

Los tribunales económico-administrativos dependientes de Hacienda no pueden retrasar las notificaciones de los procedimientos a la Administración tributaria para procurarle una ventaja y ampliar los plazos de inspección previstos legalmente

Se plantea en el presente recurso la incidencia de la dilación desproporcionada en la remisión de una resolución económico-administrativa a la dependencia de la Administración tributaria encargada de su ejecución, imputable al órgano económico-administrativo, en relación con el cómputo del plazo previsto en el art. 150.7 de la LGT.

Declara el Tribunal que el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración tributaria, sin que exista justificación razonable alguna ni concurren circunstancias objetivas excepcionales que justifiquen el decalaje constatado de tres meses, cuando además este ha sido buscado de propósito para procurar una ventaja a la Administración tributaria, vulnera el principio de buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección se desarrollen en los plazos previstos en la ley, por lo que procede reparar los derechos vulnerados y los perjuicios procedimentales, sufridos por el contribuyente, en el sentido de que el desfase temporal transcurrido entre ambas notificaciones a los efectos de efectuar el cómputo del plazo previsto en el art. 150.7 de la LGT, debe considerarse como una dilación imputable a la Administración. Formula voto particular el Magistrado D. Dimitry Berberoff Ayuda.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 458/2024, de 14 de marzo de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 3050/2022

Ponente Excmo. Sr. JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

En Madrid, a 14 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3050/2022, interpuesto por VALDUERO COOPERATIVA, S.A., representada por el procurador de los Tribunales don Alberto Alfaro Matos, bajo la dirección letrada de don Francisco Javier Seijo Pérez, contra la sentencia dictada el nueve de diciembre de dos mil veintiuno por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 114/2017.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2021, que desestimó el recurso núm. 114/2017, interpuesto por la representación procesal de Valduero Cooperativa, S.A. contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 3 de noviembre de 2016 (R.G.: 406/2014) y de 24 de septiembre de 2020 (R.G.: 5445/2018), y los Acuerdos de ejecución de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 27 de junio de 2017 y de 28 de junio de 2018.

SEGUNDO. Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. El procurador don Alberto Alfaro Matos, en representación de Valduero Cooperativa, S.A., mediante escrito de 22 de marzo de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de nueve de diciembre de dos mil veintiuno.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de siete de abril de dos mil veintidós, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 30 de noviembre de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2.º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar la incidencia de una dilación desproporcionada en la remisión de una resolución económico-administrativa a la dependencia de la administración tributaria encargada de su ejecución, imputable al órgano económico-administrativo, en relación con el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT.

3.º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación, el artículo 150.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Alberto Alfaro Matos, en representación de Valduero Cooperativa, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 1 de febrero de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 150.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, en conexión con los principios de buena administración (art. 9.3 y 103 Constitución española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, y 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ("CDFUE"), Diario Oficial de la Unión Europea de 30 de marzo de 2010, y eficacia administrativa (art. 103 CE y 3.1 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público ("LRJSP"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre).

El escrito de preparación centra su razonamiento en que no resulta conforme a los principios de seguridad jurídica y buena administración que la notificación al órgano competente para ejecutar la decisión del TEAC, se realizase tres meses y dos días más tarde que al contribuyente.

Concluye que el plazo es desproporcionado, ya que el plazo consumido para cursar la notificación al órgano ejecutor (diez días) se habría superado doce veces mientras la notificación al contribuyente se cursó en el plazo de 18 días tras dictarse la resolución.

En consecuencia, no comprende por qué no se simultaneó la notificación a ambas partes.

Desde la premisa del plazo desproporcionado para cursar la notificación a la AEAT, argumenta que no existe precepto legal en la LGT, ni en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa ("RGRVA"), "BOE" núm. 126, de 27 de mayo, que identifique un plazo específico en el cual los tribunales económico-administrativo deban cursar la notificación de sus resoluciones. Ante esta laguna, considera aplicable el plazo de diez días previsto en el artículo 40.2 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ("LPAC"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre.

La consecuencia de este incumplimiento del plazo implica, a su entender, que la dilación debe computarse a efectos de determinar si se respetó o no el plazo máximo para ejecutar la resolución que establece el artículo 150.7 LGT. Apela a los principios de buena administración, eficacia y agilidad de los procedimientos administrativos.

De este modo, propone que la dilación existente en la notificación al órgano ejecutor debe computarse a efectos de analizar el plazo máximo del artículo 150.7 LGT

En el escrito de preparación se proponía fijar el dies a quo del plazo de seis meses no en la fecha de notificación de la resolución al órgano competente para ejecutar, sino en la fecha de notificación al contribuyente.

Solicita se realicen los siguientes pronunciamientos sobre los preceptos controvertidos:

(i) Que cuando existe una "dilación desproporcionada en la remisión de una resolución económico-administrativa a la dependencia de la administración tributaria encargada de su ejecución, imputable al órgano económico-administrativo", esa dilación debe tomarse en consideración -sumándose al tiempo empleado por la AEAT para ejecutar la resolución- a efectos de determinar si se respetó, o por el contrario se incumplió, el plazo máximo establecido en el artículo 150.7 LGT para ejecutar una resolución económico-administrativa que acuerda una retroacción de actuaciones.

(ii) Que, siendo el plazo de 10 días para cursar notificaciones, previsto en el artículo 40.2 Ley 39/2015, aplicable a las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos, los principios de buena administración, eficacia administrativa y agilidad de los procedimientos administrativos, exigen calificar una demora de 110 días respecto de dicho plazo de 10 días como una "dilación desproporcionada".

(iii) Declarar que, en el caso enjuiciado, la demora en que incurrió el TEAC en cursar la notificación a la AEAT para dar cumplimiento a la resolución de 3 de noviembre de 2016, que ordenaba la retroacción de actuaciones, fue desproporcionada, dando ello lugar a que, sumando esa demora al plazo empleado por la AEAT para ejecutar la resolución del TEAC, se haya incumplido el plazo máximo de seis meses que resultaba del artículo 150.7 LGT, habiendo por ello prescrito el derecho a liquidar en relación al Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2005 y 2006.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 13 de marzo de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, comienza el escrito de oposición examinando la jurisprudencia en torno a la buena administración y la retroacción de actuaciones, si

bien pone el énfasis en enmarcar que la solución que se adopte en el presente caso no debería tener alcance general.

Argumenta que el plazo de notificación es razonable, en cuanto la resolución se comunica en primer lugar a la entidad recurrente dado que esta puede recurrir la decisión. Explica que es razonable una espera de dos meses, dado que no es descartable la interposición de un recurso. Esto es, considera sensato que el TEAC, cuya resolución agota la vía administrativa, espere dos meses antes de remitir la resolución al Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) y poner en marcha el mecanismo de ejecución con el objeto de conocer si se ha interpuesto recurso ante la Audiencia Nacional. Así evita las controversias derivadas de una ejecución anticipada. Además, reconoce que se deja transcurrir unos días más, una vez constatada la firmeza por si pudiera llegar en su caso la oportuna diligencia de la Audiencia Nacional poniendo en conocimiento la interposición del recurso y la reclamación del expediente.

Observa que una vez recibido el expediente en el TEAR (8 de marzo), éste lo remite al día siguiente (9 de marzo).

Señala que la literalidad del artículo 150.7 LGT es clara, de modo que se ordena la retroacción de actuaciones inspectora desde la fecha de recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Niega que resulte aplicable el plazo de diez días previsto en el artículo 40.2 de la LPAC. Dicho precepto se refiere únicamente a las notificaciones a practicar a los interesados, no a las comunicaciones entre órganos administrativos a efectos de una futura ejecución.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 15 de marzo de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 10 de octubre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de diciembre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación finalizando en la sesión del día 5 de marzo de 2024, y discrepando del criterio mayoritario formula voto particular, asumiendo la ponencia el presente recurso de casación el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Sobre los hechos.

Conviene sentar las circunstancias fácticas que delimitan la labor enjuiciadora en la resolución del presente conflicto:

1. Incoación actuaciones 7/7/2010. En fecha 7 de julio de 2010 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial de Castilla y León inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad Valduero Cooperativa, S.A., con carácter general, relativas, entre otros, al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006.

El 19 de septiembre de 2011 concluyeron las referidas actuaciones con la incoación al contribuyente del acta de disconformidad no A02-71960290, relativa al concepto y períodos referenciados.

2. Acuerdo liquidación y sanción: 18/11/2011

El 18 de noviembre de 2011, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial de Castilla y León dictó acuerdo de liquidación por una deuda tributaria de 1.123.066,39 euros.

Como consecuencia de la regularización anterior se dictó acuerdo de imposición de sanción por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, como consecuencia de la infracción prevista en el art. 191.1 LGT. Se impone una sanción por importe de 439.913,30 euros.

3. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León: 29/11/2013. Contra los citados acuerdos, la entidad recurrente interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León que, mediante Resolución de 29 de noviembre de 2013, acordó su estimación parcial, anulando el acuerdo de liquidación por considerar contrario a Derecho que la Inspección determinase por el régimen de estimación indirecta la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 y anulando en su totalidad el acuerdo de imposición de sanción.

4. Resolución TEAC: 3/11/2016. Disconforme la sociedad recurrente con la anterior resolución interpuso recurso de alzada que fue estimado en parte por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de noviembre de 2016 (R.G.: 406/2014), notificada al interesado en fecha 7 de diciembre de 2016, que acordó anular los actos impugnados y retrotraer las actuaciones a fin de que se cumplimentara el trámite de audiencia previsto en el art. 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

5. Retraso notificación al órgano ejecutor: 9/3/2017. Este es el hecho, junto a la referida notificación a la entidad contribuyente, con trascendencia en lo que en este recurso de casación fundamentalmente interesa. La resolución anterior fue notificada a la parte recurrente el 7 de diciembre de 2016, mientras que el TEAC cursó el 3 de marzo de 2017 la remisión a la Oficina de Relaciones con los Tribunales de la AEAT, siendo finalmente notificada a la Dependencia Regional de Inspección el 9 de marzo de 2017. La notificación se cursó al contribuyente en 18 días (21/11/2016) y en 120 días para la AEAT (3/3/2017). Ahora bien, el tiempo en el que se practicó finalmente la notificación al contribuyente ascendió a 34 días, mientras que se necesitaron 126 días para notificar al órgano competente para la ejecución. Entre la notificación al contribuyente y la notificación a la AEAT mediaron 92 días.

6. Acuerdo de ejecución de la Delegación Especial de Castilla y León: 27/6/2017. En cumplimiento de la resolución anterior se dictó Acuerdo de ejecución de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en fecha 27 de junio de 2017, en el que se acordaba una nueva liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006 del Impuesto sobre Sociedades, por importe de 386.000,31 euros.

