



El incierto plazo (y lugar) de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Autónoma de Madrid

Of Counsel en Pérez-Llorca

diego.marinbarnuevo@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-3563-6338>

Extracto

Las actuaciones de la Administración están sometidas a plazo como exigencia del principio de eficacia de la Administración y como garantía de los derechos de los administrados. Sin embargo, la notificación a la Administración de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos no está sometida a plazo, lo que posibilita que en algunas ocasiones se produzca una significativa demora entre el momento de su notificación al interesado y el de su notificación a la Administración encargada de la ejecución y/o de la impugnación de dicha resolución.

En el presente trabajo se pone de manifiesto que esas demoras carecen de justificación alguna y suponen una vulneración de los principios de eficacia, seguridad jurídica y buena administración en esos casos. Asimismo, se analiza el régimen jurídico de dichas notificaciones, prestando especial atención a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, formulándose al final algunas propuestas que pueden ayudar a resolver los distintos problemas derivados de esa mala praxis administrativa.

Palabras clave: plazos; principio de buena administración; ejecución de resoluciones; impugnación de resoluciones.

Fecha de entrada: 17-11-2020 / Fecha de aceptación: 02-12-2020 / Fecha de revisión: 26-11-2020

Cómo citar: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2021). El incierto plazo (y lugar) de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 454, 5-32.





The uncertain time (and place) of notification of the rulings issued by the economic-administrative courts

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Abstract

The Administration's actions are subject to time limits as a requirement of the Administration's efficiency principle and as a guarantee of the rights of the taxpayers. However, the notification of the economic-administrative courts rulings to the Administration is not subject to a time limit legally established, which means that in certain occasions there is a significant delay between the date of notification to the interested party and the date of notification to the Administration in charge of the execution and/or challenge of such ruling.

The purpose of this paper is to point out that such delays are unjustified and imply a violation of the principles of efficiency, legal certainty and good administration. Furthermore, this work analyses the legal regime of these notifications, especially considering the case law issued by the Supreme Court, and suggests certain ideas to address the different issues arising from this administrative bad practice.

Keywords: time limits; principle of good administration; execution of rulings; challenge of rulings.

Citation: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2021). El incierto plazo (y lugar) de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 5-32.



Sumario

1. Introducción
2. La regulación de los plazos y de las consecuencias jurídicas de su incumplimiento
 - 2.1. Antecedentes
 - 2.2. La regulación actual de los plazos y de las consecuencias de su incumplimiento
3. Supuestos de difícil integración en la normativa actual: la notificación de resoluciones de los TEA
 - 3.1. El plazo para notificar las resoluciones de los TEA
 - 3.2. La identificación del órgano competente para recibir las notificaciones determinantes del *dies a quo*
 - 3.3. Los condicionantes temporales a la ejecución de resoluciones del TEA
 - 3.4. La consecuencia del incumplimiento del plazo para notificar las resoluciones de los TEA
 - 3.5. La exigibilidad de acreditar fehacientemente el momento de notificación a la Administración de las resoluciones de los TEA

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación MINECO-18-DER2017-83703-P, titulado «Reformas recientes y pendientes del Sistema Tributario Español en un contexto de descentralización».

1. Introducción

El principio de eficacia de la Administración, explícitamente reconocido en el artículo 103 de la Constitución, exige que todas las actuaciones y procedimientos administrativos finalicen en un periodo de tiempo razonable, que según nuestro sistema jurídico debe estar predeterminado en una norma con rango de ley.

El cumplimiento de ese deber se puede controlar fácilmente en la actualidad porque todos los procedimientos tributarios deben tener un plazo predeterminado de finalización y, para los eventuales supuestos en que no fuera así, el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que el plazo máximo de finalización del procedimiento será de seis meses.

Sin embargo, esa completa regulación no permite identificar cuál es el plazo que tienen los tribunales económico-administrativos (TEA) para notificar sus resoluciones a los órganos de la Administración encargados de su ejecución o de su impugnación. Se trata de una laguna legal que ocasiona muchos problemas en la práctica, porque es frecuente que esa notificación tarde varios meses en producirse y, de este modo, pueda entenderse vulnerado el principio de eficacia de la Administración y el principio de seguridad jurídica de los obligados tributarios.

