

TEMAS

Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley General Tributaria

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadores

Manuel Lucas Durán

Mercedes Ruiz Garijo



III LA LEY

TEMAS

Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley General Tributaria

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadores

Manuel Lucas Durán

Mercedes Ruiz Garijo

© De los autores, 2023

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502

e-mail: clientes@laley.com

<http://www.laley.es>

Primera edición: Diciembre 2023

Depósito Legal: M-34600-2023

ISBN versión impresa: 978-84-19905-25-3

ISBN versión electrónica: 978-84-19905-26-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

hermenéuticos, en una jurisprudencia que se remonta a 2017, la consagración del principio de buena administración como «nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente», que «no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que del conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene —debe tener— plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente por el ciudadano a los órganos públicos» (STS de 15 de octubre de 2020).

Surge así inevitablemente, y con ello concluyo, la siguiente pregunta: tratándose de una utilización de la Carta, siquiera a efectos exclusivamente hermenéuticos, en ámbitos puramente internos, ¿no lleva aparejado cierto riesgo el hecho de recorrer unos senderos, los de la Carta, que en ocasiones pueden estar necesitados de una iluminación que debería venir de su intérprete supremo, el Tribunal de Justicia, quien sin embargo vería dificultada, cuando no imposibilitada, su intervención, al no darse las condiciones para entablar un diálogo al respecto vía prejudicial (habida cuenta de que estaríamos en un terreno ajeno al ámbito de aplicación del Derecho de la Unión)?

Ante semejante riesgo, parece que debería imponerse una extrema cautela en la utilización de la Carta al margen del Derecho de la Unión, especialmente cuando desprovista, en su lectura, de la guía que proporciona la jurisprudencia del Tribunal de Justicia»⁽⁷⁾.

Con poco más que esos mimbres normativos ha de hacerse el cesto, si se me permite la expresión. La jurisprudencia, con apoyo de la doctrina, tiene mucha tarea por delante en la búsqueda de un espacio propio para el principio/derecho de buena administración. No es fácil dibujar sus contornos. Pasos ya se han dado, mereciendo una especial mención los pronunciamientos de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en diversos ámbitos: gestión, inspección, recaudación, etc.

Pues bien, señala PONCE SOLÉ, que, superada ya una primera fase, «donde las apelaciones a la buena administración han sido genéricas, estamos, desde hace tiempo, en una nueva fase mucho más pragmática y concreta, en la que la doctrina, el legislador y la jurisprudencia están interactuando y contribuyendo a articular técnicas concretas para hacer realidad la buena administración y controlar la mala administración. Por tanto, es imprescindible ya conocer y citar esa jurisprudencia y las concretas técnicas legales utilizadas y no quedarse con meras aproximaciones retóricas.

(7) «El proceso de europeización del Tribunal Constitucional», en *La Ley ante el control de europeidad y de convencionalidad*, dir. R. Alonso García y J.I. Ugartemendia Eceizabarrena, European Inklings (EUi). núm. 24, 2023, IVAP, Oñate, págs. 22-23. Vide C. J. BORRERO MORO, *Claves en el sistema europeo de protección del contenido de los derechos fundamentales: ordenadores de los procedimientos tributarios*, Tirant lo Blanch: Universidad de Valencia, Servicio de Publicaciones, 2019.

En este sentido, el derecho a una buena administración no es algo ligado a una moral o ética etérea que esté más allá del derecho: forma parte de este, que quiere una gestión de calidad y abre la posibilidad de reacción jurídica contra la mala administración (culposa o dolosa, es decir, la corrupción). Por otro lado, el derecho a una buena administración no es solo un paraguas que se limita a englobar un conjunto de principios y derechos relativos al procedimiento administrativo debido o justo.

La idea de una buena administración incorpora, por sí misma, la necesidad de que al ejercerse poder público (por el gobierno o la Administración) dicho ejercicio se vehicule mediante un procedimiento de toma de decisión que permita garantizar el análisis y la toma en consideración diligente y con el debido cuidado de los hechos, derechos e intereses relevantes y la no consideración de los irrelevantes, como ya reconoce la jurisprudencia aludida, que en el ámbito de la Unión Europea, por ejemplo, se refiere a un deber específico de *due diligence o due care*»⁽⁸⁾.