7. Resolución TEAC: 8/2/2018. El anterior acuerdo de ejecución fue objeto de nueva reclamación por la entidad recurrente y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 2018 (R.G.: 406/2014/50/IE) acordó estimar en parte dicha impugnación y que se procediera por la Dependencia de Inspección a una nueva notificación de la liquidación en la que el recurso ofrecido no fuera el recurso de ejecución sino la reclamación económico- administrativa.

8. Acuerdo ejecución de la Delegación Especial de Castilla y León: 28/6/2018. En cumplimiento de la resolución anterior se dictó acuerdo de ejecución de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 28 de junio de 2018, en el que se aprobaba una nueva liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006 del Impuesto sobre Sociedades, por importe de 386.000,31 euros y en el que se indicaba que la impugnación procedente contra la misma era la reclamación económico-administrativa.

9. Resolución TEAC: 24/9/2020. Interpuesta reclamación económico-administrativa contra el acuerdo anterior, la misma fue desestimada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de septiembre de 2020 (R.G.: 5445/2018).

10. Sentencia Audiencia Nacional: 9/12/2021. Por último, formulado recurso contencioso administrativo frente a esta resolución, este fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso, dictada 9 de diciembre de 2021 por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La sentencia objeto del presente recurso de casación motiva la desestimación declarada siguiendo la doctrina sentada en la sentencia de 23 de julio de 2020, rec. cas. 7483/2018, sobre la base de que la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector previsto en el artículo 150.7 LGT y la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre sociedades, concluye que el plazo de seis meses para la ejecución de la resolución no puede tenerse como *dies a quo* la fecha de notificación del acto al interesado -07/12/2016-, sino que se debe atender al momento en que tal resolución fue recibida por la inspección - 09/03/2017, por lo que desestima la petición de prescripción de la potestad de liquidar de la Administración.

SEGUNDO. Posición de las partes.

La parte recurrente, ya en su escrito de preparación centraba su razonamiento en que no resulta conforme a los principios de seguridad jurídica y buena administración que la notificación al órgano competente para ejecutar la decisión del TEAC, se realizase tres meses y dos días más tarde que al contribuyente. Concluye que el plazo es desproporcionado, ya que el plazo consumido para cursar la notificación al órgano ejecutor (diez días) se habría superado doce veces mientras la notificación al contribuyente se cursó en el plazo de 18 días tras dictarse la resolución; sin comprender por qué no se simultaneó la notificación a ambas partes.

Desde la premisa del plazo desproporcionado para cursar la notificación a la AEAT, argumenta que no existe precepto legal en la LGT, ni en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa aprobado (RRVA), que identifique un plazo específico en el cual los tribunales económico-administrativo deban cursar la notificación de sus resoluciones. Ante esta laguna, considera aplicable el plazo de diez días previsto en el artículo 40.2 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC). La consecuencia de este incumplimiento del plazo implica que la dilación debe computarse a efectos de determinar si se respetó o no el plazo máximo para ejecutar la resolución que establece el artículo 150.7 LGT. Apela a los principios de buena administración, eficacia y agilidad de los procedimientos administrativos.

De este modo, propone que la dilación existente en la notificación al órgano ejecutor debe computarse a efectos de analizar el plazo máximo del artículo 150.7 LGT.

En el escrito de preparación se proponía fijar el *dies a quo* del plazo de seis meses no en la fecha de notificación de la resolución al órgano competente para ejecutar, sino en la fecha de notificación al contribuyente. Esta proposición se efectúa a sabiendas que contradecía el texto del artículo 150.7 LGT.

Por todo lo expuesto propone la recurrente: Prescripción por transcurso de los 6 meses para la ejecución según el Artículo 150.7 LGT. Computa la dilación de la Administración a través de dos fórmulas alternativas:

· Dilación entre el 7/12/2016 (notificación al contribuyente) y 9/3/2017 (notificación a la administración): 92 días.

· Ó Dilación entre el 13/11/2016 (Fecha acuerdo TEAC 3/11/2016 +10 días) y 3/3/2017 (fecha cursa remisión a la Oficina de Relaciones con los Tribunales): 110 días

Propuesta en el escrito de preparación

· Dies a quo: 7/12/2016

· Dies a quem: Notificación del Acuerdo de ejecución 27/6/2017

TOTAL: 236 días

Propuesta en el recurso de casación

· Dies a quo: 9/3/2016

· Dies a quem: Notificación Acuerdo de ejecución 27/6/2017

Total: 110 días

Prescripción:

A esta cantidad (110 días correspondientes a la duración del procedimiento de ejecución) suma las dilaciones anteriores a modo de sanción por no haber respetado el plazo de 10 días de notificación. Ofrece dos alternativas según la dilación a la que optemos.

110+92 ó 110+110

El Sr. Abogado del Estado se opone a las alegaciones de la parte recurrente, apoyándose en la jurisprudencia que sobre la cuestión se ha ido elaborando en torno a la buena administración y la retroacción de actuaciones, si bien pone el énfasis en enmarcar que la solución que se adopte en el presente caso no debería tener alcance general.

Argumenta que el plazo de notificación es razonable, en cuanto la resolución se comunica en primer lugar a la entidad recurrente dado que ésta puede recurrir la decisión. Explica que es razonable una espera de dos meses, dado que no es descartable la interposición de un recurso. Esto es, considera sensato que el TEAC cuya resolución agota la vía administrativa espere dos meses antes de remitir la resolución al TEAR y poner en marcha el mecanismo de ejecución con el objeto de conocer si se ha interpuesto recurso ante la Audiencia Nacional. Así evita las controversias derivadas de una ejecución anticipada. Además, reconoce que se deja transcurrir unos días más, una vez constatada la firmeza por si pudiera llegar en su caso la oportuna diligencia de la Audiencia Nacional poniendo en conocimiento la interposición del recurso y la reclamación del expediente.

Observa que una vez recibido el expediente en el TEAR (8 de marzo), éste lo remite al día siguiente (9 de marzo).

Señala que la literalidad del artículo 150.7 LGT es clara, de modo que se ordena la retroacción de actuaciones inspectora desde la fecha de recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Niega que resulte aplicable el plazo de diez días previsto en el artículo 40.2 de la LPAC. Dicho precepto se refiere únicamente a las notificaciones a practicar a los interesados, no a las comunicaciones entre órganos administrativos a efectos de una futura ejecución.

TERCERO. Doctrina jurisprudencial sobre la materia.

Existe una amplia doctrina jurisprudencial sobre la materia que centra el objeto del presente recurso de casación y compromete la cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión; si bien, dada la normativa en juego, centramos el análisis, fundamentalmente, a la emanada en torno al examen e interpretación del art. 150.7 de la LGT, anterior artículo 150.5 LGT. Aún cuando, es de advertir que teniendo como eje vertebrador el principio de buena administración, también han

existido pronunciamientos del Tribunal Supremo atinentes al art. 104 LGT, 239 LGT o 66.2 RRVA, valga de ejemplo la sentencia de 17 de noviembre de 2023, rec. cas. 1472/2023.

Cabe decir que sobre el tema que nos ocupa hay un punto de inflexión marcado por la sentencia de 5 de diciembre de 2017, rec. cas. 1727/2016, en el que se aborda un supuesto de hecho muy parecido al que examinamos en este recurso de casación, una dilación temporal desproporcionada y sin justificación entre la notificación de la resolución del órgano económico administrativo al contribuyente y a la Administración Tributaria, ya se dejó advertido que dicha dilación no podía ser jurídicamente indiferente, en cuanto venía a reflejar un abuso en la práctica con detrimento de derechos y garantías de los ciudadanos, aunque en dicho recurso de casación no se sacarán más consecuencias que dicha advertencia, en cuanto que la parte afectada no había extraído otras consecuencias jurídicas que la mera denuncia de la situación. Más tarde aludiremos a dicha sentencia, por ahora dejar constancia de una jurisprudencia anterior, evolucionada y en cierta manera corregida -añadimos las negritas para enfatizar los pasajes más relevantes-.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 2 Dic. 2015, rec. cas. 3811/2013. Tras una sentencia firme del Tribunal Supremo, los recurrentes ponen en conocimiento de la Administración Tributaria en fecha 26 de noviembre dicha sentencia para que se proceda a ejecutar la resolución del TEAC y así lo reconoce la Administración tributaria mediante diligencia de fecha 29 de noviembre de 2010. Ahora bien, por vía "oficial" la recepción del expediente llega a la Inspección Regional en fecha 7 de abril de 2011. La sentencia advierte que no se han infringido los principios básicos que rigen el procedimiento administrativo en lo que atañe a la iniciación del proceso de ejecución y rechaza expresamente que el cumplimiento del plazo quede al arbitrio de la Administración, pues en este caso la remisión procede de un órgano judicial.

Ahora bien concluye "Con independencia de lo anterior, es evidente, en nuestra opinión, la necesidad de que la fecha que fije el "dies a quo" del cómputo del plazo que establece el artículo 150.5 de la LGT es la de "recepción" del expediente o resolución remitida por el órgano que dictó la decisión a ejecutar, por la elemental consideración de que su ejecución puede exigir, y con frecuencia exigirá, la consulta de documentos y antecedentes que obran en el expediente y que no pueden ser sustituidos por comunicaciones de "interesados" en el procedimiento cuyos datos pueden ser insuficientes para la realización de los actos de ejecución necesarios.

Como dice el Abogado del Estado, parece claro que el precepto establece que el cómputo del plazo se debe hacer, desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Y esta recepción se produce, no porque lo comunique a la Administración el contribuyente, sino porque el expediente sea remitido por el Tribunal que ha dictado la resolución judicial, incluyendo la sentencia o resolución a ejecutar, junto con el expediente administrativo (art. 104 y siguientes de la LCA). Y esta fecha, en el presente caso, no es otra que, 7 de abril de 2011".

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Sentencia 249/2017 de 14 Feb. 2017, rec. cas. 2379/2015. La sentencia concluye que la Administración Tributaria pudo y debió iniciar las actuaciones inspectoras para cumplir la resolución del TEARA, al menos desde que se interpuso el recurso de alzada contra la misma y concluye que el plazo de prescripción del ejercicio 2000 quedó interrumpido como consecuencia de la iniciación del procedimiento inspector en 18 de agosto de 2001, más como consecuencia del incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT, debía entenderse consumado el plazo de la prescripción cuando se notificó la liquidación en 28 de julio de 2008. Concluye que los plazos de ejecución deben quedar "al margen de la voluntad de los interesados, por un lado la Administración Tributaria tiene derecho a que el plazo se compute de manera efectiva sin merma de tiempo, por lo que no está en mano del obligado tributario adelantar el dies a quo comunicando a la Administración Tributaria la resolución judicial o económico administrativo; pero por otro, y en lo que ahora interesa, el obligado tributario tiene el derecho a que

ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior".

