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios y, por otra, y con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones, como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos».

<sup>14</sup> Conclusiones del Abogado General Trstenjak presentadas el 11-septiembre-2008 ante el TJUE en el asunto C-308/07P.

LPAC, al reconocer legalmente los derechos que definen lo que debe entenderse como una buena administración tributaria, y que se traducen en el reconocimiento de una serie de derechos que deben ser interpretados de conformidad con los criterios que vayan fijando los Tribunales al aclarar el alcance del citado principio (FERNÁNDEZ-LOMANA, 2020: 2) pues, “del mismo modo que el principio de seguridad jurídica o tutela judicial efectiva se invocan en ocasiones para hacer referencia a otros sub-principios perfectamente delimitados, tampoco consideramos problemático que se invoque el principio de buena administración para referirse a esos principios de eficacia, eficiencia y objetividad que lo integran, o a esas reglas que exigen motivar los actos, resolver en plazo razonable o hacer efectivo el derecho de audiencia que también componen el núcleo de ese genérico principio de buena administración” (MARÍN-BARNUEVO, 2020: 13):

«1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- b) Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora..., sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.
- c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda..., con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.
- d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.
- e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
- g) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.
- h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

j) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

o) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley. Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio».

Evidentemente su contenido es muy extenso y prolijo, además de bastante detallado, estando regulados cada uno de esos derechos específicamente citados en el texto de esta norma legal, que por otra parte resulta de aplicación general a todas las Administraciones tributarias (art. 1.1 LGT); razón por la cual la Administración tributaria andaluza, organizada en la Agencia Tributaria Andaluza, debe actuar

de acuerdo a ello, y consideramos que también respetando los demás aspectos o principios que derivan de esa buena administración aunque no estén explícitamente positivizados en algunos casos, lo que hará que precisamente ahí resulte mucho más necesaria y relevante su exigencia. Por estas razones nos vamos a centrar a continuación en aquellos aspectos que, en cierta forma, resultan más relevantes o destacados por su entronque constitucional y aún con el reiteradamente citado art. 41 CDFUE, donde en general podremos encontrar, además, mayor soporte y desarrollo jurisprudencial, además por supuesto de guiarnos los contenidos que marca el art. 5.1 LAJA que, de manera evidente, como hemos visto, desarrolla lo anterior; todo ello sin perjuicio de que las relaciones, en muchas ocasiones necesarias o convenientes, entre varios de estos múltiples aspectos del derecho a una buena administración en el ámbito tributario, implicarán hacer mención expresa de algunos otros de ellos.

### II.1 Interdicción de la arbitrariedad: equidad, imparcialidad y objetividad

Como sabemos, el final del art. 9.3 CE establece que nuestra Carta Magna garantiza, entre otros principios, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, manifestación clara y evidente de la necesaria equidad, imparcialidad<sup>15</sup> y objetividad<sup>16</sup> como valores que han de prevalecer en el ejercicio de las funciones y desarrollo de las actuaciones que lleven a cabo las Administraciones, como hemos visto explícita el art. 5.1.a y b LAJA y como recoge también el Código Europeo de Buena Conducta Administrativa<sup>17</sup>; del mismo modo, puede verse una proyección de esto en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo<sup>18</sup> como manifestación de la buena administración, cuando exige ponderar los intereses individuales con el interés público general a la hora de controlar la discrecionalidad, en concreto en un procedimiento inspector en el que la Administración estaba a punto de superar el plazo máximo de finalización del mismo (lo que resultó decisivo para la estimación del recurso) al entender que ésta podía vulnerar el principio de proporcionalidad que también debe tenerse en cuenta en el seno del citado procedimiento, concluyendo que, a la vista de las particulares circunstancias del caso, la actuación administrativa no había respetado dicho principio, «*alejándose de*

<sup>15</sup> Según la sentencia del TPIUE de 6-diciembre-1994, T-167/94, asunto *Nölle*, cuando las instituciones de la Comunidad disponen de una amplia facultad de apreciación, el respeto de las garantías que otorga el ordenamiento comunitario en los procedimientos administrativos reviste una importancia aún más fundamental y, entre estas garantías figura, la obligación de examinar minuciosamente e imparcialmente todos los elementos relevantes del asunto de que se trata.

<sup>16</sup> Que puede verse reflejado, por ejemplo, en la exigencia que se establece en varios procedimientos tanto aplicativos de los tributos como resolutorios de mecanismos de revisión, de separar o diferenciar el órgano instructor o que ha dictado el acto, y el que ha de resolver el correspondiente expediente.

<sup>17</sup> Aprobado mediante resolución adoptada el 6-septiembre-2001 por el Parlamento Europeo.

<sup>18</sup> STS de 30-septiembre-2019 (rec. 6276/2017).

*las elementales exigencias del principio a una buena administración tributaria que, en el presente caso, ha determinado la preterición de varios derechos del contribuyente»,* o del mismo modo, cuando afirma basándose en la teoría de la *actio nata* y el juego de los principios de buena fe y buena administración, que una «*Administración que sirve con objetividad los intereses generales y debe ajustar su actuación a la ley y el Derecho no podría desconocer que la regularización que efectuaba a PSA incidía de lleno en la situación de VSL, al punto de que el gasto regularizado en aquella era el correlato del ingreso efectuado por esta*»<sup>19</sup>.

En efecto, al fijar en el primer supuesto referido el plazo para alegaciones frente a la propuesta de liquidación, dentro de la horquilla que establece la ley, justo en el más corto aun tratándose de un procedimiento inspector y, por ello, más complejo que los de gestión, dado que la Administración tributaria goza de discrecionalidad para determinarlo<sup>20</sup> cuando la norma sólo ha establecido un plazo mínimo y un máximo como es el caso; si aquella concedía tan sólo ese tiempo mínimo, esto implicaría que el contribuyente debiera solicitar su ampliación, petición posterior del obligado tributario que, al concederse, fue entendida como un beneficio otorgado a éste, considerándose así dicha ampliación como dilación no imputable a la Administración que, por tanto, no se tomaría en consideración a efectos del cómputo máximo de duración del procedimiento.