El presente trabajo tiene por objeto analizar los plazos de actuación de la Administración y, más concretamente, comprobar cuáles son los plazos de notificación de las resoluciones de los TEA. A tal efecto examinaremos la relevancia que puede tener el principio de buena administración en los supuestos en que la práctica de esas notificaciones se demora extraordinariamente, ya que el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) reconoce el deber de las instituciones de tratar los asuntos de los administrados en un *plazo razonable*. También cuestionaremos la legalidad de unas reglas de actuación que prevén la realización de sucesivas notificaciones antes de iniciarse el cómputo de los plazos de impugnación o ejecución y, finalmente, abordaremos los problemas derivados de la inexistencia de un sistema fiable de acreditación del momento en que se producen las notificaciones realizadas entre distintos órganos de la Administración, lo que dificulta el control eficaz de dichas actuaciones.

2. La regulación de los plazos y de las consecuencias jurídicas de su incumplimiento

2.1. Antecedentes

La limitación de la duración de los procedimientos administrativos es imprescindible para conseguir una Administración eficaz. Esa máxima, que hoy nos parece difícilmente rebatible, fue muy cuestionada en los años 90, al establecerse por primera vez un plazo para la finalización del procedimiento de inspección.

En efecto, como es sabido, la aprobación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), estableció un plazo máximo para la finalización de los procedimientos y las consecuencias asociadas a su incumplimiento, lo que abrió el debate sobre la necesidad de limitar la duración de los procedimientos tributarios y regular las consecuencias de su incumplimiento (Martín Queralt, 1993).

La *singularidad* de los procedimientos tributarios¹ motivó que la disposición adicional quinta de la LPAC dispusiera la prevalencia de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, vigente en ese momento) y la aplicación supletoria de la LPAC, que solo sería de aplicación en defecto de la norma tributaria. Además, para evitar cualquier tipo de duda en relación con esta cuestión, esa misma disposición adicional dispuso que «[E]n todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria».

El debate propiciado por los cambios introducidos en la LPAC motivó la aprobación del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, que estableció el plazo de duración de distintos procedimientos tributarios (para evitar que les fuera de aplicación supletoria la LPAC) y recogió una relación con todos los procedimientos que debían entenderse desestimados en caso de no finalizar en plazo. También dispuso que cuatro procedimientos tributarios, entre los que se incluía el procedimiento inspector, no estuvieran sometidos a plazo.

Unos años después se aprobó la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que marcó un hito al establecer, por primera vez, un plazo para la finalización del procedimiento inspector. A partir de ese momento se produjo un cambio de paradigma y se asoció la rápida tramitación de los procedimientos con la eficacia de la

¹ De la que nos ocupamos en Marín-Barnuevo Fabo (2018, pp. 83 y ss.).

Administración tributaria, al tiempo que se reconocieron nuevos derechos del contribuyente en la tramitación de los distintos procedimientos tributarios².

2.2. La regulación actual de los plazos y de las consecuencias de su incumplimiento

En la actualidad, casi todos los procedimientos tributarios tienen predeterminado un plazo para su finalización y una consecuencia jurídica en caso de incumplimiento. La excepción más destacada a esa regla es el procedimiento de apremio, que por motivos fácilmente comprensibles no tiene establecido un plazo determinado de finalización³.

En relación con la consecuencia jurídica prevista para la no finalización en plazo, el artículo 104 de la LGT remite a lo establecido en la normativa reguladora de cada procedimiento y, en ausencia de dicha regulación, dispone que se producirán los siguientes efectos:

- a) En los procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
- b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento (que no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria).