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Sentencia 1909/2017 de 5 dic. 2017, rec. cas. 1727/2016. Ejecución de resolución estimatoria parcial del TEAC ordenando la retroacción de actuaciones para que se practique, por la AEAT, una nueva notificación de la liquidación dictada y la sanción impuesta, que incluya la omitida advertencia que permite al sujeto pasivo instar la tasación pericial contradictoria. Se reclama en el recurso de casación la interrupción del cómputo de la prescripción, previa retroacción de actuaciones por inactividad de la Administración Tributaria por plazo superior a seis meses. La Resolución del TEAC se notifica el 20 de febrero de 2013 y al órgano ejecutor en fecha 29 de julio de 2013. Se dice en esta sentencia que "ciertamente en el sistema de revisión de los actos tributarios existen especialidades y singularidades, como acontece en las reclamaciones económico-administrativas, pero lo que no cabe es identificar a la Administración con el interesado. Lo cierto es que en el caso que nos ocupa al interesado se le notificó la resolución del Tribunal Económico Administrativo en 20 de febrero de 2013, la notificación se realizó en dicha fecha al único interesado, en otro ámbito y a los efectos del art. 150 de la LGT, lo procedente es la remisión del expediente al órgano ejecutor para llevar a efecto lo resuelto, sin que la ley prevea plazo alguno. El problema, pues, no es de extemporaneidad en una notificación, sino en el cumplimiento de un determinado trámite, la remisión y recepción del expediente".

En esta sentencia, se señala nuevamente que el retraso en la comunicación al órgano ejecutor no es razonable y que contraviene el principio de buena administración, pero no desarrolla las consecuencias de este retraso.

Explica que no puede entrar de oficio en cuestiones no planteadas por el recurrente, pero deja apuntada la transcendencia del principio de buena administración y su aplicación práctica.

"Ahora bien, dicho lo anterior no deja de ser llamativo que a la recurrente se le notifique la resolución del TEAC el 20 de febrero de 2013 y a la Administración Tributaria, al órgano competente para ejecutar la resolución, se remita y recepcione el expediente, según se recoge en la sentencia, en 29 de julio de 2013. Desfase temporal que jurídicamente no puede resultar indiferente. Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Ciertamente el art. 83.2 de la Ley 58/2003, establece la separación de funciones en estos términos: "2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria"; distinguiendo claramente entre las funciones de aplicación de los tributos y de revisión, siendo los órganos económico administrativos órganos al margen de competencias gestoras y ejecutivas; pero, en modo alguno puede obviarse que si bien a los órganos implicados se le atribuyen funciones diferenciadas, en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública. No es aceptable, pues, que los órganos económico-administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio 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 derivada de su actuación, por así exigirlo 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. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con 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 estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable.

Dado el carácter extraordinario del recurso de casación, no cabe entrar de oficio sobre consideraciones no realizadas por la parte recurrente, pero al menos 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 jurídicas derivadas".

Se pone de manifiesto en esta sentencia que se está ante una cuestión de amplísimo casuismo, pero que existen unos derechos básicos, tales como la tutela judicial administrativa, predicable en las relaciones de la Administración con los administrados, y derecho a recibir una respuesta en plazo razonable, que proyectándose sobre cada caso en concreto y sus particulares circunstancias, pueden conllevar consecuencias jurídicas efectivas, o, en su caso, conllevar meras irregularidades no invalidantes, como sería el caso que a continuación comentamos.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Sentencia 1853/2019 de 18 dic. 2019, rec. cas. 4442/2018. Retraso en la ejecución de la resolución que ordena retroacción de actuaciones, ya que se remitió erróneamente el expediente para su ejecución a un órgano administrativo que no era competente. En concreto, El TEAR lo remitió al Director del Departamento de Inspección, y éste lo devolvió inmediatamente diciendo que sólo era competente para interponer recurso de alzada ordinario ante el TEAC. El TEAR posteriormente se lo remite a la Dependencia Regional de Inspección.

La resolución del TEAC es de fecha 15 de marzo de 2012. Tras la notificación a la entidad recurrente en fecha 22 de marzo de 2012 y al director del departamento en fecha 23 de marzo de 2012, remitió para ejecución al TEAR el día 15 de junio de 2012. Posteriormente, el TEAR lo remitió al Director del Departamento en fecha 3 de octubre de 2012, quien le contestó que no era competente. Posteriormente, el TEAR lo remitió a la Dependencia Regional de Valencia en fecha 27 de noviembre de 2012. Retraso aproximadamente 7 meses. Se concluye que no existe dilación desproporcionada, ni menos aún que exista intencionalidad en el retraso, más allá de un mero error del órgano.

La cuestión de interés casacional que se planteaba según Auto de 14 de noviembre de 2018 era la siguiente:

"(i) Discernir si, a pesar del tenor del artículo 150.5 LGT aplicable *ratione temporis* (redacción actualmente vigente en el artículo 150.7 LGT) al supuesto de autos, es jurídicamente reprochable, conforme al principio de la buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo.

(ii) Indicar, en el caso de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, cuáles serían los efectos de haberse diferido significativamente la remisión del citado expediente."

Se fija como doctrina de interés casacional lo ya declarado en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017, de suerte que el examen de las circunstancias del caso, bajo el prisma de los anteriores principios, conlleva que "no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. 150.5 LGT, debiendo rechazar las pretensiones del recurso de casación."

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Sentencia 1111/2020 de 23 jul. 2020, rec. cas. 7483/2018. Resolución del TEAC de fecha 9 de julio de 2013 anulando la ejecución fue notificada al recurrente 30 de julio de 2013. Firme en fecha 30 de septiembre 2013. Enviada al TEAR el 3 de octubre de 2013. A Delegación especial en fecha 22 de octubre de 2013 para su ejecución. Retraso aproximado de tres meses.

La Cuestión de interés casacional planteada es la misma que en el supuesto anterior.

Entiende que no ha transcurrido el plazo de seis meses desde la recepción por el órgano competente para ejecutar. En este caso, cuestión que ya se ha indicado plantea la parte recurrente, se niega la aplicación del plazo de diez días previsto en el artículo 104 LJCA en relación con el periodo de remisión al órgano ejecutor.

La sentencia concluye respecto al retraso observado en las presentes actuaciones que no puede, pues, admitirse que los Tribunales económico administrativos -TEAC y TEARCV- o la Administración tributaria -AEAT y ORT-, hayan diferido significativamente, en este caso, la remisión del expediente con la resolución dictada, al órgano competente para ejecutar la resolución ni, por tanto, puede afirmarse que se haya vulnerado el principio de buena administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 CE.

En efecto, no se aprecia, atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación "desproporcionada", ni que se haya diferido "significativamente" la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo, tal y como se nos pregunta.

La cuestión de interés casacional objetivo era:

"(i) Discernir si, a pesar del tenor literal del artículo 150.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria aplicable *ratione temporis*(actual artículo 150.7 LGT), es jurídicamente reprochable, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene la retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa desde la fecha en que se comunicó a la referida Administración.

(ii) Indicar, en el caso de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, cuáles serían los efectos jurídicos derivados de que la Administración tributaria haya diferido significativamente la remisión interna del citado expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa."

La respuesta a esta cuestión se remite a la sentencia de 5 de diciembre de 2017 en los mismos términos que la anterior.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Sentencia 1810/2020 de 22 dic. 2020, rec. cas. 5653/2019. La Resolución del TEAR de fecha 29 de septiembre de 2015 ordena la retroacción por falta de motivación. Notificación a la parte recurrente en fecha 19 de octubre de 2015. Notificación en el departamento de Inspección es en fecha 21 de octubre de 2015.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo fue entre otras:

"(i) Determinar si, en aquellos supuestos en los que un tribunal económico-administrativo aprecie la existencia de un vicio de forma que afecte a una liquidación tributaria y ordene la retroacción del procedimiento al momento inmediatamente anterior a la comisión de la infracción, la segunda liquidación que se dicte ha de tener la consideración de una nueva liquidación o, por el contrario, debe ser calificada como dictada en un mero incidente de ejecución de la resolución económico-administrativa.

(ii) Discernir si, a pesar del tenor literal del artículo 150.5 LGT aplicable *ratione temporis* (redacción actualmente vigente en el artículo 150.7 del mismo texto legal) al supuesto de autos, es jurídicamente reprochable, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 CE, que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa desde la fecha en que ésta se notificó a referida Administración.

(iii) Indicar, en el caso de contestar de manera afirmativa a la cuestión anterior, cuáles serían los efectos jurídicos derivados de que la Administración tributaria haya diferido de forma significativa la remisión interna del citado expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa.

(iv) Precisar si, en cuanto a la determinación del inicio del cómputo del plazo del procedimiento para la práctica de la nueva liquidación, desde el momento en que se comunica al órgano competente para llevar a puro y debido efecto la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones, cuando no conste en los autos la fecha de recepción del expediente por dicho órgano, el dies a quo puede ser fijado por remisión al resumen de hitos existente en la reclamación económico-administrativa".

La respuesta a la pregunta fue la siguiente:

Las dos primeras preguntas están ya contestadas en diversos pronunciamientos de esta misma Sala y Sección de los que se infiere que " es contrario al principio de buena administración diferir significativamente la remisión del expediente, de manera que -de constatarse un actuar de esa naturaleza- la Administración deberá hacer frente a los perjuicios derivados de su actuación, concretamente los comprendidos en el artículo 150.5 (hoy 150.7) de la Ley General Tributaria, sin que pueda ya situar el dies a quo del inicio del plazo fijado en el precepto en el momento extraordinariamente tardío en el que se produjo la remisión o la recepción del expediente, sino que habrá que determinar -caso por caso- en qué fecha ha de ubicarse dicho plazo inicial, con las consecuencias a que - también en cada supuesto- hubiere lugar.

Conviene sintetizar con brevedad esa doctrina, muy apegada al principio de buena administración:

2.1. El obligado tributario tiene el derecho a que, ordenada por resolución judicial o económico-administrativa la retroacción, las actuaciones se lleven a cabo en el período fijado en el artículo 150 de la Ley General Tributaria, sin que sea facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasarlos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recibir el expediente.

