

La relevancia jurídica del plazo de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos*

Análisis de la [STS de 18 de diciembre de 2019, rec. núm. 4442/2018](#)

Diego Marín-Barnuevo Fabo

*Of Counsel en Pérez Llorca
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto

Analizamos en el presente comentario la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2019, en la que establece doctrina sobre la relevancia jurídica de la dilación en la notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos que ordenan la retroacción de actuaciones y deben ejecutarse en un plazo determinado.

* El trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación DER2017-86971-P, titulado «Las entidades locales y su financiación: nuevos retos derivados de la reforma del control interno y de los cambios en el sistema tributario local».

1. Supuesto de hecho

En el caso enjuiciado, un contribuyente fue objeto de regularización en el impuesto sobre sociedades (IS) del año 2000 en un procedimiento inspector tramitado por la Dependencia Regional de Inspección de Valencia del que derivó una liquidación por importe de 760.432,50 euros.

La principal razón de la regularización fue que la entidad escindió de su patrimonio cuatro fincas y las transmitió a una sociedad de nueva creación, acogándose al régimen especial regulado en los artículos 97 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995 –LIS–). La Inspección entendió que las fincas transmitidas no podían considerarse rama de actividad y, por tanto, no resultaba de aplicación ese régimen especial, por lo que en el caso concreto debía determinarse la deuda de acuerdo con lo previsto en el artículo 15.3 de la LIS, lo que exigía integrar en la base imponible de la entidad la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos escindidos y su valor contable. Para determinar ese valor de mercado, la Inspección utilizó los valores determinados por el Gabinete Técnico de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), aplicando la corrección por depreciación monetaria prevista en el artículo 15.11 de la LIS.

El contribuyente no estuvo conforme con la liquidación practicada y presentó reclamación económico-administrativa contra la misma ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), al tiempo que solicitaba la suspensión de ejecución del acto impugnado con aportación de garantías.

El TEAR estimó la reclamación interpuesta por Resolución de 30 de enero de 2009, anulando la liquidación y ordenando a la oficina gestora que acordase la práctica de la tasación pericial contradictoria.

No estando conforme con dicha resolución, el director del Departamento de Inspección de la AEAT interpuso el 1 de octubre de 2009 recurso de alzada ordinario contra dicha Resolución del TEAR (RTEAR), con base en lo dispuesto en el artículo 241.3 de la Ley General Tributaria (LGT). El principal argumento de ese recurso de alzada fue que el IS no estable-

ce la posibilidad de reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria. El contribuyente, por su parte, también interpuso recurso de alzada contra la misma RTEAR.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) resolvió los recursos interpuestos por Resolución de 15 de marzo de 2012, en la que anulaba la RTEAR por motivos formales y ordenaba la retroacción de actuaciones al momento de notificación de la liquidación inicialmente practicada. La Resolución del TEAC consideró defectuosa la notificación practicada porque no advirtió al contribuyente de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, por lo que una vez advertido ese vicio procedimental y la procedencia de retrotraer actuaciones consideró no realizados los demás pronunciamientos del TEAR sobre las demás causas de nulidad invocadas por las partes.

La resolución del TEAC fue oportunamente notificada a las partes: al contribuyente el 22 de marzo de 2012 y al director del Departamento de Inspección el 23 de marzo de 2012. Unas semanas más tarde, el 15 de junio de 2012, el TEAC remitió al TEAR la resolución para que ordenara su ejecución.

El TEAR, erróneamente, remitió la resolución dictada al director del Departamento de Inspección para que procediera a su ejecución. La remisión tuvo lugar el 3 de octubre de 2012, fue recibida por el destinatario el 15 de octubre del mismo año y fue devuelta al TEAR cuatro días después, el 19 de octubre, indicando que el órgano competente para la ejecución de la resolución dictada era la Dependencia Regional de Inspección (y añadía que el director del Departamento de Inspección ni siquiera era el superior jerárquico del órgano encargado de la ejecución).

Efectivamente, el órgano competente para la ejecución de la resolución anulatoria era la Dependencia Regional de Inspección, a la que el TEAR remitió la Resolución el 29 de octubre de 2012. La Dependencia Regional de Inspección ejecutó la resolución anulatoria el 27 de noviembre de 2012.