² La exposición de motivos de la Ley 30/1992 afirmaba que:

[E]l silencio administrativo, positivo o negativo, no debe ser un instituto jurídico normal, sino la garantía que impida que los derechos de los particulares se vacíen de contenido cuando su Administración no atiende eficazmente y con la celeridad debida las funciones para las que se ha organizado. Esta garantía, exponente de una Administración en la que debe primar la eficacia sobre el formalismo, solo cederá cuando exista un interés general prevalente o, cuando realmente, el derecho cuyo reconocimiento se postula no exista.

Por su parte, Martos García (2005, pp. 702 y ss.) considera que la determinación de plazos de finalización de los procedimientos es una exigencia del principio de seguridad jurídica.

³ Según Martos García (2005, p. 705), la naturaleza de este procedimiento es determinante para que no esté sometido a plazo, pues «no se trata de un procedimiento declarativo, sino de la ejecución de una deuda liquidada y no pagada, ni en periodo voluntario ni en periodo ejecutivo, por lo que creemos justificado someter al moroso tributario a una mayor incertidumbre y a un menor grado de seguridad jurídica». En mi opinión, dado que sí están sometidos a plazo otros procedimientos de ejecución, considero que la ausencia de plazo es consecuencia de la imposibilidad de reprochar a la Administración el retraso en la finalización del procedimiento, en que la falta de cumplimiento del deudor puede provocar la realización de numerosas actuaciones orientadas a hacer efectivo el pago de la deuda tributaria.

En la práctica, ese mandato significa que se producirá la caducidad en la mayoría de los procedimientos tributarios que no finalicen en plazo, con los efectos que en cada caso correspondan⁴. En todo caso, el procedimiento sancionador y el procedimiento inspector se regirán por su normativa específica: en el primer caso se producirá la caducidad, sin posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador (art. 211.4 LGT); y en el procedimiento inspector no se producirá la caducidad, aunque sí otras consecuencias de similar alcance específicamente recogidas en el artículo 150.6 de la LGT.

De ese modo, podría entenderse que el marco normativo actual sobre la duración de los procedimientos y las consecuencias asociadas a su incumplimiento es el siguiente:

1. El plazo de finalización del procedimiento será el establecido en su normativa reguladora, y si no estableciera nada al respecto será de seis meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.1 de la LGT.
2. La consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo será la establecida en su normativa reguladora, y si no estableciera nada al respecto se aplicará lo dispuesto en el artículo 104 de la LGT, cuyos apartados 3 y 4 establecen lo siguiente:
 - a) En los procedimientos iniciados a instancia de parte:
 - i. Se entenderán desestimadas las impugnaciones de actos y disposiciones, así como las solicitudes formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que refiere el artículo 29 de la Constitución.
 - ii. Se entenderán estimadas el resto de solicitudes.
 - b) En los procedimientos iniciados de oficio:
 - i. Se entenderán desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados de los procedimientos del que pudiera derivarse el reconocimiento o la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas⁵.

⁴ Coincidimos en este punto con Martos García (2005, p. 732) cuando afirma que los efectos jurídicos de esa caducidad son heterogéneos, dependiendo del procedimiento del que se trate.

⁵ Martos García (2005, p. 731) considera insuficiente la consecuencia jurídica prevista para el incumplimiento de estos plazos, porque entiende que debería establecerse un efecto jurídico que «penalice» el incumplimiento del plazo, por lo que «en los supuestos en que se impugna un acto administrativo, se debería prever la aceptación en los términos planteados por el recurrente, y no la mera desestimación, como la LGT establece». Aunque podamos compartir la idea de determinar alguna consecuencia de efecto disuasorio a esa mala praxis administrativa, creemos que la propuesta citada devalúa de modo extraordinario el interés público que también debe ser protegido en este tipo de conflictos.

- ii. Se producirá la caducidad de los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen.
3. En el improbable caso de que la norma tributaria (con reglas específicas en cada procedimiento y régimen supletorio en el art. 104 LGT) no contemplara la consecuencia jurídica para el incumplimiento de plazos, se aplicaría lo dispuesto en los artículos 24 y 25 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

3. Supuestos de difícil integración en la normativa actual: la notificación de resoluciones de los TEA

De lo expuesto parece desprenderse que existe una regla aplicable para todas las situaciones imaginables, pues cada procedimiento tributario debe contener una regulación concreta de los plazos de finalización y de las consecuencias derivadas de su incumplimiento; y, en caso de no ser así, resultarán de aplicación las reglas supletorias previstas en la LGT o en la LPACAP.