2.2. En aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aún cuando no haya recibido el expediente, no podrá exceder el citado plazo, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados, pues a la Administración le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

2.3. Los desfases temporales relevantes e injustificados no pueden resultar jurídicamente indiferente s: fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quedara a la sola voluntad de la Administración acudiendo al expediente de que son funciones diferenciadas las de resolver las reclamaciones y las de ejecutarlas, pues no puede olvidarse que si bien a los órganos implicados se le atribuyen competencias diversas,

en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública.

2.4. No es aceptable que los órganos económico administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor, de manera que el derecho a una resolución administrativa en plazo razonable implica -en atención a las circunstancias de cada caso- que la dilación no justificada y desproporcionada en aquella remisión no pueda ni deba resultar jurídicamente neutral, sino que de la misma deberán extraerse las consecuencias jurídicas correspondientes que, desde luego, no pueden favorecer al infractor.

3. En cuanto a la tercera pregunta formulada por el auto de admisión, su respuesta nos exige estar a las concretas circunstancias del caso analizado para determinar en qué medida se ha producido -o no- la dilación excesiva en la remisión del expediente para la ejecución de la resolución del TEAR y, de ser así, la relevancia de esa dilación en el cumplimiento del plazo establecido en el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. "

En cuanto al examen de los hechos. No se da por acreditada la recepción al órgano el día 27 de enero, sino se tiene efectuada el día 21 de octubre de 2015. No obstante, no ha transcurrido el plazo de seis meses. Se concluye que no existe retraso en la remisión al órgano ejecutor.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Sentencia 1390/2023 de 3 nov. 2023, rec. cas. 1266/2022. Dictada la liquidación, fue impugnada ante el TEAR quien mediante Resolución de fecha 25 de marzo de 2019 ordena retrotraer las actuaciones para que la Administración proceda a la correcta valoración. Notificación al interesado en fecha 11 de abril de 2018 y a la Administración Tributaria Autonómica en fecha 13 de junio de 2018.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistió en:

"Reafirmar, reforzar o completar la jurisprudencia, aclarando si en el caso de haber sido anulado un acto por un órgano económico-administrativo con retroacción del procedimiento, el plazo del que dispone el órgano de la Administración tributaria competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión".

La sentencia comienza por analizar la jurisprudencia dictada hasta el momento sobre el artículo 104 LGT y señala que el artículo 150.7 LGT no resulta aplicable. El plazo que resta para dictar la liquidación en este procedimiento de gestión dadas las circunstancias del caso era de 6 meses. La sentencia del TSJ no efectúa un cómputo correcto, ya que se equivoca a la hora de fijar el plazo restante. Finalmente, la sentencia del TS no aprecia la caducidad por no haber transcurrido seis meses.

En relación con el decalaje de dos meses. Se matiza que el principio de buena administración:

"Esta jurisprudencia exhibe que la aplicación del principio de buena administración debe acometerse con extrema prudencia y, desde luego, teniendo en consideración las circunstancias del caso, por lo que no resulta posible extraer o proyectar consecuencias con carácter general sin atender a tales circunstancias."

La sentencia analiza el desfase temporal de más de dos meses entre la notificación realizada al contribuyente y la practicada con la Administración desde la perspectiva del principio de la buena administración. Concluye que este desfase no resulta razonable si se trata de justificar el mismo en la necesidad de conocer si el interesado había impugnado jurisdiccionalmente o no la resolución del TEAR.

Se fija como doctrina casacional la siguiente:

1.- Anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, las nuevas actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la resolución que se dicte quedan sometidas a la disciplina del artículo 104.1 LGT, sin que se rijan por el antiguo artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7 LGT).

2.- La Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (como puede ser la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

3.- A los efectos de computar el plazo agotado en el procedimiento de gestión y determinar el plazo restante de que dispone la Administración tributaria para ejecutar las actuaciones conducentes para dictar una nueva liquidación, se rechaza que se deba tener en cuenta la fecha de la primera liquidación anulada, sino que, para conocer el tiempo consumido, la fecha a tener en consideración es aquella en que se notificó a los contribuyentes la propuesta de valoración.

4.- Teniendo en consideración las circunstancias concurrentes en el presente caso, resulta contrario al principio de buena administración y vulnera el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección "se desarrollen en los plazos previstos en esta ley" (art 34.1.ñ LGT), el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado (11 de abril de 2019) y a la Administración tributaria autonómica (13 de junio de 2019), en particular, por la ausencia de justificación plausible y ante la posibilidad de que la Administración tributaria autonómica pudiera haber obtenido la ventaja de "avanzar" la propia valoración que comportaba el acuerdo de "reinicio", al incorporar éste ya las nuevas propuestas de liquidación."

Hechos:

Se trataba de un procedimiento de gestión. Plazo es desde la fecha de notificación a los contribuyentes de la propuesta de valoración.

Concluye que no hay caducidad dado que el TSJ se confundió en el cómputo, pero mantiene la anulación de la liquidación.

El tema que nos ocupa, en general, no sólo circunscrito al art. 150.7 de la LGT, ya se ha dicho, es extremadamente casuístico, y las dilaciones indebidas con quiebra del principio de buena administración no dan automáticamente como resultado vicios invalidantes que conlleven a apreciar la prescripción o la nulidad del acto. De ejemplo nos sirve la sentencia de este Tribunal de 14 de febrero de 2023, rec. cas. 3687/2021, debiéndose resaltar sobre todo la conexión del principio de dilaciones indebidas en el ámbito administrativo con derechos reconocidos positivamente a los ciudadanos, "Aquí se ha producido una dilación indebida o, expresado en términos de la Carta Europea, una resolución en plazo no razonable, con vulneración de los arts. 9.3 y 103 CE, por infracción del derecho a una buena administración. Puede incluso sostenerse que las dilaciones son dos, acumulativas: la derivada del conocimiento por órgano incompetente de una reclamación dirigida *per saltum* al TEAC y, además, otra más inexplicable aún, si cabe, la surgida con la retroacción ordenada por el TEAC al TEAR para la tramitación íntegra del procedimiento, sin atender al principio de conservación de los actos. Ambas actividades acarrearán una violación del plazo razonable, totalmente evitable", si bien en este caso, como en otros examinados, las dilaciones no van a tener consecuencias invalidantes, "Aunque en este asunto ha habido una vulneración -clara y evidente- del principio de buena administración, en su modalidad de deber de diligencia al resolver las

reclamaciones y recursos y de resolverlos en un plazo razonable, su concurrencia no determina *per se* la nulidad de los actos tardíamente dictados, sino las consecuencias que se han descrito más arriba".

Cuándo se produce efectos invalidantes en supuestos de conculcación del principio de buena administración, pues sin agotar los supuestos, la jurisprudencia ha venido reconociendo aquellos en los que la conculcación del principio de buena administración, también en su manifestación de dilaciones indebidas, han conllevado un perjuicio o desventaja jurídicamente relevante al contribuyente ajeno a la misma, al efecto puede mencionarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2023, rec. cas. 1931/2022, "Como resulta evidente el desarrollo de este principio de buena administración se ha articulado, muy acusadamente, sobre la equidad, la justicia del caso concreto, y lo que cuadra y es correcto para resolver dicho caso específico no tiene encaje en otros supuestos con sus singularidades, aún cuando pueda latir el mismo o parecido problema jurídico. Véase al respecto, por la similitud del supuesto con el que nos ocupa, la sentencia de este Tribunal de 3 de noviembre de 2023, rec. cas. 1226/2022:

"En el caso que nos ocupa, no acertamos a reconocer cuál garantía o derecho conculcado ha supuesto un perjuicio o menoscabado la posición jurídica del recurrente, tampoco la parte recurrente acierta a trasladárnoslo, habla de generalidades, del principio del derecho a un procedimiento sin dilaciones o la conculcación de los expresados preceptos, arts. 239 y 66, lo que no es poco, desde luego, pero que no necesariamente deriva perjuicio su incumplimiento, como se ha tenido ocasión de decir por la jurisprudencia. En este caso, al no devengarse intereses, el perjuicio reconocible no es más, teniendo presente el principio de la *reformatio in peius*, que el cobro de la sanción se demore en el tiempo, lo cual no influye negativamente en la esfera de intereses de la parte recurrente, al menos aparentemente, y ya decimos que no nos ilustra la parte con otros perjuicios.

Todo incumplimiento de los preceptos legales no conlleva sin más la anulación o nulidad de lo actuado, buen ejemplo de ello es la vulneración del plazo que nos ocupa; ni tampoco la vulneración del principio de buena administración, que en este caso se traduce en una ejecución temporánea dentro de los parámetros legales y reglamentarios, lleva consigo dicha anulabilidad o nulidad; ya lo hemos dicho en otras ocasiones".

CUARTO. Juicio del Tribunal.

Vista la abundante jurisprudencia que sobre el núcleo de la cuestión controvertida se ha dictado que gira en torno a un amplio casuismo, acierta, desde luego, el Sr. Abogado del Estado cuando señala que, en todo caso, ha de partirse de las circunstancias del caso para discernir si ha habido o no una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente administrativo al órgano encargado de la ejecución por parte del órgano económico administrativo, lo cual, dada la jurisprudencia existente debe dar lugar a que en estas circunstancias sean los tribunales de instancia los llamados a resolver cada caso concreto. Sin embargo, a la vista de las razones esbozadas que pretenden justificar y restar trascendencia jurídica a la evidente dilación detallada en este caso, consideramos que aparte de confirmar y reforzar la doctrina legal existente, resulta un caso adecuado para poder avanzar jurisprudencialmente, de suerte que, en contra de lo afirmado por el Sr. Abogado del Estado, no sólo está en juego la efectividad del *ius litigatoris*, sino también, y particularmente, como a continuación se razonará el llamado *ius constitutionis*.

