
LA PROYECCIÓN DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

**Luchena Mozo, Gracia María y Sánchez López, María Esther (coords.)
Merino Jara, Isaac (pr.)**

Editorial Tirant lo Blanch, 2023
Valencia, España, 552 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.2.7>

El principio de buena administración se ha convertido en un tema recurrente de debate para la doctrina, en la medida en que la práctica inexistencia de soporte normativo expreso lo convierte en un principio de difícil delimitación e interpretación, pero que a la misma vez es esencial para proteger a las personas interesadas en el seno de los diferentes procedimientos administrativos, y en concreto, de los procedimientos tributarios. Por este motivo, entendemos que *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, dirigida por las profesoras Luchena Mozo y Sánchez López, es una obra necesaria, que contribuye a la construcción de un principio que, hasta el momento, ha sido elaborado fundamentalmente en vía jurisprudencial. Sin embargo, insistimos en que la falta de atención a esta cuestión por parte del legislador no debe inducir a pensar que se trata de una cuestión baladí: muestra de ello es el hecho de que muchos de los recursos de casación recientemente admitidos versan sobre esta cuestión, tal y como apunta desde el prólogo el profesor Merino Jara.

Bajo esta premisa, la obra se compone de un total de 15 capítulos, divididos en dos partes: la primera de ella, conformada por un total de 11 capítulos, en los que se analiza en profundidad el principio de buena administración en el ordenamiento jurídico español, y una segunda, con cuatro capítulos que ofrecen una perspectiva de Derecho comparado.

La primera parte comienza con un capítulo, elaborado por el profesor Rodríguez-Arana Muñoz, Catedrático de Derecho Administrativo, titulado “Consideraciones sobre el derecho fundamental a la buena administración”. Y remarcamos el título y la filiación de su autor porque, aunque la obra esté enfocada hacia la aplicación del principio de buena administración en el seno de los procedimientos tributarios, creemos que la inclusión de esta primera aportación, en la que se encuadra dicho principio en el contexto jurídico actual es totalmente pertinente, más aún si tenemos en cuenta que se aplica (o debería aplicarse) en el contexto de todos los procedimientos administrativos. Así, en este capítulo se exponen los motivos que permiten hablar de un “derecho fundamental” a la buena administración y la delimitación de su contenido, a partir de la Recomendación

número R(80), del Comité de Ministros del Consejo de Europa de 11 de marzo de 1980, en el Código Europeo de Buena Conducta Administrativa de 1995 y, especialmente, en el artículo 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales de 2000.

Una vez aclaradas estas cuestiones, el segundo capítulo se dedica, ahora así, a la aplicación de este acervo comunitario en el ordenamiento jurídico-tributario español. En este sentido, el profesor Collado Yurrita parte de la consideración como derecho del principio de buena administración, para analizar cómo se está aplicando dicho principio en la jurisprudencia española. Y en este sentido, aunque se observan ciertos avances, todavía existen muchas deficiencias en la aplicación de este principio en las relaciones entre personas contribuyentes y la Administración.

El profesor Garín Ballesteros subraya, en el tercer capítulo, que la buena administración no solo ha de entenderse como un derecho de la persona contribuyente, sino que se configura como un verdadero deber de la administración, a la que ha de exigirse que actúe de acuerdo con unos estándares en los diferentes procedimientos. Así, se proponen diferentes actuaciones que podrían ser consideradas a lo largo del procedimiento, dividido en tres etapas: la preparación, la aplicación y la reparación. En torno a cuestiones como la motivación, la coherencia o la integridad de los actos administrativos; el contradictorio, la ponderación de intereses o la resolución, entre otras, podrían desarrollarse diferentes criterios que asegurarán la plasmación práctica de la buena administración.

A continuación, la obra continua con un grupo de capítulos dedicados a la proyección del principio de buena administración en los diferentes procedimientos tributarios: en el procedimiento de gestión tributaria, a cargo de la profesora Martínez Muñoz; en el de inspección, por la profesora Juan Lozano; en el de recaudación, por el profesor Aneiros Pereira, y en el de revisión, por la profesora Suberbiola Garbizu. A lo largo de estas páginas, cada uno de estos autores se encarga de analizar los procedimientos tributarios señalados, identificando en cada uno de ellos diferentes situaciones y problemáticas que han sido discutidas o que necesitan de interpretación a la luz del principio de buena administración, de su actual regulación y de su invocación por el Tribunal Supremo. El mencionado principio, considerado de manera aislada, se presenta de forma muy abstracta, concretándose posteriormente en cuestiones específicas en el seno de los procedimientos tributarios: esta es precisamente la tarea que realizan los autores en estos capítulos, en las que se ponen de manifiesto cuestiones específicas que han sido o deberían ser atendidas por la doctrina y la jurisprudencia. Pero, además, a lo largo de estas páginas, se proponen alternativas para mejorar la aplicación de los procedimientos a la luz de la buena administración. En un contexto como el actual, en el que desde los poderes públicos se estimula el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el análisis y la integración del principio de buena administración en los procedimientos tributarios debería ser un objetivo prioritario. Esta obra constituye una excelente guía para alcanzar dicha meta.