Sin embargo, existen todavía algunas actuaciones administrativas no sometidas a plazo en las que resulta difícil identificar el régimen jurídico aplicable en caso de que se realicen con extraordinaria demora. Nos referimos ahora, en concreto, a las actuaciones de notificación de las resoluciones de los TEA.

En efecto, como es sabido, el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas está sometido a plazo y tiene expresamente reguladas las consecuencias jurídicas derivadas de la superación de dicho plazo⁶. Una vez dictada la resolución, es necesaria su notificación a los interesados y a la Administración responsable del acto impugnado⁷, lo

⁶ Vid. el artículo 240 de la LGT.

⁷ La expresión es intencionadamente un poco ambigua y puede servir para hacer referencia a distintos órganos de la Administración (como más adelante desarrollaremos): de un lado, al órgano que dictó el acto impugnado y es responsable de la ejecución de la resolución del TEA; de otro lado, a los «Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia», que son los legitimados para la interposición de los siguientes recursos: a) recurso de alzada ordinario, en caso de que resultara procedente de acuerdo con lo previsto en el artículo 241 de la LGT; b) el recurso de anulación, que cabría en todos los supuestos imaginables según lo dispuesto en el artículo 241 bis de la LGT; c) el recurso de unificación de criterio, en los supuestos en que no fuera procedente el recurso de alzada ordinario; finalmente, existe un recurso extraordinario de unificación de doctrina que solo pueden interponer el director general de tributos del Ministerio de Economía y Hacienda –en la actualidad Ministerio de Hacienda– (o de la comunidad autónoma, en su caso).

que abrirá un nuevo plazo para la interposición de recursos contra la misma y, en su caso, para la ejecución por parte de la Administración de la resolución firme.

La notificación de esa resolución al administrado suele hacerse con cierta celeridad, quizás porque la finalización del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas no tiene lugar hasta que se produce dicha comunicación⁸. Pero la notificación a la Administración competente para la impugnación o la ejecución de la resolución se realiza normalmente con posterioridad, a veces muchos meses después de haber sido notificada al administrado.

Se realiza con posterioridad porque un reglamento interno dispone que los TEA deben notificar sus resoluciones a la Oficina de Relaciones con los Tribunales (ORT⁹) competente después de haber realizado la notificación a los interesados¹⁰. Pero, sorprendentemente, se ha venido interpretando hasta hace pocas semanas que esa notificación a la ORT no determina el *dies a quo* del plazo para la ulterior actuación, porque está comúnmente aceptado que ese momento venga determinado por la notificación específica a otro órgano administrativo distinto, lo que conlleva la necesidad de practicar una segunda notificación de la misma resolución al órgano competente para llevar a cabo la ejecución, que será la que inicie el plazo para la ejecución¹¹; así como otra notificación expresa a los directores generales y directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) competentes para la interposición de los eventuales recursos de alzada y del recurso de nulidad¹².

Existe, pues, un modelo arcaico de notificaciones sucesivas extraordinariamente complejo que resulta difícilmente compatible con los principios de *simplificación administrativa*

⁸ Vid. los artículos 104.3 y 240 de la LGT.

⁹ Vid. la 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.

¹⁰ Se trata de 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, cuyo apartado Séptimo 1.2.2 dispone que la notificación de las resoluciones de los TEA a las ORT se realizará «indicando la fecha de notificación al interesado», por lo que siempre dichas resoluciones se notificarán primero al administrado y después a la Administración. Con este sistema de notificación sucesiva se evita que la Administración pueda ejecutar resoluciones que todavía están suspendidas por haber sido recurridas por el obligado tributario, como señala De Torres Romo (2006, p. 2.022).