Pretende justificar la dilación constatada, su razonabilidad y proporcionalidad, para desactivar cualquier consecuencia jurídica desfavorable que pudiera derivarse, en que *-añadimos negritas-*, "*antes de que el TEAC ponga en marcha el proceso de comunicación de ese fallo junto con el expediente, vía TEAR, al órgano autor del acto, para su ejecución, lo primero por lo que tiene que velar, aplicando el principio de buena administración es porque el procedimiento previo de notificación del fallo al interesado, se culmine con la recepción del mismo, de lo cual, como se ha visto y acreditado, no*

tuvo constancia hasta el 15 de diciembre de 2016. A partir de ese momento, se abre un paréntesis muy razonable también por parte del TEAC, para comprobar si su resolución va a ser recurrida en vía contencioso administrativa por la entidad interesada (no olvidemos que aunque anulaba el acuerdo de liquidación ordenaba una retroacción de actuaciones, con la que la misma podía no estar de acuerdo, entendiéndose por ejemplo que excedía de los límites en los que puede moverse el TEAC en estos casos, dando una nueva oportunidad a la Inspección para regularizar su situación tributaria -no hace mucho tiempo tuvimos oportunidad de intervenir en un recurso de casación contra una sentencia de la Audiencia Nacional que tenía por objeto una resolución de un TEA de un tenor muy parecido - casación 499/2020-) por lo que no era en absoluto descartable que se pudiera formular por la interesada ese recurso contencioso, para el que disponía de un plazo de dos meses, plazo que culminaba el 15 de febrero de 2017. Es muy lógico y razonable, como hemos dicho, para evitar posteriores controversias derivadas de una ejecución anticipada del fallo, que el TEAC esperara esos dos meses por si la interesada interponía ese recurso contencioso, con petición o no de suspensión de la ejecución del TEAC que, en efecto, comunicaría el interesado a la AEAT - ex artículo 233.11 LGT/2003 -, plazo que se suele apurar. En nada influye en nuestro razonamiento, la petición o no de suspensión y la comunicación de la misma a la Administración tributaria, de acuerdo con ese precepto. En definitiva, el TEAC, cuya resolución, en este caso, agotaba la vía administrativa, antes de remitir esa resolución al TEAR y poner en marcha el mecanismo de ejecución del fallo, pudo perfectamente esperar y esperó a que pasaran los dos meses de plazo (artículo 46 LJCA) para la interposición por la interesada del recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, antes de mandar la oportuna comunicación - vía TEAR - de esa resolución al órgano competente para su ejecución. Lo cierto es que, la obligada tributaria dejó transcurrir totalmente ese plazo, dejando ya, por tanto que adquiriese firmeza esa resolución, esperando a que se dictara el oportuno acuerdo de ejecución para formular una nueva reclamación económico administrativa contra ese acto ante el TEAC y luego contra su resolución una nueva reclamación (dos por cierto) y un postrero recurso contencioso.

Esa comunicación final del fallo, a efectos de ejecución, una vez constatada la firmeza (se esperó unos días más a que pudiera llegar en su caso la oportuna diligencia de la Audiencia Nacional poniendo en conocimiento del mismo la interposición del recurso y reclamando el expediente administrativo y el de reclamación, lo que al final, no se produjo) y ya el 3 de marzo siguiente se remitió al TEAR la citada resolución para su curso final al órgano encargado de la ejecución del acto, teniendo entrada en la sede del mismo, 6 días después, el 9 de marzo siguiente."

Dicho modo de proceder y la justificación que acompaña, que en parte ha sido ya abordada por este Tribunal Supremo, sobre la que luego volveremos, introduce una disfunción inaceptable, pues la diferencia de trato entre la Administración tributaria y el contribuyente plasmada a la hora de notificar la resolución del TEAC, que descubre un decalaje sistémico, según se desprende de las palabras del Sr. Abogado del Estado, resulta, a falta de precepto que establezca plazo de notificación al efecto, alegal e irrazonable desde el punto de vista de nuestro sistema tributario, en tanto que pone en entredicho y cuestiona la naturaleza y caracteres esenciales de los Tribunales Económicos Administrativos, art. 83.2 de la LGT, como órgano revisor que debe resolver con arreglo a Derecho, pues aún su dependencia orgánica al Ministerio de Hacienda, funcionalmente son, o deben ser, independientes y neutrales, lo que les obliga a mantenerse al margen de las competencias gestoras y ejecutivas, propias de la función de aplicación de los tributos. El introducir dicha demora en notificar a la Administración Tributario con el fin de facilitar la labor de ejecución de esta, respecto de la notificación a cursar al contribuyente, quiebra la garantía constitucionalmente reconocida, art. 105,c de la CE, del derecho al procedimiento legalmente establecido, procurando una dilación indebida e infringiendo el art. 34.1.ñ) de la LGT. Si el órgano económico administrativo claudica de las funciones atribuidas asumiendo las que no les corresponden, sus actuaciones en tanto que se integran en las funciones propias de la aplicación de los tributos, deben tener sus consecuencias en aquello que perjudique al contribuyente. Todo lo cual sería suficiente para acoger la pretensión actuada.

Por todo lo dicho, debemos rechazar dicha forma de actuar, si bien dado los términos en los que se formula la cuestión de interés casacional, también desde esta perspectiva nos conduce a la misma conclusión. El presupuesto sobre el que debe iniciarse el examen de la cuestión de interés casacional, es el de legalidad procedimental en cuyo seno la Administración Tributaria y el contribuyente en el procedimiento económico administrativo, aún su distinto posicionamiento, merecen la igualdad de trato, ínsita en dicho principio, lo que ha de llevar aparejado que la notificación cursada de la resolución del TEAC sea simultánea a las partes de la relación tributaria. Lo que nos sitúa en el examen de si resulta, en el caso que nos ocupa, racional y desproporcionado la dilación en la remisión de una resolución económica-administrativa a la dependencia de la administración tributaria encargada de su ejecución, y las consecuencias del decalaje producido en relación con el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT.

Sobre la posible desproporción existen numerosas sentencias de este Tribunal Supremo que han abordado las dilaciones ocasionadas en la remisión de una resolución económico-administrativa a la dependencia de la Administración tributaria, si bien de su examen se puede extraer fácilmente que no es posible extrapolar hasta el momento un criterio general que permita definir cuándo una demora es excesiva, sino que ha de atenderse a las circunstancias del caso en concreto. Al efecto, se dijo en la Sentencia de fecha 22 de diciembre de 2020, rec. cas. 5653/2019, que:

"No es aceptable que los órganos económico administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor, de manera que el derecho a una resolución administrativa en plazo razonable implica -en atención a las circunstancias de cada caso- que la dilación no justificada y desproporcionada en aquella remisión no pueda ni deba resultar jurídicamente neutral, sino que de la misma deberán extraerse las consecuencias jurídicas correspondientes que, desde luego, no pueden favorecer al infractor".

En el presente caso ha existido un decalaje de más de tres meses entre la notificación de la resolución del TEAC al recurrente y la realizada a la Administración. La verificación de este extremo es admitida por ambas partes. En consecuencia, es un hecho no controvertido que la resolución del TEAR de fecha 3 de noviembre de 2016 fue notificada a la parte recurrente el 7 de diciembre de 2016, mientras que se cursó el 3 de marzo de 2017 la remisión a la Oficina de Relaciones con los Tribunales de la AEAT, siendo finalmente notificada la Dependencia Regional de Inspección en fecha 9 de marzo de 2017. Esto es, la notificación se practicó al contribuyente en 18 días (21/11/2016), mientras se demoró 120 días frente la AEAT (3/3/2017), lo que supuso un lapsus temporal de 92 días entre la notificación al contribuyente y la notificación a la AEAT.

De principio no cabe acoger, ni siquiera a efectos a ponderar para justificar el decalaje referido, la alegación realizada por el Sr. Abogado del Estado, en el sentido de que se debe atender *"a la carga de trabajo y a los medios con que cuenta la Administración, en este caso, los TEA para la práctica de las notificaciones de las resoluciones que ponen fin a las miles de reclamaciones y recursos residenciados ante los mismos, con gran alivio de los Tribunales del orden contencioso administrativo que, de no existir, tendría que soportar una carga de trabajo que nos atrevemos a calificar como insoportable. Es obvio que no puede prescindirse en modo alguno de estas circunstancias cuando llegue el momento de apreciar si nos encontramos ante una "dilación no razonable y desproporcionada"*; puesto que estas circunstancias, que efectivamente pueden estar presente y deben atenderse para su valoración a efectos de una posible dilación indebida, justificarían un retraso común en la notificación, esto es, que se demore las notificaciones tanto respecto del contribuyente interesado, como respecto de la Administración, pero en modo alguno puede justificar, al contrario, el decalaje visto y la desigualdad a la hora de practicar este trámite. Si existe dicho defecto estructural, la dilación en la notificación no sólo afectaría al contribuyente, como aquí ha sucedido, lo que por elemental lógica hace decaer esta justificación ofrecida por el Sr. Abogado del Estado.

Debemos, pues, rechazar la justificación que ofrece la parte recurrida, en tanto que es errónea la remisión realizada a la sentencia de 18 de diciembre de 2019, rec. 4442/2018. Las diferencias con esta sentencia son obvias en cuanto en aquel procedimiento se había presentado documentación suficiente que acreditaba el error en el que había incurrido el TEAR a la hora de remitir al órgano ejecutor la resolución, lo que aquí evidentemente no se produjo. Sobre este extremo, es importante precisar que en el recurso 4442/2018 no se consideró desproporcionada la dilación en la remisión dado que se acreditó la constatación de un error y esto se justificaba a su vez en la inmensa carga de trabajo que presentaba el TEAR. En definitiva, la mera referencia a la carga de trabajo del TEAR no fue suficiente para justificar el retraso en la remisión de las actuaciones al órgano ejecutor tal como parece referirse el Abogado del Estado, sino que fue necesario además que existiera un error no voluntario.

También trata de justificar la recurrida dicho retraso aludiendo a la necesidad de esperar a la firmeza de la resolución, pues entiende que se debía conocer si la parte recurrente interponía recurso frente a la resolución del TEAC con el objeto de evitar posteriores controversias en una eventual ejecución anticipada.

Este argumento, se nos muestra insostenible, como ya se ha tenido ocasión de razonar en la sentencia de este Tribunal Supremo, sentencia de fecha 3 de noviembre de 2023, rec. cas. 1266/2022:

"No hay justificación alguna en torno a este decalaje temporal pues, desde luego, no es asumible la que ofrece la Administración recurrente en su escrito de interposición, consistente en que dicho retraso podría haber respondido a la circunstancia de conocer, con anterioridad a la notificación realizada a la Administración, si el interesado había impugnado jurisdiccionalmente o no la resolución del TEAR.

No podemos avalar dicho razonamiento por cuanto carece de soporte normativo sin que, por lo demás, la ejecución por la Administración tributaria de una resolución económico-administrativa

Además, su generalización en la praxis administrativa podría determinar la consagración (a modo de regla general) de un decalaje temporal que, precisamente, no debería producirse salvo en supuestos excepcionales y claramente justificados, como, por ejemplo, la existencia de un error, tal y como apreciamos en la ya citada sentencia 1853/2019 de 18 de diciembre, rec. 4442/2018, ECLI:ES:TS:2019:4115.