Sin embargo, los procedimientos administrativos y, concretamente en este supuesto, el de inspección tributaria, deben ser considerados como un modo de desarrollo de la función administrativa de servicio a los intereses generales, y no como una mera sucesión de actos administrativos de trámite, desconectados entre sí, que concluyen con una resolución que pone término al procedimiento y que, en su caso, establece una serie de derechos y obligaciones que no pueden ser considerados como generadores en uno u otro sentido de intereses particulares. El procedimiento administrativo debe valorarse conjuntamente, más allá del mero examen individualizado de los distintos actos producidos durante su tramitación; por tanto, la decisión administrativa, aun adoptada en ejercicio de una potestad discrecional, se entendió que vulneraba dicha exigencia de buena administración aunque formalmente respetaba el mandato contenido en la norma que regula su actuación porque, en estos supuestos, la Administración esté habilitada para elegir una solución concreta entre las varias alternativas posibles legalmente, pero esto no significa que la solución finalmente adoptada sea jurídicamente indiferente.

<sup>19</sup> STS de 11-junio-2020 (rec. 3887/2017).

<sup>20</sup> Este es uno de los pocos casos, pues en los procedimientos tributarios, realmente, no hay muchos supuestos de potestades discrecionales, sino más bien de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados (como la resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago o de elección del método de comprobación de valores).

Por su parte, en otro asunto que enjuiciaba un supuesto en que se había llevado a cabo tan sólo una regularización parcial, lo que provocaba un enriquecimiento injusto de la Hacienda pública; el mismo órgano jurisdiccional falló<sup>21</sup> anulando el acto impugnado, igualmente, porque «*le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente*», al ser evidente que la Inspección actuaba sesgadamente, no habiendo abordado el asunto de forma equitativa, en tanto que se limitaba a regularizar los elementos de la relación jurídico tributaria que favorecían a la Administración. Con la misma fundamentación y conclusión, la obligación de la Administración de llevar a cabo una regularización completa y bilateral de la situación para evitar dicho enriquecimiento injusto; el Tribunal Supremo<sup>22</sup> estima la pretensión formulada por la parte, aunque sin invocar aquí expresamente este principio, al señalar que, «*sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributaria (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización*»<sup>23</sup>.

## II.2. La necesidad de resolver

Por su parte, la exigencia de resolver en un plazo razonable que refleja expresamente el art. 5.1.d LAJA, se opone a que la Administración tributaria pueda retrasar de forma indefinida el ejercicio de sus facultades; en este caso, el recurso a una buena administración toma como punto de partida, en primer lugar, que los asuntos de los ciudadanos se traten de verdad y además tomando en consideración para ello las alegaciones, información y documentos que estos hayan podido aportar en el transcurso de las actuaciones (lo que entronca claramente también con el art. 5.1.c LAJA) o, lo que es lo mismo, que se cumpla con la obligación administrativa de resolver de forma expresa todo procedimiento iniciado, en paralelo podríamos decir (aunque en un plano menor, por supuesto) al deber de los órganos jurisdiccionales de que decidan, resuelvan expresamente en todo caso los asuntos en litigio, pues en el sistema judicial no cabe el silencio administrativo al estar prohibido el *non*

<sup>21</sup> STS de 17-abril-2017 (rec. 785/2016). Igualmente STS de 5-diciembre-2017 (rec. 1727/2016).

<sup>22</sup> STS de 13-noviembre-2019 (rec. 1675/2018).

<sup>23</sup> Como también ha dicho, esto supone «*una actuación administrativa a doble cara, [que es] siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado*» (STS de 7-octubre-2015, rec. 2622/2013).

*liquet*, lo que sí puede ocurrir sin embargo en el ámbito tributario, que tiene una propia regulación específica de las consecuencias de ello para cada procedimiento en muchos casos, más una general de aplicación supletoria ante la ausencia de regulación expresa, como a veces sucede.

Este aspecto de la buena administración resulta exigible expresamente a nivel legal por el art. 103.1 LGT que, precisamente, se denomina «*Obligación de resolver. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa*»<sup>24</sup>. Y ello es lógico puesto que, en sus relaciones con la Administración tributaria, el obligado tributario no puede estar indefinidamente en una situación de pendencia, con lo que ello implicaría de una eventual comprobación de su situación fiscal o de alguna nueva exigencia de ingreso, además por supuesto de atentar claramente contra la seguridad jurídica. Obligación de resolver que, además, está ligada a la de su motivación en ciertos casos, como requiere la legislación tributaria y vamos a ver a continuación; y, como sabemos también, al igual que toda actuación administrativa, a la de notificar dicho acto o resolución, incluso a veces a otros interesados que no sean su destinatario directo cuando se vean afectados por él<sup>25</sup>, y de hacerlo dentro del plazo máximo previsto de duración del procedimiento en el que se ha producido, lo que sin embargo hoy día es un trámite que no debería conllevar especial complejidad debido a los medios materiales de los que disponen las Administraciones tributarias, particularmente estatal y autonómicas, como es el caso de la andaluza.