¹¹ Como afirma Murillo Ruiz (2006, p. 402), es lógico que el plazo para la ejecución de resoluciones empiece a contar desde el momento de entrada de la resolución en el registro del órgano competente para la ejecución. Lo que no parece tan lógica es la extraordinaria demora con la que se produce dicha notificación.

¹² Vid., en este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 18 de julio de 2018 (rec. núm. 693/2017 -NFJ071809-)

y *concentración de trámites* recogidos en el artículo 72 de la LPACAP. Este modelo será objeto de comentario específico más adelante, porque el reconocimiento de personalidad jurídica única a la Administración permite cuestionar la legalidad de la necesidad de realizar varias comunicaciones entre distintos órganos de la misma Administración tributaria para iniciar el cómputo de los plazos de ejecución o impugnación de las resoluciones de los TEA¹³.

En todo caso, lo que queríamos destacar ahora es que el principal problema surge al advertir que esas actuaciones de notificación de resoluciones del TEA se encuentran fuera del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas y, también, fuera del procedimiento de ejecución¹⁴. Nos encontramos ante una insólita situación de «autonomía procedimental, que consagra el artículo 66.2 RGRVA, al establecer que los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación»¹⁵.

Como de forma especialmente gráfica dijera Orón Moratal, ese tipo de actuaciones se encuentra en un «limbo a-procedimental»¹⁶ que posibilita que se produzcan extraordinarias dilaciones entre el momento en que se notifica a los interesados la resolución de los TEA, y el momento en que es notificada al órgano competente para su ejecución o impugnación, «quedando siempre en manos de la Administración el *dies a quo*, y por ello el resultado del *dies ad quem*»¹⁷.

Desde una perspectiva teórica puede pensarse que esa omisión es jurídicamente irrelevante, porque la utilización de medios telemáticos posibilita que las notificaciones se realicen con total inmediatez y, por tanto, no debería transcurrir mucho tiempo entre una y otra notificación. Sin embargo, y contra toda lógica, lo cierto es que son frecuentes los casos en que los TEA tardan varios meses en notificar a la ORT la resolución ya notificada al administrado. Y, además, a esa primera demora debe añadirse el tiempo que tarda la ORT en notificar al órgano específicamente encargado de la ejecución y a los directores generales y directores de Departamento de la AEAT, que también puede implicar otra

¹³ De hecho, se acaba de publicar la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4911/2018 –NFJ079807–), que aborda expresamente esta cuestión y que, por su importancia, será objeto de comentario en el epígrafe 3.2.

¹⁴ Como señala Martínez Giner (2008, p. 4 de la edición digital), la falta de regulación de la ejecución de las resoluciones tributarias en la LGT contrasta con el interés del legislador tributario en regular con profusión y detalle el régimen jurídico de las reclamaciones económico-administrativas.

¹⁵ Cfr. Martínez Lago (2011, p. 21). En relación con esta misma cuestión, dice Martínez Giner (2008, p. 14), que pese a la jurisprudencia del TS confirmando la autonomía de los actos de ejecución, existen pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia que consideraban que los actos de ejecución formaban parte del procedimiento originario.

¹⁶ En expresión de Orón Moratal (2014, p. 9).

¹⁷ *Ibidem*.

demora de varios meses, como ha denunciado la doctrina¹⁸ y se desprende del estudio de la jurisprudencia¹⁹.

Todo ello nos obliga a cuestionar la necesidad de: a) determinar el plazo en el que se deben realizarse esas notificaciones; b) concretar cuál es el órgano competente para recibir las notificaciones; c) identificar de las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento; y d) exigir el establecimiento de un método de acreditación del momento en que se produce la notificación a la Administración.

Esas cuatro cuestiones resultan de especial relevancia jurídica por diversos motivos. En primer lugar, porque, como hemos visto, todos los procedimientos están sometidos a plazo como una exigencia lógica del principio de eficacia de la Administración, por lo que resulta imprescindible identificar ese plazo y las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento.

En segundo lugar, porque del principio de seguridad jurídica y del principio de buena administración se deduce la existencia de un derecho del contribuyente a conocer y controlar la actuación de la Administración en los procedimientos en los que es parte.