No sin razón, el contribuyente en su escrito de oposición dice no entender la causa de que se le otorgue a la Administración esa ventaja procesal, de conocer, cuando le remiten el procedimiento, que es una resolución firme para el administrado y que este no puede recurrir, comenzando entonces el plazo para la Administración".

Como se ha expuesto anteriormente, pretender justificar el decalaje sobre el presupuesto de que la resolución del TEAR no puede enviarse al órgano ejecutor para su cumplimiento hasta que dicha resolución no sea firme, esconde un posicionamiento jurídicamente insostenible, en tanto que de facto y sin apoyo legal alguno introduce la desigualdad vista y una dilación procedimental sistemática que directamente afecta al contribuyente, al procurar una ventaja procedimental a la Administración, sin norma alguna en que apoyarse que excepcione el principio de ejecutividad de los actos administrativos a su firmeza, excepción hecha del ámbito sancionador.

Ello, sin perjuicio, de que tampoco cabe valorar la dilación con referencia al plazo de 10 días previsto en el artículo 40.2 LPAC tal como interesa el obligado tributario, argumentación ya fue rechazada en la sentencia de fecha 5 de diciembre de 2017, rec. cas. 1727/2016, que señala:

"Alega la parte recurrente ante la ausencia de plazo para notificar las resoluciones en la legislación tributaria, la aplicación, carácter subsidiario, del art. 58.2 de la Ley 30/1992 (aplicable por razones

temporales, hoy art.º 40.2 de la Ley 39/2015). Ciertamente es que no establece la LGT el plazo para la notificación de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, el art. 240 de dicho texto dispone que "1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley". El único efecto que contempla es el de poder interponer el recurso pertinente transcurrido un año y el del devengo de intereses. Sin embargo, aquella norma en modo alguno es aplicable, pues se refiere y regula una situación que afecta al interesado en el procedimiento administrativo, lo que en absoluto es predicable de la Administración de la que procede el acto impugnado; ciertamente en el sistema de revisión de los actos tributarios existen especialidades y singularidades, como acontece en las reclamaciones económico-administrativas, pero lo que no cabe es identificar a la Administración con el interesado. Lo cierto es que en el caso que nos ocupa al interesado se le notificó la resolución del Tribunal Económico Administrativo en 20 de febrero de 2013, la notificación se realizó en dicha fecha al único interesado, en otro ámbito y a los efectos del art. 150 de la LGT, lo procedente es la remisión del expediente al órgano ejecutor para llevar a efecto lo resuelto, sin que la ley prevea plazo alguno. El problema, pues, no es de extemporaneidad en una notificación, sino en el cumplimiento de un determinado trámite, la remisión y recepción del expediente".

A propósito del plazo para remitir las actuaciones, tampoco es posible tener en cuenta el plazo de días previsto en el artículo 104 LJCA, tal como ha reconocido la Sentencia de 23 de julio de 2020, rec. 7483/2018:

"Tampoco puede aceptarse, como pretende la recurrente con carácter subsidiario, la aplicación del plazo de 10 días previsto en el artículo 104.1 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa a la remisión de la resolución del órgano económico-administrativo, a fin de inferir que ese es el plazo del que dispone para comunicar la resolución al órgano responsable de su cumplimiento, pues resulta obvia la improcedencia de la aplicación de dicho precepto a las actuaciones de los TEA, siendo así que ni la aplicación del artículo 7.2 de la LGT, ni la consideración, a los solos efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el TJUE, de los TEA, como órganos judiciales, pueden servir para fundamentar dicha pretensión, dado que no se regula en las normas tributarias un plazo expreso para remitir sus resoluciones al órgano encargado de la ejecución".

En definitiva, no existe un plazo determinado en la ley para remitir la resolución del tribunal económico al órgano ejecutor, si bien es doctrina reiterada de la Sala del Tribunal Supremo la que insiste en que es necesario un examen de las circunstancias del caso concreto desde la óptica del principio de la buena administración para valorar la dilación.

A propósito de la relación del principio de buena administración y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación e inspección se desarrollen en los plazos previstos en la Ley (artículo 34.1.º LGT) la sentencia de fecha 3 de noviembre de 2023, rec. 1266/2022 extracta el contenido de las principales decisiones del Tribunal Supremo de la forma siguiente:

"En efecto, ya en nuestra sentencia 249/2017, de 14 de febrero, rec. 2379/2015, ECLI:ES:TS:2017:490, declaramos que los plazos de ejecución deben quedar "al margen de la voluntad de los interesados,

por un lado la Administración Tributaria tiene derecho a que el plazo se compute de manera efectiva sin merma de tiempo, por lo que no está en mano del obligado tributario adelantar el día a quocomunicando a la Administración Tributaria la resolución judicial o económico administrativo; pero por otro, y en lo que ahora interesa, el obligado tributario tiene el derecho a que ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior".

De este modo, aquella sentencia alertaba sobre "que no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aún cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados. En definitiva, la Administración dispone del tiempo que reste o de seis meses de ser aquel inferior cuando haya comenzado o podido comenzar dichas actuaciones materialmente, plazo que no podrá sobrepasar..."

Asimismo, en nuestra sentencia 1909/2017, de 5 de diciembre, rec. 1727/2016, ECLI:ES:TS:2017:4499, entendimos que "no deja de ser llamativo que a la recurrente se le notifique la resolución del TEAC el 20 de febrero de 2013 y a la Administración Tributaria, al órgano competente para ejecutar la resolución, se remita y recepcione el expediente, según se recoge en la sentencia, en 29 de julio de 2013. Desfase temporal que jurídicamente no puede resultar indiferente. Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Ciertamente el art. 83.2 de la Ley 58/2003, establece la separación de funciones en estos términos: "2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria"; distinguiendo claramente entre las funciones de aplicación de los tributos y de revisión, siendo los órganos económico administrativos órganos al margen de competencias gestoras y ejecutivas; pero, en modo alguno puede obviarse que si bien a los órganos implicados se le atribuyen funciones diferenciadas, en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública. No es aceptable, pues, que los órganos económico-administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio 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 derivada de su actuación, por así exigirlo 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. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con 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 estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable.

Dado el carácter extraordinario del recurso de casación, no cabe entrar de oficio sobre consideraciones no realizadas por la parte recurrente, pero al menos 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 jurídicas derivadas."

La doctrina emanada de este último pronunciamiento comentado se reitera en la sentencia 1853/2019 de 18 de diciembre, rec. 4442/2018, ECLI:ES:TS:2019:4115, en la que, no obstante, "no apreciamos [...] atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación desproporcionada, ni menos aún que exista ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico administrativo. Por otra parte, la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, esa limitada demora no revela en modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo."

Asimismo, nuestra sentencia 1111/2020, de 23 de julio, rec. 7483/2018, ECLI:ES:TS:2020:2715, examinó si la Administración "ha diferido significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa desde la fecha en que se comunicó a la referida Administración, pues en tal caso se vulneraría el principio de buena administración", concluyendo en aquella ocasión que "no se aprecia, atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación "desproporcionada", ni que se haya diferido "significativamente" la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo, tal y como se nos pregunta."

Esta jurisprudencia exhibe que la aplicación del principio de buena administración debe acometerse con extrema prudencia y, desde luego, teniendo en consideración las circunstancias del caso, por lo que no resulta posible extraer o proyectar consecuencias con carácter general sin atender a tales circunstancias."

En el presente caso, rechazadas las justificaciones que ha ofrecido el Sr. Abogado del Estado, nos encontramos con el dato objetivo del decalaje delimitado entre ambas notificaciones, sin que resulte razonable y proporcional la disparidad de las fechas en la notificación de la misma resolución del TEAR. Esto es, no existe una interpretación razonable del retraso de la notificación al órgano ejecutor, las razones ofrecidas por el Sr. Abogado del Estado han de rechazarse por las razones antes apuntadas, a lo que se adiciona otra circunstancia, esencial, cual es que con ello se pretende procurar una ventaja a la Administración, como traslada el Sr. Abogado del Estado, dilatando a voluntad la notificación a la Administración durante dos meses hasta constatar la firmeza del acto y unos días más esperando una posible diligencia de la Audiencia Nacional dando cuenta de su impugnación, lo cual, ya se ha dicho, queda al margen de las funciones que le compete al TEAC. En definitiva, constatado objetivamente el decalaje denunciado, la Administración no justifica el por qué se ha producido dicha disfunción, ni aportan otros datos de los que extraer una justificación suficiente, nada se dice, y el Sr. Abogado del Estado intenta justificarlo en unos argumentos que, ya se han dicho, resultan inaceptables jurídicamente, al quebrantar principios básicos y derechos de los interesados.

Tal forma de actuar, dilatando la notificación a la Administración por el órgano económico administrativo a propósito, vulnera el principio de buena administración en tanto que la dilación carece de apoyo legal y busca procurar una ventaja procedimental a la Administración tributaria, sin que exista circunstancia objetiva alguna que justifique objetivamente el decalaje temporal, realizada, además, al margen de la atribución competencial que corresponde al TEAC y ha supuesto una conculcación del derecho del contribuyente a un procedimiento desarrollado en los plazos previstos, sin dilaciones indebidas, como es no simultanear las notificaciones, estableciendo en la praxis un plazo inexistente legalmente.

Ciertamente el art. 150.7 de la LGT establece un plazo y determina el inicio del mismo en el caso de retroacción de las actuaciones inspectoras, computándose desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. No obstante, no se puede obviar que nos encontramos con una dilación que es sólo imputable a la Administración, tratando el TEAC, en funciones ajenas, ordenar el tiempo del procedimiento administrativo en beneficio de la Administración, y con ello alterando deliberadamente la fecha de la notificación al órgano ejecutor. Dilación injustificada, dirigida a beneficiar y facilitar la actuación de la Administración, aún suponiendo la quiebra del derecho del contribuyente a un procedimiento sin dilaciones indebidas, como es añadir tres meses (92 días) de espera a que se le notifique a la Administración la resolución a efectos del inicio del cómputo del plazo del art. 150.7 de la LGT.

La consecuencia de lo dicho se impone, la dilación sin causa justa no tiene amparo jurídico, procede restablecer la situación jurídica del contribuyente que no puede verse perjudicado por el decalaje visto buscado de propósito en beneficio de la Administración, despejando cualquier obstáculo proveniente del derecho del contribuyente de impugnar en vía judicial la resolución dictada por el TEAC, lo que debe conllevar incluir este periodo en el cómputo del plazo del artículo 150.7 LGT, pues sólo de esta forma se restaura las garantías y derechos del contribuyente a una buena administración que se manifiesta en este caso en no sufrir dilaciones en el procedimiento debido al injustificado y desproporcionado decalaje causal introducido, al margen de la norma, por la propia Administración de la mano del TEAC, considerando, en estos casos, que el inicio del cómputo del art. 150.7 ha de situarse a la fecha de la notificación del recurrente, pues no existe motivo para no haber simultaneado ambas notificaciones.