En relación con esto, es de lamentar que el Tribunal Supremo, al menos en mayoría de su Sala, no haya estado siempre tan claramente alineado con dicha exigencia, al haber fallado un asunto<sup>26</sup> en el que, a pesar de que la Administración tributaria no resolvió una previa solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago presentada ya fuera de plazo voluntario pero antes de notificarle al contribuyente la providencia de apremio, consideró que procedía un mayor recargo de apremio (no el mínimo, el ejecutivo del 5%) puesto que no se cumplía el requisito del art. 28.2 LGT para ello, que sería el ingreso de la totalidad del importe de la deuda tributaria, «*dado que a estos efectos el aplazamiento/fraccionamiento del pago no se*

<sup>24</sup> Su párrafo segundo, no obstante, establece que no existe dicha obligación en los siguientes procedimientos: los relativos al ejercicio de derechos que sólo han de comunicarse por el obligado tributario, o en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados; aunque si el interesado lo solicita expresamente, la Administración tributaria debe contestarle sobre la producción la circunstancia que corresponda.

<sup>25</sup> Como la STS 22 de septiembre de 2020 (rec. 5825/2018) por la que el comportamiento omisivo de la AEAT no es conforme con el principio de buena administración, al tener la obligación «*de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos*».

<sup>26</sup> STS de 27-marzo-2019 (rec. 1418/2018).

asimila al pago propiamente dicho, lo cual no implica, necesariamente, que el recargo exigible sea el de `apremio ordinario` del 20 %». Frente a esto, sí es de destacar que se incorporó a la sentencia un voto particular<sup>27</sup> que, entre sus argumentos, alude al principio de buena administración, el cual exigiría resolver sobre esa solicitud de aplazamiento (permitida en vía ejecutiva) antes de dictar la providencia de apremio<sup>28</sup>; pues aunque la previsión legal de dicha petición estando ya en período ejecutivo no implica la suspensión del procedimiento de apremio, esto no significa en absoluto anteponer el dictado de la providencia de apremio a la resolución de dicha solicitud<sup>29</sup> que, además, finalmente fue aceptada y declarada procedente, como sostienen con buen criterio ambos magistrados.

Afortunadamente poco después, ahora ya en su fallo<sup>30</sup>, sí sostuvo que «no es admisible jurídicamente que la misma [la Administración] permanezca inactiva dando lugar a un enriquecimiento injusto prohibido o a obligar a los administrados, ciudadanos de un Estado de Derecho, a transitar por largos y costosos procedimientos para a la postre obtener lo que desde un inicio se sabía que le correspondía o, lo que es peor, esperando que el mero transcurso del tiempo convierta en inatacable situaciones a todas luces jurídicamente injustas; lo cual se compadece mal con un sistema tributario basado en el principio superior de Justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad de cada uno»; criterio mantenido en otros asuntos resueltos posteriormente, como por ejemplo cuando señala que una Administración diligente no debe prolongar en el tiempo los efectos de una resolución que se sabe contraria a la legalidad, pudiendo «incluso afirmarse que hubiera resultado exigible para la Hacienda Local... revocar de oficio sus liquidaciones de IBI cuando ha tenido constancia indubitada de que la base imponible sobre las se giraron era errónea», por lo que no resulta conforme a Derecho «imponer al contribuyente una carga innecesaria, ilógica y desproporcionada, impropia de una Administración que debe atemperar su conducta a la Ley cuando se ha comprobado... que la base imponible del impuesto girado al contribuyente es contraria a Derecho»<sup>31</sup>.

<sup>27</sup> Formulado por D. José Díaz y al que se adhirió D. Jesús Cudero.

<sup>28</sup> En cierta forma y relacionado como ello, sí hay jurisprudencia sobre que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva de una liquidación impugnada mientras no resuelva la solicitud de suspensión de ejecución, como la STS de 27-febrero-2018 (rec.170/2016), con bastantes referencias a otras anteriores.

<sup>29</sup> Por ello será muy revelador la resolución a la cuestión casacional planteada por Auto de 12-septiembre-2019: «Si, tomando en consideración los principios de buena Administración que deriva de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como el de buena fe contenido en el artículo 3.1 de la LRJSP, y conforme a los artículos 65.5 y 167.3.b) de la LGT, una Administración tributaria a la que el contribuyente haya solicitado aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo de cobro de las deudas tributarias puede, sin contestar previamente tal solicitud, dictar providencia de apremio en relación con las cuantías adeudadas, con las consecuencias derivadas de tal decisión, como el tipo del recargo procedente».

<sup>30</sup> STS de 2-abril-2019 (rec. 2154/2017).

<sup>31</sup> STS de 18-mayo-2020 (rec. 6950/2018).

Del mismo modo reitera este nuevo criterio al sostener que, cuando no es clara la intención del legislador (como el caso en que haya querido o no establecer «que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en período ejecutivo impida el inicio del procedimiento de apremio»), ante tal laguna deba acudir al principio general de buena administración para integrar aquella, no resultando por tanto de aplicación el principio de especialidad<sup>32</sup>; siendo todavía más clara y general su jurisprudencia cuando mantiene que «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», ya que «la Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativo, potestativo y obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de actos a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso»<sup>33</sup>, o incluso cuando afirma que «el principio de buena administración, así como los del art. 103 CE, pueden imponer a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE<sup>34</sup>. Y también puede revocar de oficio un acto de gravamen de [sic] los términos del art. 219 de la LGT, sin que sea dable invocar un pretendido derecho a no hacer nada al respecto»<sup>35</sup>.

### II.3. Motivación del acto administrativo

Como acabamos de señalar, la exigencia jurídica de motivación del acto o resolución en materia tributaria viene establecida en el art. 103.3 LGT<sup>36</sup>, al igual que ha sido reiteradamente exigida por la jurisprudencia europea<sup>37</sup> además de por la patria, vinculándola a este principio de buena administración que estamos analizando; una evidente prueba de ello podemos encontrarla en un pronunciamiento de nuestro Tribunal Supremo<sup>38</sup>, donde establece que aquel principio exige a la Administración

<sup>32</sup> STS de 15-octubre-2020 (rec. 1652/2019).

<sup>33</sup> STS de 28-mayo-2020 (rec. 5751/2107).

<sup>34</sup> De hecho se declaró así por STJUE de 3-septiembre-2014, asunto C-127/12, condenando a España.