Y, en tercer lugar, porque la ausencia de un método de notificación fehaciente de las comunicaciones entre distintos órganos de la Administración tributaria dificulta el control judicial de cumplimiento de los deberes anteriormente citados, lo que constituye una irregularidad difícilmente admisible en un Estado de Derecho.

3.1. El plazo para notificar las resoluciones de los TEA

El artículo 240 de la LGT establece que la duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación, pero dicho procedimiento finaliza con la notificación al administrado de la resolución que pone fin al mismo. Por tanto, la notificación al interesado pone fin al procedimiento de reclamación económico-administrativa, pero la ulterior notificación de la resolución a los órganos de la Administración encargados de su ejecución o impugnación no está comprendida dentro del cómputo de ese plazo general.

Por otro lado, el artículo 239.3 de la LGT, en sintonía con lo establecido desde hace años en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Re-

¹⁸ Como afirma Orón Moratal (2014, p. 9), «es difícil encontrar una justificación razonable, pues hay casos en los que excede del año».

¹⁹ En las páginas siguientes analizamos algunas de las sentencias más relevantes en relación con esta cuestión.

glamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), establece que «Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución», lo que a los efectos que ahora nos interesan²⁰ únicamente pone de manifiesto que el momento de notificación de la resolución del TEA a los órganos competentes para su ejecución determina el inicio de un nuevo plazo para notificar los actos resultantes de la ejecución²¹.

De lo expuesto se desprende que la normativa reguladora del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas y del procedimiento de ejecución de las resoluciones de los TEA no contienen una regla cierta sobre el plazo vigente para notificar las resoluciones de los TEA a los órganos administrativos encargados de su ejecución o impugnación.

La misma omisión se aprecia en la LGT: en el artículo 241, que establece el plazo de interposición del recurso de alzada ordinario, en el artículo 241 bis, que dispone el plazo para la presentación del recurso de anulación, y en el artículo 242, que determina el plazo de interposición del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. En esos preceptos se indica que la notificación de la resolución del TEA a la Administración determina el inicio del nuevo plazo para presentación de los citados recursos, pero no se dice nada del plazo que tuvo el TEA para llevar a cabo dicha notificación.

La falta de fijación legal de un plazo para llevar a cabo esa notificación constituye una desafortunada laguna legal que debe ser suplida mediante integración, porque de lo contrario se podría producir una lesión de los derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento, como sucede en todos aquellos supuestos en que transcurren varios meses entre el momento de notificación de la resolución del TEA a los administrados y el momento de su notificación a la Administración²².

A tal efecto, la primera opción posible sería aplicar el régimen subsidiario previsto en el artículo 104 de la LGT, donde se dispone que cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, «este será de seis meses». Esa primera solución tendría

²⁰ Existen otras cuestiones de gran interés en relación con la ejecución de las resoluciones, como puede verse en Vega Borrego (2008).

²¹ Como pone de manifiesto Vega Borrego (2008), la regulación de este precepto no deja claro a quién deben ser notificados dichos actos. En opinión de este autor, se refiere a los TEA u órganos judiciales que dictaron el acto ejecutado, pues «la obligación de notificar a los obligados tributarios implicados en el procedimiento de revisión los actos que ejecuten los actos resolutorios existe, aunque no lo dijera expresamente el art. 66.2 RGRVA».

²² Orón Moratal (2014, p. 7) destaca que es imposible encontrar una justificación razonable a esa dilación que, en ocasiones, excede del año. Esa extraordinaria dilación se aprecia también en muchas de las sentencias citadas en este estudio.

una clara cobertura legal, pero creemos que es improcedente porque el plazo subsidiario establecido en ese precepto se refiere a los *procedimientos*, entendidos como un conjunto de actuaciones orientadas a un fin, mientras que la laguna legal se produce en relación con una actuación única y singular de la Administración, la notificación, cuyo plazo de realización debería ser necesariamente menor.