En línea con estas aportaciones, la profesora Moreno González analiza, en el octavo capítulo, la buena administración en el procedimiento sancionador. Procedimiento que, por sus particularidades, merece especial atención y una regulación correcta que acabe con los automatismos en la aplicación de las sanciones y genere confianza en la ciudadanía. Tras un exhaustivo análisis jurisprudencial del principio en el ámbito sancionador, la profesora Moreno González plantea la posibilidad de avanzar hacia un profundo cam-

bio en la concepción de la relación entre la Administración y la ciudadanía, inspirada por modelos de Derecho comparado, como el conocido como “derecho al error” introducido en Francia en 2018.

Tras este bloque de capítulos dedicados a los procedimientos tributarios, los capítulos noveno, décimo y undécimo se centran en la relación entre el principio de buena administración y otros fenómenos. En primer lugar, la profesora Luchena Mozo analiza el papel del *compliance* tributario en la consecución de la perseguida buena administración. Y lo hace identificando diferentes contenidos, referidos tanto al ámbito interno de la Administración como a las actuaciones frente a las personas administradas, que permitan concretar derechos como “la imparcialidad, la proporcionalidad, la transparencia, la motivación, la no discriminación, el derecho de acceso a la información, derecho a ser oído o el derecho de defensa”, que son precisamente a través de los que se manifiesta la buena regulación en el Derecho tributario.

A continuación, la profesora Sánchez López se encarga del estudio de la proyección del principio de buena administración en el marco del procedimiento de información tributaria entre Estados miembros, partiendo, como la autora destaca, de dos ideas basilares: la importancia alcanzada por este mecanismo en los últimos años y la necesidad de respetar los derechos de las personas afectadas por estas actuaciones. Partiendo de esta consideración, el capítulo se centra en abordar el análisis del deber de motivación de la solicitud de información y la proyección del principio en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva y de intervención en el mencionado procedimiento, analizando, como no podía ser de otra manera, la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Para finalizar la primera parte, el profesor Chico de la Cámara relaciona el principio de buena administración con la inteligencia artificial, destacando cómo la segunda puede facilitar la consecución de la primera. En este sentido, no se puede perder de vista, como pone de manifiesto el profesor Chico de la Cámara que la inteligencia artificial brinda oportunidades a la Administración para avanzar hacia una agilización en la resolución de los litigios tributarios, tanto a través de la mejora de ciertos aspectos materiales (ej.: decisiones automatizadas, árboles de decisión, la corrección de situaciones de fraude) como procedimentales (ej.: ampliación del plazo en las notificaciones electrónicas, notificaciones telemáticas de anuncio de apertura de períodos voluntarios de pago en tributos periódicos o la selección de contribuyentes para el inicio de un procedimiento tributario sobre datos obtenidos con base a los datos suministrados por la inteligencia artificial, entre otros).

Como adelantábamos, la segunda parte continúa con el análisis del principio de buena administración, pero desde una perspectiva de Derecho comparado. En primer lugar, el profesor Sachetto se encarga del estudio del principio, desde la perspectiva de la UE y considerando los instrumentos de resolución de controversias fiscales internacionales, con especial atención a la Directiva 1852/2017 y su repercusión en el ordenamiento jurídico italiano. Posteriormente, la profesora Conte se encarga del análisis de la buena administración considerando la regulación y los avances doctrinales italianos. Por último, los profesores Malherbe y Masbernat realizan esta misma tarea, pero desde la perspectiva belga y de América Latina. Se trata de un conjunto de capítulos que complementan

a la primera parte y que ofrecen una visión internacional de la que se pueden extraer conclusiones y propuestas extrapolables para nuestro ordenamiento.

En definitiva, *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos* es una obra de referencia para todas aquellas personas interesadas en el estudio de la buena administración en el ámbito tributario, en el que se parte de la concepción general de este principio como derecho del contribuyente y deber de la administración, se analiza en profundidad desde la perspectiva interna y de Derecho comparado y se identifican cuestiones específicas en cada uno de los procedimientos tributarios de nuestro ordenamiento sobre las que se proyecta.

José Francisco Sedeño López

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga