

# El principio de buena administración y la bilateralidad en la regularización de las operaciones vinculadas

La Audiencia Nacional resuelve a favor del contribuyente, basándose en el principio de buena administración, sobre la ruptura del principio de bilateralidad en la regularización de las operaciones vinculadas.

---

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**  
Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Consejera académica de GA\_P

**D**esde hace un tiempo son cada vez más frecuentes los recursos en los que se aborda la vulneración de alguno de los principios generales del Derecho por parte de la Administración tributaria en sus actuaciones. Así, nuestros tribunales acuden recurrentemente a dichos principios generales como fuente del ordenamiento jurídico en su labor de interpretación de las normas para resolver los litigios tributarios. Uno de ellos es el principio de buena administración, cuya interpretación y alcance

se ha venido desarrollando y matizando en los últimos años a través de la doctrina de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero del 2025 (rec. núm. 709/2022) resuelve a favor del contribuyente recurrente sobre la base, entre otros, de la infracción del principio de buena administración, en este caso, en relación con la bilateralidad en la regularización de las operaciones vinculadas.

Desde un punto de vista jurídico, el reconocimiento explícito del principio de buena administración se encuentra en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que precisamente lleva por título «Derecho a una buena administración» y reconoce el derecho de toda persona a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos de manera imparcial, equitativamente y dentro de un plazo razonable. Si bien las disposiciones de la carta están dirigidas a los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión, está pacíficamente aceptado que aquéllos están obligados a respetar los valores establecidos en la carta también cuando actúan fuera del ámbito del Derecho de la Unión.

En el ámbito del ordenamiento jurídico español, el deber de buena administración aparece recogido implícitamente en la Constitución española como la suma de los derechos y principios establecidos en el artículo 9.3, que garantiza, entre otros, el principio de seguridad jurídica y la responsabilidad e interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos, y en el artículo 103.1, en virtud del cual la Administración Pública debe servir los intereses generales con objetividad. Asimismo, el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, referido a los principios generales que rigen la actuación de la Administración, dispone que «[l]as Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la ley y al Derecho». Dicho precepto contiene a continuación una serie de principios, reveladores de una *buena administración*, que deberán ser respetados por la Ad-

ministración en su actuación, entre los que se incluyen el servicio efectivo a los ciudadanos, la participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa, la buena fe, la confianza legítima y la lealtad institucional, entre otros.

Como indicábamos al comienzo, el alcance y la aplicación de este principio general de buena administración en el ámbito tributario se ha venido desarrollando y matizando en la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que, principalmente a partir del 2017, ha venido invocando y refiriéndose explícitamente a él a través de casuísticas concretas, tanto en sentido genérico como con relación a deberes específicos a los que está sujeta la Administración tributaria en su actuación. Cabe destacar, a modo de ejemplo, las sentencias de 17 de

### *La Administración está sometida al principio de buena administración también en su actividad procesal*

abril del 2017 (rec. núm. 785/2016) y de 5 de diciembre del 2017 (rec. núm. 1727/2016). En esta última, el tribunal ya afirmaba que el derecho a una buena administración «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». De la misma manera se pronuncian las sentencias de 18 de diciembre del 2019 (rec. núm. 4442/2018), de 28 de mayo del 2020 (rec. núm. 5751/2017), de 15 de marzo del 2021 (rec. núm. 526/2020) y, la más reciente, de 4 de octubre del 2022 (rec. núm. 5518/2020).