El contribuyente interpuso incidente de ejecución ante el TEAC contra esa última actuación, solicitando que se declarase la prescripción y, subsidiariamente, la anulación por razones de fondo. El incidente fue desestimado por el TEAC, lo que motivó la interposición de un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2018 (rec. núm. 56/2014 –NFJ072466–) desestimó el recurso interpuesto porque el TEAC remitió su resolución al TEAR de Valencia para ejecución el día 15 de junio de 2012, y el TEAR lo remitió a la Dependencia Regional de Inspección de Valencia el día 29 de octubre de 2012, por lo que, «aunque no consta el día de recepción por la Dependencia, es evidente que el día en que se ejecuta, 27 de noviembre de 2012, no podían haber transcurrido seis meses».

Contra la sentencia desestimatoria se interpuso el recurso de casación que fue resuelto por la Sentencia de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–), sobre la que se realiza este comentario.

2. Doctrina del tribunal

La sentencia analizada de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–) tenía por objeto:

[...] 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.

Para resolver esa cuestión, la sentencia comienza destacando que la cuestión suscitada versa sobre el alcance e interpretación del apartado 5 del artículo 150.5 de la LGT (actual apartado 7 del mismo precepto) que recogía, en la redacción aplicable en el momento de los hechos, lo siguiente:

Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Además, considera que la recta valoración del conflicto exige tener presente lo dispuesto en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, así como en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y, también, en el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE).

La sentencia recuerda después la jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera en relación con el principio de buena administración, destacando en primer lugar la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. núm. 2379/2015 –NFJ075984–), en la que se afirmó 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 periodo 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 periodo fuera inferior, 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, aun 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 segundo lugar, invoca su Sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–), en la que se consideró que:

[...] le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

Y, en tercer y último lugar, cita la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), en la que se resolvía un supuesto similar al ahora enjuiciado, en la que se dijo 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 [...] separación de funciones [...] 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 solo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor.

Continúa la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 afirmando que 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 exigirle el principio de buena

administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. 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 [siendo así que] 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.

Una vez sentadas las premisas que deben sustentar el fallo, la sentencia analizada entiende que el principal motivo del retraso en la ejecución ha sido la errónea remisión del expediente para la ejecución a un órgano administrativo que no era el competente, siendo especialmente relevante destacar que dicho órgano no se demoró en absoluto en subsanar ese error, ya que recibida la resolución por este el 15 de octubre, la devolvió al TEAR el 19 de octubre siguiente.

De este modo, atendidas las circunstancias del caso, la Sala no considera 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». Además, entiende que 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».

Por todo ello, la doctrina establecida en la sentencia es la siguiente:

[...] del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata, por tanto, de 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. El examen de las circunstancias del presente caso, bajo el prisma de los anteriores principios, nos permite concluir 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.

3. Comentario crítico

La sentencia tiene tres partes bien diferenciadas que conviene tratar por separado: a) la fundamentación jurídica genérica, b) la fundamentación concreta y c) el fallo.

La *fundamentación jurídica genérica* se realiza en torno al principio de buena administración, cuyo reconocimiento tiene lugar en el artículo 41 de la CDFUE y comprende: a) el derecho del administrado a ser oído antes de la adopción de una resolución que le resulte desfavorable; b) el derecho del administrado a acceder al expediente que le afecte; c) el derecho del administrado a la reparación del daño soportado por la actuación de las instituciones de la Unión Europea (UE); d) el derecho del administrado a utilizar cualquiera de las lenguas de los tratados; e) la obligación de la Administración de tratar los asuntos de forma imparcial y equitativa; f) el deber de resolver los procedimientos en un plazo razonable; y g) la obligación de motivar sus resoluciones.

Como hemos puesto de manifiesto en otro lugar (Marín-Barnuevo Fabo, 2020), el reconocimiento y desarrollo del principio de buena administración en materia tributaria es un mérito que corresponde al a la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que en los últimos tres años ha fundamentado un buen número de sentencias con base en el mismo¹. En esta ocasión, resulta de especial interés para la resolución del caso determinar el significado y alcance del deber de resolver los procedimientos en un plazo razonable, expresamente reconocido como parte esencial del principio de buena administración.

Como expresamente recuerda la sentencia comentada, la importancia de ese deber específico fue destacada por la misma Sección Segunda en las Sentencias de 17 de abril de 2017 (rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–) y 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), en las que había puesto de manifiesto que:

- El principio de buena administración «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».
- El desfase temporal entre la notificación de la resolución del TEAC al recurrente y al órgano encargado de su ejecución «jurídicamente no puede resultar indife-

¹ Son más de diez sentencias con especial relevancia para la protección de los derechos de los obligados tributarios, cuyo estudio se realiza en el artículo de Marín-Barnuevo Fabo (2020).

rente», porque de lo contrario se podrían incumplir los plazos de ejecución establecidos por el legislador, ya que «bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración».