<sup>35</sup> STS de 16-julio-2020 (rec. 810/2019).

<sup>36</sup> Deben motivarse con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho, en principio, los actos de liquidación, de comprobación de valores, los que impongan una obligación o denieguen un beneficio fiscal, o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, aunque hay algún otro caso más no citado aquí expresamente.

<sup>37</sup> Entre otras que veremos puede citarse la STJUE de 9-noviembre-2017, C-46/16, *LS Customs Services*.

<sup>38</sup> STS de 19-febrero-2019 (rec. 128/2016).

motivar sus decisiones, por existir una «estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. 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»<sup>39</sup>; del mismo modo que también nuestra Audiencia Nacional ha destacado en otra de sus sentencias, que el derecho a una resolución administrativa motivada es parte integrante del derecho a una buena administración<sup>40</sup>.

Y ello es así porque, la necesidad de motivación, puede ser entendida, además, como una manifestación de otro requisito más general, cual es la imposición a los poderes públicos de que justifiquen todas aquellas decisiones que afecten a los derechos e intereses de los ciudadanos, en este caso a los de los obligados tributarios en concreto; como una de las principales garantías que le asisten en el curso de estos procedimientos según estamos viendo, en tanto que deriva claramente de nuestro modelo, en esencia un Estado de Derecho; además de que, como venimos comentando y más concretamente, resulta destacable su relevante papel en relación con el derecho de defensa en su sentido amplio, en tanto que la motivación de los actos administrativos permite el control jurisdiccional de la legalidad de la decisión administrativa, además por supuesto de posibilitar una mejor argumentación a los obligados tributarios frente a aquellas actuaciones que no compartan de la Administración tributaria, al mostrarles su justificación o motivación frente a la que podrán contra argumentar. Esto podemos verlo también a nivel europeo<sup>41</sup>, cuando se señala que la motivación «debe indicar el iter lógico seguido por la autoridad comunitaria que ha adoptado el acto, de tal manera que permita al interesado conocer las razones del mismo para la defensa de sus derechos y al TJCE el ejercicio de su control»<sup>42</sup>, o bien que la motivación «debe mostrar, de manera clara e inequívoca, el razonamiento de la autoridad comunitaria de la que emane el acto impugnado, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada con el fin de defender sus derechos y que el juez comunitario pueda

<sup>39</sup> En el mismo sentido pueden verse la STS de 27-junio-2013 y la SAN de 21-febrero-2002.

<sup>40</sup> SAN de 7-marzo-2002.

<sup>41</sup> Como indica también la sentencia del TPIUE de 6-diciembre-1994, T-167/94, asunto *Nölle*, al señalar que las instituciones de la Comunidad disponen de una amplia facultad de apreciación, por lo que el respeto de las garantías que otorga el ordenamiento comunitario en los procedimientos administrativos reviste una importancia aún más fundamental y, entre ellas, junto con otras, el derecho del interesado a expresar su punto de vista y el de que se le motive la decisión de modo suficiente (también sentencia del TJUE de 21-noviembre-1991, C-269/90, asunto *TU München*).

<sup>42</sup> SSTJUE de 26-junio-1986, C-203/85, asunto *Nicolet Instrument GmbH*, y de 21-noviembre-1991, C-269/90, asunto *München*.

*ejercer su control»*<sup>43</sup>. Y es que, esta conexión entre el derecho de defensa y la buena administración ha sido puesta de relieve igualmente por nuestros tribunales<sup>44</sup>.

Más anticipadamente incluso, en relación con las actuaciones de verificación, comprobación e investigación que se inician, se ha señalado la necesidad de que la Administración tributaria indique al obligado tributario en ese comienzo cuál es su objeto así como la finalidad que se persigue con las mismas; lo que evidentemente también «constituye una garantía fundamental del derecho de defensa», por lo que se deduce de esta exigencia «que el alcance de la obligación de motivar las decisiones de verificación no puede ser restringido en función de consideraciones relativas a la eficacia de la investigación»; «si bien es cierto que la Comisión no está obligada a comunicar al destinatario de una decisión de verificación todas las informaciones de que dispone acerca de supuestas infracciones ni a efectuar una calificación jurídica rigurosa de dichas infracciones, debe, en cambio, indicar con claridad los indicios que pretende comprobar», lo que requiere como necesario a juicio de ese Tribunal, que la motivación «contenga los elementos esenciales»<sup>45</sup>, si bien es cierto que lo deseable sería ampliarla a unos términos más generales.

#### II.4. La exigencia de resolución en un plazo razonable

La exigencia de resolución vista aún va más allá, puesto que no se trata sólo de resolver, sino de hacerlo también en un plazo razonable, lo que sin embargo ya no tiene una aplicabilidad tan generalizada en materia tributaria, puesto que en muchos de sus procedimientos la ley fija directamente la duración máxima establecida para su desarrollo y consecución<sup>46</sup> así como, en su caso, las consecuencias jurídicas de su incumplimiento por la Administración<sup>47</sup>; a pesar de lo cual, para aquellos supuestos en que no sea así, que también los hay, nos serviría traer a colación la invocación que hace la jurisprudencia europea del principio de buena administración, por la ausencia de una regulación general sobre la duración de los procedimientos administrativos en dicho ámbito, al utilizarlo como principio general que obliga a las instituciones de la Unión a respetar un plazo razonable en todas sus actuaciones cuando no se hubiera previsto un plazo legal, al margen de lo relativo de dicho concepto, la razonabilidad del mismo, dado que, evidentemente,

<sup>43</sup> STJUE de 14-febrero-1990, C-350/88, asunto *Delacree*.

<sup>44</sup> Por ejemplo en las SSTs de 15-octubre-2010, 19-octubre-2015 y 2-marzo-2016.