El mismo autor señala después «que ahora le tocaría mover ficha al legislador, como ha ocurrido en otros casos, en los que el reconocimiento pionero judicial de principios de protección de los ciudadanos ha dado luego lugar a la modificación del ordenamiento, para adaptarlo a la jurisprudencia, como, por ejemplo, sucedió en el supuesto del principio de confianza legítima. En este sentido, creemos que la LPAC y la LRJPAC debieran ya en 2015 haber acogido el principio y el derecho a una buena administración y ahora el legislador debería reformular a la luz de la buena administración el privilegio de autotutela ejecutiva, limitándolo de conformidad con ésta en los casos de mala administración por no resolución en plazo de recursos presentados por los ciudadanos.

El derecho, principio y valor de la buena administración hace años que está dando un renovado empuje al Derecho público. Nuevos frutos creemos que están aún por recoger del concepto, especialmente si nuestro Tribunal Constitucional, hasta ahora ausente en la conversación sobre la buena administración, tiene la oportunidad de participar en el desarrollo de esta.

En todo caso, para obtener esos futuros frutos, será precisa una judicatura bien preparada técnicamente, con jueces audaces, por utilizar el título de un importante libro del recordado Charles M. Haar, profesor de Derecho de Harvard, pero prudentes; activos, pero con conciencia de su limitado papel, aunque importante, y en parte por explorar, en garantía de la buena administración»⁽⁹⁾.

(8) J. PONCE SOLÉ, «El derecho a una buena administración, su exigencia judicial y el privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos: A propósito de la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, recurso de casación 5751/2017», *Revista de administración pública*, núm. 221, 2023, págs. 173.

(9) Ob. cit. pág. 182. Aboga SUBERBIOLA GARBIZU por la adopción de un nuevo parámetro de diligencia para la actuación de la administración, pero, al tiempo, advierte que «una aplicación extrema del principio (de buena administración) pudiera desdibujar los contornos del Derecho Administrativo», «El principio de buena administración en el seno

En ocasiones, más que un problema de buena administración lo será de buena regulación. Han de propiciarse engranajes preventivos para evitar que los mandatos normativos sean oscuros o confusos. Los mecanismos de elaboración de las normas deben ser mejorados, en particular cuando se legisle sobre un espacio tan sensible como el de los derechos y garantías de los contribuyentes. Con ello, obvio es, se reducirá significativamente la inseguridad jurídica y la incertidumbre. La claridad y la solvencia técnica de las normas es una exigencia incrustada también en el principio de buena regulación.

Conocidos son los numerosos cambios producidos en la Ley General Tributaria desde su aprobación en 2003, algunos de ellos muy laboriosamente trabajados, como, por ejemplo, los que vieron la luz mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Otros han puesto el foco en la prevención del fraude fiscal, tal es el caso de los contenidos en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en la Ley 7/2012, de 29 de octubre y en la Ley 11/2021, de 9 de julio. Sin embargo, se ha desaprovechado la ocasión para fortalecer los derechos y garantías de los contribuyentes y adecuarse a los tiempos actuales. La producción normativa sobre derechos y garantías del contribuyente no está yendo en paralelo a la aprobada para reforzar la posición de la administración tributaria. Aquélla es deficitaria frente a ésta.

Lo que en su momento supuso un gran avance como fue la regulación del denominado Estatuto del Contribuyente y, asimismo, su complemento posterior a través de la vigente Ley General Tributaria necesita un nuevo empuje. El impulso ha de venir de la mano del legislador. Ponerlo bajo la responsabilidad de los tribunales tiene inconvenientes, algunos de ellos los derivados del casuismo. No es razonable fiar toda esa tarea transformadora a ellos. A veces, ni siquiera será necesaria la modificación de preceptos legales, será suficiente con dar nueva redacción a preceptos reglamentarios e incluso con llevar a cabo cambios organizativos que vayan acompañados de nuevas pautas de actuación más diligente por parte de la administración tributaria.

III. LA NUEVA CASACIÓN

La regulación actual del recurso de casación⁽¹⁰⁾ está posibilitando que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre cuestiones, tanto sustantivas como procedimentales, sobre las que antes no lo hacía y, por tanto, se está fijando jurisprudencia sobre materias carentes de criterios jurisprudenciales uniformes.