- «No es aceptable, pues, que los órganos económico-administrativos queden solo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor».
- A la Administración en general, y a los órganos económico-administrativos en particular, «le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación».
- El principio de buena administración «no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a 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».
- Consecuentemente, «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».

Como es fácil suponer, la fundamentación jurídica extractada nos parece impecable, especialmente en un tiempo en que el afán recaudatorio parece haber relegado los derechos y garantías individuales². Todas las afirmaciones contenidas en los párrafos extractados son razonables, derivan de la aplicación de un principio jurídico reconocido en la CDFUE, y pueden contribuir de forma decisiva en la mejora de la actividad administrativa. Por tanto, es difícil encontrar argumentos para rechazar cualquiera de las consideraciones anteriores.

La única cuestión que quizás merece una matización específica es la relacionada con la aplicación del principio de buena administración a todos los procedimientos tributarios porque, como es sabido, el artículo 51 de la CDFUE dispone que las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros «únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión». Se trata efectivamente de una limitación inicial que, en nuestra opinión, no debe condicionar la aplicación del principio de buena administración al derecho nacional por diversos motivos. El primero de ellos es que la práctica totalidad de principios y reglas comprendidos en el llamado principio de buena administración tienen un reconocimiento expreso en nuestro ordenamiento jurídico³.

² *Vid.*, en relación con ello, la Declaración de Granada, suscrita el 18 de mayo de 2018 por un grupo de catedráticos de Derecho Financiero y Tributario.

³ Ese reconocimiento es unánime en la doctrina y en la jurisprudencia (*vid.*, por todos, Ponce Sola, 2001, p. 155).

Además, cabe destacar que las directivas vigentes en materia de imposición indirecta y, en menor medida, en imposición directa, determinan que buena parte de las actuaciones de la Administración tributaria se encuentren en el ámbito de aplicación del artículo 51 de la CDFUE. Y, como es obvio, sería difícilmente justificable que los tribunales aplicaran exigencias de actuación procedimental distintas en función del impuesto que aplican⁴. O, expresándolo con otras palabras, pese a lo establecido en el artículo 51 de la CDFUE, el principio de buena administración debe exigirse con proyección general porque «resulta difícil establecer y explicar un distinto nivel de enjuiciamiento, según se aplique o no el Derecho de la Unión Europea por los operadores en el ámbito interno»⁵.

Por todo lo expuesto, la fundamentación genérica de la sentencia nos parece excelente y difícilmente rebatible, a diferencia de lo que sucede con la *fundamentación concreta* de la sentencia analizada. Porque después de sentar las anteriores premisas, sostiene la sentencia que, dadas las circunstancias del caso, no se aprecia 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.

Esa fundamentación concreta nos parece desafortunada por distintos motivos. En primer lugar, porque consideramos que no puede considerarse un «plazo razonable» la demora de más de seis meses en realizar la notificación al órgano encargado de su ejecución. No es razonable que la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012 fuera notificada a las partes el 22 y 23 de marzo y, sin embargo, la notificación al órgano encargado de su ejecución tuviera lugar siete meses después, el 3 de octubre de 2012 (además, como fue errónea la identificación del órgano, no llegó a su destinatario hasta el 29 de octubre de 2012). Esa dilación es manifiestamente contraria al deber de resolver el procedimiento en un plazo ra-

⁴ Como sucedería, paradigmáticamente, en caso de que un procedimiento de inspección finalizara con una regularización de la situación del sujeto pasivo en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y en el IS, y por vulneración del principio de buena administración fueran anuladas las liquidaciones del IVA y no las del IS.

⁵ Nos referimos ahora a la Sección Quinta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, cuya Sentencia de 20 de noviembre de 2015 (rec. núm. 1203/2014 –NFJ077425–) explícitamente reconoció que resultaría difícil establecer y explicar un distinto nivel de enjuiciamiento, según se aplique o no el Derecho de la UE por los operadores en el ámbito interno.

zonable, especialmente en el momento actual en que las comunicaciones se pueden hacer telemáticamente y se han establecido una serie de deberes de comunicación electrónica para la Administración y los administrados⁶.