La segunda opción sería acudir a la LPACAP, de aplicación supletoria en los procedimientos tributarios, cuyo artículo 21 establece que cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen el plazo máximo, «este será de tres meses». En este precepto vemos que el plazo máximo es inferior al previsto en la LGT y por tanto más adecuado para la realización de una única actuación de notificación, pero todavía demasiado largo. Además, se refiere a los *procedimientos* y no a las actuaciones singulares de notificación, por lo que tampoco podría ser aplicado por el motivo que acabamos de señalar. A ello todavía cabe añadir que el presupuesto de aplicación del artículo 21 de la LPACAP es exactamente el mismo que el recogido en el artículo 104 de la LGT, lo que determinaría la improcedencia de su aplicación en los procedimientos tributarios, en los que solo está prevista la aplicación de la LPACAP con carácter supletorio, esto es, en caso de ausencia de regulación en la normativa tributaria.

La tercera opción sería aplicar lo dispuesto en los artículos 40 y 41 de la LPACAP, en donde se regulan el régimen jurídico de las notificaciones y se determina que «toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado». La utilización de esta regla en los procedimientos tributarios estaría claramente avalada por lo establecido en la disposición adicional primera de la LPACAP, que regula la aplicación supletoria de dicha ley en los procedimientos tributarios. De hecho, la AN ha considerado que esta es la solución técnicamente correcta en un supuesto de «falta de acreditación por parte de la Administración de que la resolución del TEAC hubiese tenido efectivamente entrada en el órgano encargado de la ejecución el día que concretamente indica», porque en ese caso el precepto de aplicación no sería el 104 de la LGT, «sino el 58.2 de la Ley 30/1992, más específico en cuanto se refiere al plazo de ejecución de los actos administrativos»²³.

El principal problema que plantea esta solución es que el artículo 40 de la LPACAP regula el régimen de las notificaciones a «los interesados cuyos derechos e intereses sean afectados» por esos actos o resoluciones notificados. Y, como hemos visto, el término *in-*

²³ Nos referimos a la Sentencia de la AN de 5 de junio de 2019 (rec. núm. 309/2017 –NFJ073984–), en la que se enjuiciaba un caso en que la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (RTEAC) de 8 de mayo de 2014 había sido notificada al obligado tributario el 13 de mayo de 2014, mientras que el órgano encargado de la ejecución afirmaba –sin pruebas– que esa RTEAC le fue notificada el 28 de noviembre de 2014, más de seis meses después, habiéndose notificado los actos de ejecución de la referida RTEAC el 20 de mayo de 2015.

interesados es utilizado en los procedimientos de revisión para aludir a la parte recurrente²⁴, lo que permite cuestionar si la Administración que dictó los actos impugnados, que actúa con objetividad y no debería tener interés en el resultado del procedimiento, está incluida dentro de ese concepto subjetivo de *interesados*²⁵.

Finalmente, la cuarta y última opción sería aplicar lo dispuesto en la CDFUE, cuyo artículo 41 reconoce el derecho a la buena administración y dispone que todos los ciudadanos tienen derecho a que las instituciones traten sus asuntos equitativamente «y dentro de un plazo razonable». Es cierto que se trata de una norma reguladora de *principios* que establece una referencia genérica e indeterminada, lo que podría hacer que esta última opción fuera menos viable que las anteriores, pero lo cierto es que el estudio de la última jurisprudencia del TS pone de manifiesto lo contrario.

En efecto, el *principio de buena administración* ha adquirido en los últimos tiempos una especial relevancia en la jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS²⁶, y también ha servido de parámetro de control de la actuación de la Administración en algunos supuestos de demora en la notificación a la Administración de las resoluciones del TEA²⁷.

Esa relevancia se aprecia, por ejemplo, en la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 2017²⁸, que resolvía un problema similar al que planteamos ahora en abstracto. En esa sentencia se enjuiciaba un supuesto en el que el TEAC había notificado su resolución a la recurrente el 20 de febrero de 2013 y a la Administración encargada de su ejecución el 29 de julio de 2013, lo que según la Sala constituye un desfase temporal que no debería resultar jurídicamente indiferente.