<sup>45</sup> STJUE de 17-octubre-1989, C-85/87, asunto *Dow Benelux NV contra Comisión*.

<sup>46</sup> Podemos mencionar el art. 104.1 LGT que fija el plazo general de 6 meses, con la excepción *in fine* del procedimiento de apremio que lo vincula a los 4 años de prescripción, y del art. 150.1 LGT respecto del procedimiento de inspección que lo establece en 18 meses, ampliables a 27, por citar algunos.

<sup>47</sup> Incluso en el art. 104.3 y 4 LGT se fijan, para el caso en que la propia regulación del procedimiento no lo haga, cosa que no es habitual en este ámbito pues suelen establecerse.

es en este caso precisamente donde el principio de buena administración adquiere especial protagonismo, al exigir a la Administración resolver en un plazo razonable, sin que se haya concretado su duración, es decir, el número de días que lo integran y que puedan considerarse razonables. En este sentido puede citarse al Tribunal de Primera Instancia<sup>48</sup>, quien ha sostenido que *«para apreciar si la duración de dicho procedimiento resulta razonable será preciso tener en cuenta las circunstancias propias de cada asunto y, en particular, el contexto mismo, las diferentes fases del procedimiento que debe seguir la Comisión, la complejidad del asunto y su trascendencia para las diferentes partes interesadas»*.

Y en el mismo sentido, ahora ya a nivel nacional, encontramos una argumentación interesante de nuestro Tribunal Supremo<sup>49</sup>, a pesar de lo cual el fallo curiosamente no resolvió en el sentido que cabría esperar, pues la Sala desestimó el recurso interpuesto por el contribuyente aunque realizó unas declaraciones sobre el principio de buena administración que no se compadecían con su conclusión, al destacar que la dilación denunciada no puede ser jurídicamente indiferente. *«No es aceptable, pues, que los órganos administrativos queden solo sometidos al plazo de prescripción para remitir el expediente al órgano ejecutor. A la Administración, y claro está, a los órganos económico-administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta del procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a la buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos de plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a éstas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela judicial efectiva y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable»*.

Esa celeridad procedimental evitando prácticas dilatorias o posibles ineficacias, sobre todo teniendo en cuenta que, actualmente, las comunicaciones se pueden hacer utilizando medios informáticos, electrónicos y telemáticos<sup>50</sup> (como tanto se encarga de recordar la Ley General Tributaria para incentivar su uso) y que

<sup>48</sup> En sus sentencias de 15-septiembre-1998, T-95/96, asunto *Gestevisión Telecinco*, y de 19-marzo-1997, T-73/95, asunto *Oliveira*, entre otras.

<sup>49</sup> STS de 5-diciembre-2017 (rec. 1727/2016).

<sup>50</sup> Como señala la STSJ Castilla y León 126/2019, de 6-febrero (rec. 486/2018), *«si bien los medios de comunicación informáticos se establecen para favorecer a los administrados frente a la administración, ésta también resulta muy beneficiada por las nuevas tecnologías... y fruto de ello es que tengan aplicación las exigencias a la administración en cuanto al Derecho a una Buena Administración que establece el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea»*.

se han establecido una serie de deberes de comunicación electrónica para la Administración y los administrados y, además, en último caso, también la exigencia del cumplimiento de los plazos como aplicación de la buena administración debida; ha tenido en otros casos un reflejo jurisprudencial más directo, al hacerse eco de su relación con la eficacia y adecuación precisa de los tiempos en que responde y, en definitiva, resuelve la Administración. En este sentido, respecto de las dilaciones o retrasos por parte de la Administración tributaria en la retroacción de actuaciones ordenada por un Tribunal Económico-Administrativo; el Tribunal Supremo<sup>51</sup> ha señalado que eran incompatibles con el principio de buena administración, *«de tan arraigada raigambre en el Derecho Europeo forjado en la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y plasmado en el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea -...-, principio implícito en la Constitución, arts. 9.3 y 103, proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común, art. 3.1.e) de la Ley 40/2015»*.

De ahí deduce este órgano que *«le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente»*; por lo que *«resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico-administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicamente derivadas»*<sup>52</sup>. Y es que, a pesar de no haber un único régimen jurídico establecido para los casos en que se incumpla el plazo máximo de finalización del procedimiento fijado por ley (caducidad o no, posible desarrollo de un nuevo procedimiento sobre lo mismo o no...), lo que sin duda dificulta identificar las consecuencias jurídicas aplicables en el supuesto de que los tribunales justificaran dicho incumplimiento en la vulneración del principio de buena administración; resulta evidente que debería tener un efecto suficientemente disuasorio (fuera el que fuese) para terminar con este tipo de dilaciones y, de esa forma, lograr el

<sup>51</sup> Pueden verse SSTS de 14-febrero-2017 (rec. 2379/2015), 17-abril-2017 (rec. 785/2016) y 5-diciembre-2017 (rec. 1727/2016).

<sup>52</sup> La STS de 14-febrero-2017 (rec. 2379/2015) pone de manifiesto que el precepto reglamentario que ordena el cómputo del plazo para la ejecución a partir del momento de la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución, establece una regla que quiebra el equilibrio entre las partes, con clara vulneración de las garantías establecidas para el obligado tributario, puesto que la Administración podría *«dilatarse el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a voluntad»*, consiguiendo por esta vía indirecta un privilegio que carece de respaldo normativo alguno.

cumplimiento real del principio de buena administración para que su vulneración no resulte finalmente indiferente.