En consecuencia, la respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo, es, en base a las circunstancias vistas, la siguiente: el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración tributaria, sin que exista justificación razonable alguna ni concurren circunstancias objetivas excepcionales que justifiquen el decalaje constatado de tres meses, cuando además este ha sido buscado de propósito para procurar una ventaja a la Administración tributaria, vulnera el principio de buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección "se desarrollen en los plazos previstos en esta ley" (art 34.1.ñ LGT), por lo que procede reparar los derechos vulnerados y los perjuicios, en este caso procedimentales, sufridos por el contribuyente, en el sentido de que el desfase temporal transcurrido entre ambas notificaciones a los efectos de efectuar el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT, debe considerarse como una dilación imputable a la Administración.

De acuerdo con las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 y 17 de abril de 2013 (rec. cas. 3369/2012 y rec. cas. 2445/2009), la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanen.

En consecuencia, el transcurso de este plazo sin que las actuaciones concluyan tiene como consecuencia, en el caso de actuaciones de inspección, que la comunicación de inicio del procedimiento y todos los demás actos interruptivos del mismo pierden la virtualidad interruptiva de la prescripción, de acuerdo con el artículo 150.7, en relación con el artículo 150.2 LGT.

Descendiendo al caso concreto, en el que queda constatada la existencia de una desproporción en cursar la notificación a la AEAT para dar cumplimiento a la resolución de 3 de noviembre de 2016 del TEAR que ordenaba la retroacción de actuaciones procede adicionar en el cómputo del plazo restante el periodo temporal de 92 días, lo que implica que el plazo de 6 meses para la ejecución se superó, habiendo por ello prescrito el derecho a liquidar en relación con el IS ejercicios 2005 y 2006.

QUINTO. Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las causadas en la instancia, aún estimándose el recurso contencioso-administrativo, dada las dudas existentes como se plasma en la resolución en la instancia y ahora en casación, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación núm. 3050/2022, interpuesto por VALDUERO COOPERATIVA, S.A., representada por el procurador de los Tribunales don Alberto Alfaro Matos, contra la sentencia dictada el nueve de diciembre de dos mil veintiuno por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 114/2017, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 114/2017, interpuesto por la representación procesal de Valduero Cooperativa, S.A. contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 3 de noviembre de 2016 (R.G.: 406/2014) y de 24 de septiembre de 2020 (R.G.: 5445/2018), y los Acuerdos de ejecución de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 27 de junio de 2017 y de 28 de junio de 2018, los que se anulan, y en su lugar declaramos prescritos el derecho a liquidar en relación con el IS ejercicios 2005 y 2006.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación ni de las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Voto particular

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, formula el magistrado Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, con relación a la sentencia dictada en el recurso de casación 3050/2022, en lo sucesivo, "la sentencia".

Desde el máximo respeto y consideración al criterio de mis compañeros, discrepo de los efectos que la sentencia atribuye al hecho -incontrovertido-, de los 92 días transcurridos entre la notificación de la resolución del TEAC a la entidad recurrente (contribuyente) y la notificación de dicha resolución a la Administración, encargada de ejecutar la retroacción de las actuaciones.

Pese a esa desproporcionada e injustificada tardanza, las circunstancias subyacentes no pueden justificar, en este caso, el acogimiento de la pretensión casacional y la proclamación de la prescripción del derecho a liquidar, sobre la base de incluir esa demora temporal en el cómputo del plazo para culminar la retroacción de actuaciones que, a tenor del artículo 150.7 LGT, es el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones o seis meses, si aquel período fuera inferior.

Dicha construcción la sustenta la sentencia sobre la base del principio de buena administración, fijando el inicio del cómputo del referido art. 150.7 LGT, en la fecha de la notificación al contribuyente

de la resolución del TEAC, frente a la explícita previsión legal que establece dicho cómputo " desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución."

Esta apreciación, contraria a la literalidad del art 150.7 LGT y a nuestra jurisprudencia sobre ese precepto no es, empero, el único motivo que alimenta la discrepancia pues, conforme expongo a continuación, la solución fundada al recurso no se encuentra, en mi opinión, en la extensión del plazo del art 150.7 LGT sino en la eventual apreciación de la infracción del derecho del contribuyente a que las actuaciones de comprobación o inspección se desarrollen en los plazos previstos (art 34.1.º LGT), vulneración inexistente en este caso, al no resultar posible presumir que, aquí, se haya procurado deliberadamente una ventaja en la ordenación del procedimiento, razonamientos que hubieran comportado la desestimación del recurso.

1.- Si bien no se prevé un plazo determinado en la ley para notificar la resolución del tribunal económico-administrativo (entre otras, sentencia 1111/2020 de 23 de julio, rec. 7483/2018, ECLI:ES:TS:2020:2715), desde hace años venimos advirtiendo que ese desfase temporal no puede resultar jurídicamente indiferente, como se infiere de la jurisprudencia, perfectamente sistematizada por la sentencia a la que, en aras a la brevedad, me remito.

2.- Esta indefinición se ha venido arrastrando a lo largo de los años, sin que, por una o por otra circunstancia, y a salvo alguna excepción -sentencia 1390/2023 de 3 de noviembre, rec. 1266/2022, ECLI:ES:TS:2023:4724-, hayamos dado una respuesta al dilema, mientras crecían los asuntos en casación, en los que tan indeseable práctica de disgregación temporal tenía lugar.

Sea por entender que el lapso entre las notificaciones no fue desproporcionado (la citada sentencia 1111/2020, de 23 de julio, rec. 7483/2018) o, en su caso, por apreciar alguna justificación (error no voluntario por la carga de trabajo, sentencia 1853/2019 de 18 de diciembre, rec. 4442/2018, ECLI:ES:TS:2019:4115); o, en fin, sea porque el recurrente en casación no concretara las consecuencias (sentencia 1909/2017, de 5 de diciembre, rec. 1727/2016, ECLI:ES:TS:2017:4499), lo cierto es que, hasta el momento, esta Sala no ha tenido oportunidad de pronunciarse, de forma directa y con carácter general, sobre la incidencia de ese decalaje en el cómputo del art 150.7 LGT, si bien en la sentencia 1390/2023 de 3 de noviembre, proclamamos la infracción del derecho del obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección "se desarrollen en los plazos previstos en esta ley" (art 34.1.º LGT).

3.- El auto de Admisión de este recurso nos sitúa frontalmente en el trance de abordar los efectos sobre el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT, de una práctica que, lamentablemente, en la época en la que tuvieron lugar los hechos, no parece que fuera aislada.

Por eso, la fijación de tales consecuencias debe acometerse, con prudencia, a la vista de las circunstancias concurrentes, pues proyectarlas con carácter general, orillando su análisis, comporta el riesgo de su descontextualización.

La propia sentencia, después de reconocer que es necesario un examen de las circunstancias del caso concreto desde la óptica del principio de la buena administración para valorar la dilación, en mi opinión, prescinde de ellas, al no ahondar en lo sucedido en el procedimiento, reanudado tras la retroacción.

4.- Para determinar la incidencia de esta problemática en el artículo 150.7 LGT, el ineludible examen de las circunstancias debió verificarse sobre la base de una doble indagación: por un lado, si existe o no justificación razonable en el retraso de la notificación al órgano ejecutor; por otro lado, si se ha acreditado o no que la Administración tributaria pudiera haber obtenido la ventaja de "avanzar" en el desarrollo de la Inspección, antes de que se le notificara la resolución del TEAC, ventaja que, en mi opinión, la sentencia viene a certificar a partir de la mera constatación del decalaje, pese a que

nuestra jurisprudencia ha venido subrayando su trascendencia (por todas, sentencias 249/2017, de 14 de febrero, rec.2379/2015, ECLI:ES:TS:2017:490 y 1390/2023 de 3 de noviembre).

5.- Ninguna objeción con relación al carácter desproporcionado de la dilación entre las notificaciones (transcurrieron más de 3 meses, extremo admitido por ambas partes). Comparto también la argumentación de la sentencia y su conclusión en torno a la inexistencia de justificación razonable (error involuntario por carga de trabajo) del retraso en la notificación de la resolución del TEAC a la Administración tributaria.

Es inasumible la ofrecida por la Administración del Estado, sobre la necesidad de esperar a la firmeza de la resolución, con el fin de conocer si la parte recurrente interpone o no recurso frente a la resolución del TEAC, con objeto de evitar posteriores controversias en una eventual ejecución anticipada.

No se trata de afirmar si la demora en la notificación a la Administración tributaria es o no un pretexto razonable, sino de lo que se trata es de constatar si es o no conforme al ordenamiento jurídico.

Atendida la argumentación de la sentencia, la conclusión es evidente: el órgano económico-administrativo no puede arrogarse un papel que no le corresponde, decidiendo por su cuenta y riesgo retener la notificación de su decisión a la Administración tributaria, hasta tener constancia de que el contribuyente ha recurrido o no dicha decisión.

A mayor abundamiento, en determinadas circunstancias, el ordenamiento jurídico habilita al contribuyente a solicitar la medida cautelar de suspensión de la ejecución de la resolución del TEAC, así como a comunicar a la Administración la improcedencia de ejecutar la resolución ante la adopción de una medida cautelar de suspensión en vía administrativa, en los términos del artículo 233.11 LGT (antes, art 233.9 LGT).

Cabe insistir en que nuestro ordenamiento jurídico no cobija ese proceder, dadas las injustificadas y múltiples ventajas que pudiera obtener la Administración frente al contribuyente, desde la ya referida posibilidad de avanzar en el procedimiento, hasta la de configurar su propia estrategia procedimental o impugnatoria, según que el contribuyente recurra o no.

6.- No sobran unas breves consideraciones en torno al procedimiento secuencial, seguido a la hora de notificar la resolución del TEAC y que, a mi juicio, determina la necesidad de matizar ciertas afirmaciones de la sentencia de casación.

Nos pone sobre la pista de dicho proceder el abogado del Estado quien, en su oposición, expresa lo siguiente:

"Dicha Resolución se comunicó, en primer término, como es lógico, a la entidad recurrente, remitiéndose la oportuna notificación a través del servicio postal de correos el 21 de noviembre de 2016, siendo recepcionada por la misma el 7 de diciembre de 2016. El oportuno aviso de recibo postal se devolvió por el Servicio de Correos, para debida constancia, al TEAC, teniendo entrada en el mismo (así consta en el sello oportuno) el 15 de diciembre de 2016. Todo ello viene reflejado en el documento 03 Notificación Resolución del expediente administrativo.