Es cierto que la ley no establece ningún plazo para ese trámite ni, consecuentemente, ninguna consecuencia jurídica para los supuestos de dilación en la realización de este trámite. Pero creemos que es precisamente en ese contexto donde el principio de buena administración adquiere especial relevancia, porque exige a la Administración resolver en un plazo razonable, sin concretar el número de días que pueden considerarse incluidos dentro del mismo⁷.

Además, consideramos que la extraordinaria carga de trabajo de los TEAC no puede justificar un retraso como el enjuiciado, porque la notificación es un trámite que no conlleva especial complejidad y, también, porque en caso de admitir esa eximente se reconocería la posibilidad de que cualquier Administración justificara en el futuro el incumplimiento de los plazos previstos para la realización de sus funciones.

También nos parece desafortunada esta fundamentación por otro motivo más abstracto, derivado de la consideración del procedimiento tributario como un modo de desarrollo de la función administrativa de servicio a los intereses generales, y no como una sucesión de actos administrativos de trámite desconectados entre sí que concluye con la resolución que pone fin al mismo y establece, en su caso, una serie de derechos y obligaciones⁸. Desde este punto de vista, adquiere especial relevancia jurídica constatar que el conflicto enjuiciado en la Sentencia de 18 de diciembre de 2019, que estamos analizando, era un recurso contra la ejecución de resoluciones que, según dispone el artículo 241 ter de la LGT, debe ser tramitado en principio como un procedimiento abreviado que debe finalizar en un plazo de seis meses, por lo que el retraso en siete meses en notificar la resolución al órgano encargado para su ejecución resulta especialmente desproporcionado. Además, el conflicto se encuadra en un procedimiento de revisión iniciado contra una liquidación notificada en diciembre de 2005, que motivó una primera resolución del TEAR en abril de 2009, que, por ser recurrida en alzada, motivó una resolución del TEAC fechada en marzo de 2012 en la que se ordenaba la retroacción de actuaciones.

⁶ Nos parece, por tanto, abiertamente rechazable la afirmación contenida en la Sentencia de 18 de diciembre de 2019, de que «la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad», cuando esa demora había sido de siete meses.

⁷ Tal y como había reconocido el Tribunal Supremo en la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. núm. 2379/2015 –NFJ075984–), ponente Sr. Montero Fernández.

⁸ Tal y como defiende Ponce Sola (2001, pp. 109 y ss.), equiparando en este la «función administrativa», que se desarrolla a través del procedimiento administrativo, con la «función judicial» que debe ser realizada a través del proceso judicial.

Por tanto, la tramitación de un simple procedimiento administrativo de revisión, que todavía no estaba definitivamente terminado porque ordenaba la retroacción de actuaciones, había demorado seis años. En el marco de ese procedimiento, consideramos que la tardanza de siete meses en notificar la resolución del TEAC al órgano encargado de su ejecución adquiere especial importancia y «no debería ser jurídicamente indiferente», utilizando la misma expresión acuñada por la Sala en las sentencias citadas.

Finalmente, debemos manifestar también nuestra valoración negativa al *fallo* de la sentencia analizada. En primer lugar, porque, en coherencia con la fundamentación concreta, desestima la pretensión del recurrente, cuando toda la fundamentación jurídica genérica contenida en la sentencia justificaba una solución totalmente distinta.

Y, en segundo lugar, porque revela una clara desviación argumental en relación con los fundamentos jurídicos precedentes. En efecto, en el fallo se afirma 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». Y esa resolución permite apreciar que la sentencia, pese a desarrollar una sólida fundamentación referida a la posible vulneración del deber de resolver en un plazo razonable, contenido en el principio de buena administración regulado en el artículo 41 de la CDFUE, lo que realmente estaba enjuiciando era la posible vulneración del artículo 150.5 de la LGT, que había quedado completamente fuera de la argumentación jurídica contenida en la sentencia.

Es cierto que la cuestión que determinó la admisión del recurso de casación pretendía vincular la consecuencia jurídica prevista en el artículo 150.5 de la LGT al caso enjuiciado, lo que justificaría la doctrina establecida en la sentencia analizada. Pero también es cierto que el caso analizado suscita un problema jurídico de difícil solución que quizás deba resolverse en próximos recursos: identificar la consecuencia jurídica anudada a la vulneración del deber de resolver el procedimiento en un plazo razonable con fundamento en lo dispuesto en el artículo 41 de la CDFUE.

Referencias bibliográficas

AA. VV. (18 de mayo de 2018). *Declaración de Granada*.

Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de buena administración en materia tributaria. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 186.

Ponce Sola, J. (2001). *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*. Valladolid: Lex Nova.