Por todo ello, de esta jurisprudencia dimana que la buena administración implica un plus de exigencia y racionalidad en la actuación administrativa para que ésta sea correcta, incluso podríamos decir legítima, lo que conlleva un control sobre la adecuación o no de los tiempos de las resoluciones (pero desde un punto de vista material), cuando los derechos e intereses de los ciudadanos puedan sufrir una merma o perjuicio ostensible y efectivo; por ello, la Administración tributaria deberá actuar resolviendo y notificando en los plazos legales establecidos, como garantía de la seguridad jurídica y de la eficacia en su actuación. Pero incluso, dentro de los mismos, no debe agotarse necesariamente, resultando en todo caso razonable; pues en ciertos supuestos puede entenderse que el plazo fijado por ley es excesivo, atendiendo a esas circunstancias de cada caso<sup>53</sup>.

Sin embargo y lamentablemente, no es la única línea argumental de nuestro Tribunal Supremo, puesto que en alguna otra ocasión<sup>54</sup> no apreció dilación desproporcionada alguna, más allá de un simple error del órgano económico-administrativo en la remisión de su resolución a un órgano incompetente (el Director del Departamento de Inspección, que no era competente para llevar a término lo acordado por el órgano revisor de instancia), a pesar de que ésta no era la única demora ostensible producida<sup>55</sup>; apartándose con ello de lo anteriormente señalado. Insistiendo no obstante, eso sí, en la necesidad de analizar las circunstancias del caso concreto, pero sin basar su resolución en la posible vulneración del principio de buena administración (entendiendo cumplido el art. 150.5 LGT que permite ampliar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector en tres o seis meses en determinadas circunstancias), aunque se realizaba una fundamentación jurídica detallada sobre su significado y alcance en el texto de la sentencia.

<sup>53</sup> En este sentido, resulta paradójico el plazo máximo establecido para el desarrollo y conclusión del procedimiento de apremio, coincidente con el de prescripción, es decir, 4 años (art. 104.1 LGT); aunque también se ha citado a título de ejemplo, el plazo legal máximo de contestación a las consultas tributarias que es de 6 meses (art. 88.6 LGT), planteando su modificación legal pues, aun respetándose, algo que no es habitual en la práctica, puede resultar excesivo ante situaciones económicas tan cambiantes como las actuales (CASAS, 2020: 82, en nota 74 citando a MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2018): *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*, pág. 13. Madrid: Ed. Lefebvre El Derecho).

<sup>54</sup> STS de 18-diciembre-2019 (rec. 4442/2018).

<sup>55</sup> Puesto que, aun tratándose de un procedimiento abreviado cuyo plazo de resolución legal son 6 meses, se tardaron 7 meses en notificar la resolución al órgano encargado de ejecutar la resolución que, además, lo que ordenaba era la retroacción de actuaciones. En total, entre la notificación de la liquidación y la ordenación de esa retroacción, la Administración había demorado 6 años.

## II.5. Acceso al expediente y derecho a formular alegaciones

En último lugar nos vamos a referir a estos otros aspectos también cruciales del principio de buena administración, relacionados ahora con el art. 5.1.c.f.g y h LAJA, y que igualmente entroncan con el art. 41.2 CDFUE que, como vimos, además del deber de motivar las decisiones administrativas ya referido, refleja los derechos de toda persona a ser oída antes de que se tome en su contra una medida individual que le afecte desfavorablemente (traducido en nuestra legislación andaluza como participación en las decisiones que le afecten, lo cual es mucho más amplio y completo), y de acceso a su expediente dentro del respeto a los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial (en este caso, reflejado como acceso a la documentación e información de la Administración, siendo ésta veraz, y a los archivos y registros de la misma, igualmente con mucho mayor alcance); teniendo en cuenta en relación con esto último que, según se ha mantenido, “la normativa de protección de datos resulta de aplicación a las solicitudes de acceso a la información pública del mismo modo que resulta de aplicación a las solicitudes de información medioambiental, de información tributaria o a las realizadas en el marco de un procedimiento administrativo en curso” (ADÁN, 2021: 4), mientras que, por el contrario, se ha considerado a nivel jurisprudencial que debe darse prioridad a la aplicación de la ley sectorial (LGT) que regula de manera específica el régimen tributario y la obtención de datos personales junto al establecimiento del carácter reservado de la información tributaria, restringiendo el derecho a obtener la información sobre estos datos, frente a la ley general o Ley de transparencia<sup>56</sup> (FERNÁNDEZ y PÉREZ, 2021: 24).

Todo ello deviene del carácter contradictorio de los procedimientos administrativos, como son los de aplicación de los tributos, en tanto que exigencia evidente del derecho de defensa, pues los obligados tributarios han de estar en disposición de poder presentar dentro de los plazos establecidos sus alegaciones, observaciones, documentación e informaciones que le interesen en relación con la argumentación, conclusiones y posibles imputaciones realizadas por el órgano administrativo, y hacerlo con anterioridad a que llegue a dictarse el acto o resolución correspondiente<sup>57</sup>, es decir, a la vista de la propuesta formulada por la Administración tributaria previa a su decisión.

El derecho a ser oído, también conocido como principio *audi alteram partem*, reviste una especial relevancia, constituyendo uno de los pilares esenciales del Derecho, particularmente del administrativo y, por ende, del Derecho tributario

<sup>56</sup> La STSJ Andalucía, de 26-noviembre-2019, concluyó que es la propia Ley de transparencia la que remite a la legislación específica, por lo que ésta resulta de aplicación (su D.A. 1ª.2 en relación con el art. 95.1 LGT).

<sup>57</sup> STJUE de 13-julio-1966, C-56 y 58/64, asuntos acumulados *Consten y Grundig contra Comisión*.

en concreto, como ha señalado nuestra jurisprudencia<sup>58</sup>, al tratarse de un sector de nuestro ordenamiento jurídico en el que genuinamente se pone de manifiesto el ejercicio de autoridad o, si queremos decirlo así, la coacción o ejecución forzosa sobre el obligado tributario y su patrimonio, pues la vía de apremio como máximo ejemplo de ello es precisamente esto, ejecutar por la fuerza el patrimonio del obligado tributario para que la Administración tributaria pueda cobrar su deuda, además de otras muchas manifestaciones que podrían citarse (requerimientos de información, imposición de medidas cautelares...); teniendo por ello también un reflejo específico en el art. 34.1.m LGT, que lo reconoce como el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, aunque tenga muchas más referencias específicas en los diversos procedimientos tributarios. Precisamente es así porque el carácter contradictorio de estos procedimientos se considera como una exigencia de eficacia y buena administración, además por supuesto de un requisito de justicia, al igual que asegura un mejor y más completo conocimiento del caso específico que se está gestionando, permitiendo obtener una decisión o resolución del expediente más ajustada a Derecho<sup>59</sup>.