En cuanto a la comunicación de esa Resolución al órgano autor del acto, es cierto también (Documento 04 Notificación a Organismo, del expediente), que se dio traslado de la misma al TEAR, autor de la resolución impugnada ante el TEAC, para su traslado final al órgano autor del acuerdo anulado, en oficio remisorio de 3 de marzo de 2017, teniendo entrada en la sede del citado Tribunal Regional con ese objeto el 8 de marzo siguiente (Documento 2017-03-03 Resolución TEAC 00- 00406-2014, así figura en el sello de entrada)."

De los párrafos transcritos, se evidencia que el TEAC notificó directamente su resolución al reclamante, a través del servicio postal de correos; no obstante, notificó dicha resolución a la Administración a través del TEAR.

Ante la ausencia de mayores explicaciones, cabe señalar lo siguiente:

Primero, la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria ("BOE" núm. 2, de 3 de enero de 2006), expresa en su artículo Séptimo (*e jecución de resoluciones y sentencias*).1.2:

"1.2 Envío a cumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos a la AEAT.

1.2.1 Las Oficinas de Relación con los Tribunales centralizarán la recepción de las resoluciones que adopten los Tribunales Económico-Administrativos y velarán por su ejecución.

[...]

1.2.2 El Tribunal, a través del mismo cauce seguido para la remisión del expediente, dará traslado de las resoluciones que hubiere adoptado a la Oficina de Relación con los Tribunales que corresponda de acuerdo lo previsto en el número anterior, *indicando la fecha de notificación al interesado*.

[...]"

Segundo, las notificaciones y comunicaciones entre los órganos económico-administrativos y la Administración tributaria se llevan efecto a través de las oficinas de relación con los Tribunales (véase también Resolución de 30 de diciembre de 2002, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean las oficinas de relación con los Tribunales y les son atribuidas competencias, "BOE" núm. 6, de 7 de enero de 2003).

Tercero, que, como pusimos de manifiesto en nuestra sentencia 1350/23 de 27 de octubre, rca.2490/2022, ECLI:ES:TS:2023:4488, "la revisión económico-administrativa no es un procedimiento entre partes, donde la Administración activa ocupe la posición de interesado."

Cuarto, que el órgano económico-administrativo, como garante de la correcta y regular notificación al interesado, ha de tener la oportuna constancia de que la notificación al reclamante se ha efectuado para, inmediatamente después, trasladar su decisión a la Administración autora del acto, a fin de que la lleve a puro y debido efecto.

A partir de estas consideraciones no puedo compartir, por ende, la taxativa afirmación de la sentencia, relativa a que la notificación de la resolución del TEAC deba *ser simultánea a las partes* de la relación tributaria. Por el contrario, acabo de exponer los motivos que pueden justificar que no lo sea.

7.- Ahora bien, una cosa es no simultanear las notificaciones y otra, muy distinta, generar de forma deliberada un decalaje temporal entre ellas.

Es decir, cabría aceptar que el órgano económico-administrativo notifique, primeramente, al interesado -para tener constancia de que se ha efectuado regularmente la notificación- y que, verificado ello, notifique de forma inmediata a la Administración. Lo que no cabe es retener la comunicación de su decisión a la Administración, una vez le conste que la notificación al interesado se ha practicado de forma regular. Precisamente, este caso es paradigmático de tan censurable proceder pues, como apunta el escrito de oposición, el aviso de recibo, por parte del interesado, tuvo entrada en el TEAC el 15 de diciembre de 2016 y, sin embargo, hasta el 3 de marzo de 2017 no se comunicó la resolución a la Administración que dictó el acuerdo anulado.

8.- Dado que las explicaciones ofrecidas por la Administración difícilmente pueden pergeñar una justificación de tal retardo, resultaba necesario analizar si, en el presente caso, dicha circunstancia determinó una situación ventajosa para la Administración tributaria de la que pudo aprovecharse.

A mi modo de ver, la sentencia la presume, exclusivamente, sobre la base del acreditado decalaje temporal. Considero que el principio de buena administración reclamaba, a los efectos que nos ocupan, verificar la adecuada ponderación del procedimiento retrotraído hasta la nueva liquidación, de lo que, como ya he anticipado, prescinde la sentencia de la que discrepo.

9.- Aunque aquí se ha producido una dilación en la notificación de la resolución del TEAC -sólo imputable a la Administración-, en mi opinión, no cabe inferir como acreditado, que esa remisión tardía de su decisión a la Administración haya supuesto la ordenación del tiempo del procedimiento en su beneficio.

La retroacción de actuaciones la fundamentó el TEAC en la necesidad de que se cumplimentara el trámite de audiencia previsto en el art. 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ("BOE" núm. 213, de 5 de septiembre).

A estos efectos, es imprescindible considerar los hitos del procedimiento, para constatar que (i) el oficio remisorio procedente del TEAC -enviado por dicho órgano económico administrativo el 3 de marzo de 2017- fue recibido en fecha 9 de marzo de 2017 por la Dependencia Regional de Inspección; y que (ii) la Inspección formuló nueva propuesta de liquidación, en fecha 4 de abril de 2017, ofreciendo plazo de alegaciones a la contribuyente, que las presentó el 5 de mayo de 2017, recayendo el acuerdo de ejecución el 27 de junio de 2017.

Tomando como referencia el intervalo entre el 9 de marzo de 2017 (fecha en la que la Inspección recibe la decisión del TEAC con la orden de retroacción) y el 4 de abril de 2017 (nueva propuesta de liquidación, de la que se da traslado para alegaciones a la sociedad recurrente), es de observar que la Inspección tarda casi un mes en extender la nueva propuesta de liquidación, por lo que no parece razonable presumir que hubiera anticipado la tramitación del procedimiento durante el tiempo que el TEAC dilató las notificaciones. En otras palabras, no hay indicios de un eventual aprovechamiento para eludir el plazo de retroacción.

10.- Esta situación contrasta con la del asunto resuelto en nuestra sentencia 1390/2023 de 3 de noviembre, toda vez que, allí, el procedimiento cuya retroacción ordenó el órgano económico-administrativo, fue un procedimiento de comprobación limitada con propuesta de liquidación (art. 137.2 in fine LGT), en el que el *acuerdo de reinicio* (derivado de la retroacción de actuaciones) incorporaba la propuesta de liquidación y las correspondientes valoraciones, cuya falta de motivación determinó la orden de retroacción.

Tal circunstancia justificó, precisamente, que en la referida sentencia 1390/2023 de 3 de noviembre, advirtiéramos que, "en este caso, la Administración tributaria autonómica (notificada el 13 de junio de 2019), podría haber obtenido la ventaja de "avanzar" la propia valoración que comportaba el acuerdo de "reinicio" (al incorporar ya las nuevas propuestas de liquidación), tesis que resultaría manifiestamente contraria al principio de buena administración."

Con independencia de que dicho procedimiento de comprobación limitada se reanudase conforme a lo legalmente previsto, una vez acreditado el desproporcionado e injustificado lapso -que también allí se produjo- entre las notificaciones al contribuyente y a la Administración, la circunstancia de que el acuerdo de reinicio incorporase ya la motivación exigida por el TEAC, permitía presumir que tanto la nueva propuesta de liquidación como la valoración en la que se fundaban, podrían haberse realizado con anterioridad.

Sin embargo, aquí, en el procedimiento retrotraído, la Inspección se toma casi un mes para formular una propuesta de liquidación sin extralimitarse del plazo que le restaba, circunstancia de la que no cabe presumir, sin más -como automáticamente hace la sentencia- que se aprovechase del tiempo transcurrido entre una y otra notificación.

11.- A la vista de lo expresado y de acuerdo con los requisitos establecidos por nuestra jurisprudencia, no resultaba posible, en consecuencia, pronunciarnos sobre los efectos en el cómputo del plazo del artículo 150.7 LGT pues, aunque hubo un decalaje desproporcionado e injustificado, las circunstancias concurrentes no permiten constatar una ventaja para la Administración ni tampoco decantarla, exclusivamente, sobre la base de esa diferencia temporal.

12.- No obstante, la sentencia patrocina que ese tiempo de retraso entre las notificaciones debe incluirse a efectos del cómputo del plazo para finalizar la retroacción de actuaciones, esto es, dentro del plazo del artículo 150.7 LGT, de modo que "el inicio del cómputo del art.º 150.7 ha de situarse a la fecha de la notificación del recurrente, pues no existe motivo para no haber simultaneado ambas notificaciones."

Como he anticipado, dicha conclusión altera el inicio del cómputo del plazo, que la expresa dicción del precepto sitúa en la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

No alcanzo a comprender los anclajes en los que sustentar tal consecuencia, cuando, además, conforme he apuntado, creo que hay motivos para no simultanear ambas notificaciones. Por tanto, llevar el *dies a quo* del cómputo de dicho plazo al momento de la práctica de la notificación al contribuyente resulta, a mi modo de ver, injustificado, de la misma manera que lo sería cualquier otra referencia temporal, distinta a la que, nítidamente establece el artículo 150.7 LGT, es decir, la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución.

13.- A mi juicio, las consecuencias de la perniciosa práctica del decalaje entre notificaciones no deben atajarse mediante esa forzada interpretación del artículo 150.7 LGT, sino a través del derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección "se desarrollen en los plazos previstos en esta ley" (art 34.1.ñ LGT).

Ya en la citada sentencia 249/2017, de 14 de febrero, rec. 2379/2015, declaramos que, " el obligado tributario tiene el derecho a que ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior".

De la relación entre el principio de buena administración y el derecho del artículo 34.1.ñ LGT, se hace eco la sentencia, evocando nuestra sentencia 1390/2023 de 3 de noviembre, rec. 1266/2022.

En efecto, el contribuyente tiene derecho a que la retroacción de las actuaciones se lleve a cabo en el plazo del artículo 150.7 LGT, derecho que se infringe cuando se constate -o quepa presumir-, que la Administración ha efectuado actuaciones fuera de dicho plazo y, por ende, fuera del cauce procedimental establecido que, obviamente, es de imposible reanudación antes de recibir la notificación del TEAC que ordena la retroacción.

14.- No obstante, de acuerdo con lo expuesto, tampoco resulta posible mantener, dadas las circunstancias concurrentes, la vulneración del derecho del artículo 34.1.ñ LGT por lo que, en mi opinión, la sentencia debió desestimar el recurso de casación.

En Madrid, a la misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.