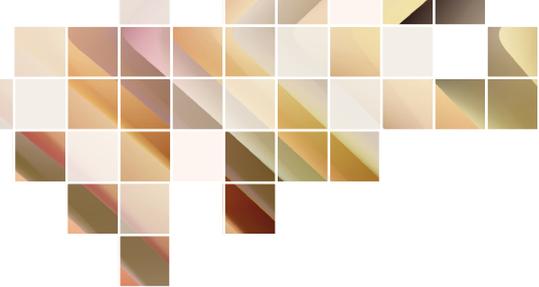
del procedimiento de revisión: Un análisis DAFO del principio en la revisión tributaria» en G.M. Luchena Mozo, M.E. Sánchez López, *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo Blanch, 2023, págs. 262.

(10) Vide la obra colectiva *La casación en materia tributaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, La Ley, 2023.

Señala la STC 71/2022, de 13 de junio que el recurso de casación regulado por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, «persigue como finalidad encomendar al Tribunal Supremo la formación de jurisprudencia cuando se estime que presenta interés casacional objetivo que justifique la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. Con este recurso se amplía el ámbito de aplicación a la generalidad de las resoluciones judiciales finales de la jurisdicción contencioso-administrativa (arts. 86.1 y 87.1 LJCA) y, mediante la técnica de selección fundada en el llamado interés casacional objetivo (art. 88 LJCA), se busca que cumpla su función nomofiláctica. Sin embargo, la prevalencia del *ius constitutionis* (la interpretación objetiva de la ley y, a su través, la creación de jurisprudencia y unificación de criterios, creando pautas aplicables en otros supuestos) sobre el *ius litigatoris* (la satisfacción del interés de las partes en el asunto litigioso) que permite la formación de jurisprudencia y la uniformidad en la aplicación del Derecho, no es total. El art. 89.2 f) LJCA exige que el escrito de preparación fundamente, no solo los supuestos que permiten apreciar la concurrencia de interés casacional, sino también la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en la cuestión planteada. Conveniencia que no lo es en abstracto, sino en relación con la resolución de las cuestiones suscitadas en el pleito que fueron objeto del pronunciamiento en la sentencia o debieran haberlo sido, de manera que, admitido a trámite el recurso, la sala ha de sentenciar sobre tales aspectos».

Últimamente, el Real Decreto-ley 5/2023, de 29 de junio, ha potenciado su papel. Y así, se mejora el mecanismo del pleito testigo para lograr una mayor eficiencia en la gestión de la litigiosidad en masa. Además, se regula el efecto suspensivo del proceso relativo a un determinado recurso debido a la admisión previa de otro recurso con el que presenta una identidad sustancial. Se modifica la definición del motivo de casación relativo al apartamiento deliberado de la jurisprudencia existente, de manera que ahora se presume interés casacional objetivo «cuando dicha resolución se aparte de la jurisprudencia existente de modo deliberado por considerarla errónea o de modo inmotivado pese a haber sido citada en el debate o ser doctrina asentada» (art. 88.3 b, LJCA), cambio que supone una clara ampliación de los contornos de este motivo de interés casacional.

Por otra vía, el propio Tribunal Supremo (ante la inactividad del legislador) ha ampliado su ámbito de actuación, puesto que ha declarado que «la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición de recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida



Este año conmemoramos el **vigésimo aniversario de la publicación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), pilar vertebrador de nuestro ordenamiento tributario**, donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y sus administrados.

Según se dispone en su preámbulo, la LGT de 2003 se plantea como principales objetivos: «reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria».

Gran parte de los trabajos que conforman este libro, **analizan desde un punto de vista jurisprudencial, las aportaciones que nuestro Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo han venido realizando sobre la Ley General Tributaria**, con las modificaciones incluidas en ella, sobre todo en lo que atañe a los procedimientos tributarios, a las garantías y derechos que afectan a los contribuyentes y a la incorporación de nuevos instrumentos de lucha contra el fraude fiscal.

ISBN: 978-84-19905-25-3



3652461924



ER-0280/2005



GA-2005/0100