De hecho, claramente el art. 105.c CE establece la exigencia al legislador ordinario para que, al dictar la normativa que regule el procedimiento a través del cual deben producirse los diversos actos administrativos, garantice la audiencia al interesado «cuando proceda» (específica), es decir, en el momento correspondiente y como norma general, cuyas excepciones habrán de estar debidamente justificadas<sup>60</sup>; de lo que viene dado igualmente, y para asegurar precisamente que se cumpla con ese derecho de audiencia eficazmente, que una de las garantías imprescindibles sea el derecho de toda persona de acceso al expediente que le afecta, pues así podrá conocer su contenido íntegro, actuaciones, datos, documentos y, en su caso, pruebas que lo integran, lo que a su vez posibilitará que pueda contra argumentar, aportar información y documentación así como otros medios para demostrar sus alegaciones, referido en este otro caso en el art. 105.b CE<sup>61</sup> con el que entronca, como señala la Exposición de Motivos de la citada Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, razón por la cual se ha señalado que “no

<sup>58</sup> STS de 14-octubre-2013 (rec. 361/2012).

<sup>59</sup> Al respecto resultan interesantes las conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet, presentadas el 25-febrero-2014 en los asuntos acumulados C-129/13 y C-130/13, *Kamino International* y *Datema Hellmann*, en las que analizó la compatibilidad del «derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente» del art. 41.2.a CDFUE con la normativa nacional, que no permitía al deudor opinar antes del requerimiento de pago, admitiendo tan sólo realizar alegaciones en vía de recurso.

<sup>60</sup> En nuestro caso es el art. 99.8 LGT el que permite prescindir del trámite de audiencia en las Actas con Acuerdo y si hay trámite posterior de alegaciones.

<sup>61</sup> STJUE de 9-noviembre-2017, C-298/16, asunto *Ispas*.

nos encontramos ante un derecho reconocido como fundamental” al no vincularlo con el art. 20.4 CE (CHAMORRO, 2021: 3).

No obstante, la jurisprudencia europea equilibra esto con el principio de proporcionalidad<sup>62</sup>, que puede llevar a ponderar la oportunidad de acordar un acceso solamente parcial a los datos o incluso a establecer excepciones al mismo, basadas en la tutela del interés público y de las relaciones internacionales, en el hecho de que ese acceso parcial pueda implicar una carga administrativa desproporcionada o en que el examen de los documentos que serían divulgados no tuviera utilidad para quienes solicitan el acceso, al entender que el principio de buena administración permite ambas posibilidades.

### III. BREVE BALANCE: HACIA DÓNDE VA LA “BONDAD” DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como hemos visto a lo largo de este trabajo, el derecho a una buena administración marca un principio o criterio genérico, que está permitiendo a los Tribunales de Justicia ir delimitando lo que debe entenderse por un funcionamiento correcto y adecuado de la Administración tributaria, posibilitando con ello la mejora de la calidad en sus múltiples actuaciones que tanta trascendencia tienen para todos los ciudadanos, al resultar en general todos ellos como obligados tributarios en unos u otros momentos de su vida; con esto, el ideal o utopía podría definirse como la procura de un comportamiento intachable, ejemplar, cuando ejercita cualquiera de las múltiples potestades tributarias que le han sido conferidas por nuestro ordenamiento jurídico, lo que contribuirá muy probablemente a su mayor aceptación por la ciudadanía, fomentando una imprescindible cultura tributaria que, sin duda alguna, la legitima y, sobre todo, fortaleciendo nuestro sistema tributario lo que, en última instancia, redundará en beneficio de todos al incrementar los recursos disponibles para atender nuestras necesidades de gasto.

Y esto es así indiscutiblemente, porque nuestra Administración tributaria no puede relajar, ni mucho menos eludir sus responsabilidades en el transcurso de sus múltiples actuaciones y procedimientos desarrollados, trasladando al obligado tributario lo que a ella compete mediante la imposición de cargas que le requieren llevar a cabo iniciativas que, a todas luces, resultan innecesarias en un funcionamiento administrativo, ni siquiera exquisito, sino tan sólo normal y adecuado (como la interposición de recursos innecesarios, la aportación de pruebas que obran en su poder o puede obtener fácilmente...); o bien a través de

<sup>62</sup> STJUE de 22-enero-2004, C-353/01, asunto *Olli Mattila*.

la consecución para él de efectos negativos que le impiden obtener la adecuada respuesta para sus situaciones, actividades o solicitudes que, con una actividad administrativa correcta, no se habrían producido (como impedir que opere la prescripción que le favorece, posibilitar que ciertos actos adquieran firmeza en su contra...). La Administración tributaria debe procurar el interés público y la justicia material con su actuación, desarrollando todas aquellas actividades que le son propias y le están permitidas, con la utilización de los muchos y variados medios procedimentales y jurídicos de los que dispone, sin traspasar su diligencia debida a los obligados tributarios mediante una sobrecarga o sobreesfuerzo injustificable.