En este contexto, la mencionada sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero del 2025 re-

suelve de manera favorable al contribuyente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por aquél sobre la base, entre otros, del principio de buena administración en relación con la bilateralidad que debe regir las regularizaciones de operaciones vinculadas. Los antecedentes de hecho que dieron lugar al recurso se refieren a la regularización del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de un contribuyente, persona física, a consecuencia de las actuaciones inspectoras seguidas frente a éste, así como frente a dos sociedades mercantiles vinculadas a él, por el concepto de impuesto sobre sociedades, al considerar la Inspección que se había producido una incorrecta valoración a precios de mercado de los servicios prestados por el contribuyente persona física a dichas sociedades vinculadas. Como resultado de dichas actuaciones inspectoras, en relación con el contribuyente persona física se dictaron los correspondientes acuerdos de liquidación (y sancionadores) en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, resultando una cuota a ingresar como consecuencia del ajuste de valor de las operaciones vinculadas que supuso un incremento del precio de los servicios prestados a las sociedades. Con relación a éstas, se dictaron acuerdos de liquidación en concepto de impuesto sobre sociedades (y sancionadores), de los que resultaron importes a devolver al incrementarse el gasto derivado de la valoración de los servicios prestados por la persona física.

Tras la interposición de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, éste las estimó, eliminó los ajustes de valor efectuados y anuló las liquidaciones practicadas. Las resoluciones referidas a ambas sociedades no fueron recurridas, por lo que devinieron firmes. Sin embargo, frente a las resoluciones estimatorias de las reclamaciones interpuestas por la persona física, en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, el director del Departamento de Ins-

pección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue estimado en parte. Finalmente, frente al fallo estimatorio del Tribunal Central, el contribuyente interpuso el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional que ha dado lugar a la sentencia de 31 de enero del 2025.

En dicho recurso, el contribuyente alega, entre otras cuestiones, la ruptura del principio de bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas, contraria al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia de la propia conducta del director del Departamento de Inspección y del Tribunal Económico-Administrativo Central, que habrían infringido el principio de buena administración. El motivo no es otro que, al haberse estimado las reclamaciones interpuestas ante el Tribunal Regional, eliminando el ajuste de valoración de las operaciones vinculadas, se habrían anulado todas las liquidaciones, tanto las practicadas al contribuyente persona física, con resultado a ingresar, como las practicadas a las sociedades, con resultado a devolver. Sin embargo, al recurrir el director del Departamento de Inspección únicamente la resolución concerniente a la regularización de la persona física y estimar el Tribunal Central dicho recurso, tuvo lugar la supervivencia de la regularización sólo de una parte de la operación vinculada, la relativa al socio persona física, desfavorable al contribuyente. Por el contrario, al no ser objeto de recurso la estimación de las reclamaciones frente a la regularización de las sociedades, aquélla devino firme, anulándose la devolución del importe acordado a su favor y quebrando así el principio de bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas que sí había sido observado tanto por la Inspección en las regularizaciones practicadas como por el propio Tribunal Regional al estimar todas las reclamaciones.

En su sentencia de 31 de enero del 2025, la Audiencia Nacional, con remisión a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el principio de buena administración, estima el recurso interpuesto por el contribuyente al considerar que ni el director del Departamento de Inspección ni el Tribunal Central habrían ajustado su actuación al principio de buena administración, «dando lugar a las disfunciones que se han examinado y privando a los contribuyentes afectados del derecho al ajuste bilateral por las operaciones vinculadas, lo que ha redundado en un evidente perjuicio para sus intereses».» Ello, con el consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración tributaria.

En nuestra opinión, resultan de particular interés las siguientes afirmaciones de la Audiencia Nacional respecto al alcance del principio de buena administración en la situación enjuiciada:

- La impugnación selectiva del director del Departamento de Inspección y la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Central contradicen el principio de objetividad

que debe regir la actuación administrativa por mandato del artículo 103.1 de la Constitución española.

- La eventual corrección de la ruptura de la bilateralidad del ajuste a través de un posterior procedimiento de revisión —como propone la Administración— no resulta un medio satisfactorio, pues lo importante es que la infracción no llegue a producirse.
- De la transgresión del principio de buena administración no puede obtener la Administración una ventaja, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas.

En definitiva, el principio de buena administración debe regir la actividad administrativa también desde la perspectiva procesal, y no cabe invocar la existencia de posibles vías ulteriores de revisión para que el contribuyente consiga corregir situaciones de doble imposición o de enriquecimiento injusto a favor de la Administración.