Además, la Administración tributaria debe buscar, de forma diligente y activa, soluciones a los casos que se le plantean, tomando la iniciativa en todo aquello para lo que está dotada de potestades y facultades a nivel normativo, sin esperar a que sea el obligado tributario quién se tenga que dirigir a ella para instarla, solicitarle o incluso reclamarle lo que procede; el impulso de oficio en las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos es una necesidad en muchos supuestos, más aún, es una exigencia con la que aquella debe cumplir, siempre con la premisa de evitar que se produzcan y, más aún, que puedan consolidarse resultados contrarios a Derecho. Su pasividad o inacción no puede llevar a que se produzcan o consagren situaciones injustas, contrarias a las finalidades que busca nuestro ordenamiento jurídico tributario, que puedan y deben evitarse o, al menos, reducirse o limitarse al máximo si hubiera una implicación administrativa más proactiva en lugar de reactiva.

Y esas potestades y facultades deben ejercitarse en un plazo razonable, que no solamente legal, sin dilaciones innecesarias que no estén motivadas o sean evitables; estando la Administración tributaria en condiciones de poder explicar y justificar también, precisamente, las decisiones que toma desde un punto de vista objetivo, imparcial, proporcionado y, por supuesto, acorde a Derecho, motivando el contenido de dichas resoluciones así como las actuaciones desarrolladas y facultades empleadas o, por el contrario, no utilizadas para ello. En su actuar, debe seguir un *iter* procedimental lógico y razonable, aunque no le venga explícitamente impuesto por la normativa, dado que los procedimientos tributarios son muy complejos, en ellos se desarrollan muchas actuaciones de diversa índole que se pueden entrecruzar pero que, al fin y a la postre, lo que persiguen finalmente es dar cumplimiento a la obligación tributaria; haciendo un uso discrecional, aún más, justificado y en ningún caso arbitrario, de las potestades discrecionales de las que goza. Todo esto es exigible a una buena administración.

Por todo ello, el principio de buena administración puede resultar un instrumento muy valioso para tutelar los derechos de los obligados tributarios; exigiendo a la Administración tributaria tratar los asuntos de forma imparcial y objetiva, que su

actuación sea eficaz, equitativa y proporcionada, y que resuelva los procedimientos de aplicación de los tributos diligentemente, tomando las decisiones más adecuadas en un plazo razonable, además de motivándolas suficientemente, con la participación de dichos sujetos al considerar para sus resoluciones las informaciones, manifestaciones y alegaciones que hayan podido formular. Lo cual no es incompatible, en absoluto, con el recurso a los principios de capacidad económica o igualdad, generalidad o progresividad que sienta el art. 31.1 CE y que se engloban en la más genérica exigencia del reparto justo de la carga tributaria. Por esto, es muy lógico que el principio de buena administración tenga una proyección especial y específica en ciertos ámbitos administrativos como es el tributario; pues supone una exigencia genérica de actuación coherente con todos los principios constitucionales, no solamente los implicados en la necesidad y obligación de sostener los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, sino igualmente también, todos los demás que nuestra Carta Magna impone a nuestro Estado de Derecho y requiere de las diferentes Administraciones públicas mediante las que éste actúa. En este sentido, creemos que poco a poco se está yendo por el buen camino, hacia una Administración tributaria “buena”; esperemos que no se tuerza o desvíe de dicha senda.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADÁN CASTILLA, I. (2021): “El acceso de información con datos personales de la persona solicitante: doctrina del Consejo de Transparencia y Protección de Datos de Andalucía”, en *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 56, págs. 1-20.

CASAS AGUDO, D. (2020): “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. monográfico sobre Derechos fundamentales y Tributación, págs. 61-101.

CASTILLO BLANCO, F. A. (2015): “Garantías del derecho ciudadano al buen gobierno y a la buena Administración”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 172, págs. 1-35.

CHAMORRO GONZÁLEZ, J.M. (2021): “Gobernanza y función pública. Transparencia y buen gobierno y su relación con la función pública”, en *Actualidad Administrativa*, núm. 2, págs. 1-9.

ESCUÍN PALOP, V. (2019): “En torno a la buena administración”, en DEL GUAYO CASTIELLA, I. y FERNÁNDEZ CARBALLAL, A. (Coords.): *Los desafíos del derecho público en el siglo XXI: libro conmemorativo del XXV aniversario del acceso a la Cátedra del Profesor Jaime Rodríguez-Arana Muñoz*, págs. 325-344. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

FERNÁNDEZ RAMOS, S. y PÉREZ MONGUIÓ, J.M. (2021): “Crónica de Jurisprudencia sobre transparencia y buen Gobierno”, en *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 56, págs. 1-25.

FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA, M. (2020): “El derecho a una buena administración en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en *Actualidad Administrativa*, núm. 12, págs. 1-11.

FUENTETAJA PASTOR, J.A. (2014): “Del «derecho a la buena administración» al derecho de la Administración europea”, en *Cuadernos Europeos de Deusto*, núm. 51, págs. 19-43.

JUAN LOZANO, A.M. y FUSTER ASENCIO, C. (2016): “Buena administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad”, en *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 5, págs. 130-1

LARA ORTIZ, M.L. (2019): “El derecho a la buena administración en el marco de la protección de los derechos humanos”, en *Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho (CEFD)*, núm. 39, págs. 340-355.

LITAGO LLEDÓ, R. (2021): “Eficacia práctica del «principio» de buena administración formulado por el Tribunal Supremo”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 133, págs. 1-21.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2020): “El principio de buena administración en materia tributaria”, en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 186, págs. 15-38.

RODRÍGUEZ ARANA, J. (2013): “La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa”, en *Misión Jurídica Revista de Derecho y Ciencias Sociales*, vol. 6, núm. 6, págs. 23-56.

SESMA SÁNCHEZ, B. (2020): “La invalidez sobrevenida del IBI: causas y alternativas de remisión”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1, pág. 1-27.

TOMÁS MALLÉN, B. (2004): *El derecho fundamental a una buena administración*, págs. 342. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública. 1.<sup>a</sup> ed.