Para valorar la trascendencia jurídica de ese retraso en la notificación, la sentencia invoca el principio de buena administración y afirma que a toda la Administración (incluidos los TEA):

²⁴ Vid. los artículos 232, 236.1 y 240 de la LGT, así como 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 antes citada.

²⁵ De hecho, en la mencionada Sentencia de la AN de 5 de junio de 2019, vemos que la Sala hubiera aceptado que la notificación hubiera sido realizada en un momento distinto, pero la falta de acreditación del momento en que tuvo lugar esa notificación y la necesidad de computar una fecha para determinar el *dies a quo* es lo que le lleva a aplicar la regla supletoria de la LPACAP.

²⁶ Vid., ampliamente, Marín-Barnuevo Fabo (2020a, pp. 15-38).

²⁷ Vid., en particular, las Sentencias del TS de 14 de febrero de 2017 (rec. núm. 2379/2015 –NFJ075984–), de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–) y de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 7483/2018 –NFJ079719–), en las que se aborda el problema del retraso en la notificación a la Administración de las resoluciones de los TEA.

²⁸ Vid. la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–).

[...] 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 [...] y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [...] 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.

Dos años más tarde, la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2019²⁹ volvía a resolver un problema similar y volvía a utilizar el principio de buena administración como fundamento jurídico del control de la actuación de la Administración. En este último supuesto enjuiciado, la RTEAC había sido notificada a las partes el 22 y 23 de marzo de 2012, pero su notificación al órgano encargado de su ejecución tuvo lugar siete meses más tarde, 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).

Y, más recientemente, la Sentencia del TS de 23 de julio de 2020³⁰ ha vuelto a tratar un problema de esta naturaleza y también ha utilizado el principio de buena administración como fundamento jurídico de su decisión. En este último asunto la RTEAC fue notificada a las partes el 30 de julio de 2013 y su notificación al órgano encargado de su ejecución el 22 de octubre de 2013, pero el acto de ejecución que debía dictarse en el plazo de seis meses de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT fue notificado a las partes el 28 de febrero de 2014³¹.

En todas las sentencias del TS citadas se realiza un control de legalidad de la actuación de la Administración basado en la posible vulneración del *principio de buena administración*. Es cierto que, por motivos difícilmente comprensibles, la Sala no apreció vulneración

²⁹ Vid. la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–).

³⁰ Vid. la Sentencia del TS de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 7483/2018 –NFJ079719–).

³¹ En esta ocasión, la cuestión de interés casacional objetiva que debía abordar la Sala era especialmente interesante, porque consistía en discernir si era conforme al principio de buena administración 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 y determinar 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. Finalmente, como el problema estaba limitado al artículo 150 de la LGT y, además, no existió una demora significativa, la Sala no estableció una doctrina jurisprudencial sobre estas relevantes cuestiones.

del derecho a resolución *en plazo razonable* en ninguno de los casos enjuiciados, pese a que en los dos primeros supuestos citados habían transcurrido cinco y siete meses entre el momento de la notificación de la resolución al contribuyente y el momento de la notificación a la Administración encargada de la ejecución³². En todo caso, lo que nos interesa destacar en este momento es que los tribunales sí consideran pertinente utilizar el principio de buena administración y, más concretamente, el derecho de los contribuyentes a que sus asuntos sean tratados *en plazo razonable*, como parámetro de control del tiempo utilizado para notificar la resolución del TEA a la Administración.

Una vez sentada esa premisa, el siguiente paso consiste en determinar cuánto tiempo se considera que constituye un *plazo razonable* para notificar la resolución de los TEA. Se trata de una cuestión que debería resolverse en función de las circunstancias concurrentes y que, en todo caso, deberá ser objeto de concreción por la jurisprudencia.

En nuestra opinión, tomando en consideración todo lo expuesto anteriormente, y muy especialmente lo dispuesto en el artículo 40 de la LPACAP y la posibilidad de utilizar medios telemáticos para la realización de dichas notificaciones, consideramos que el *plazo razonable* para notificar esas resoluciones no podría superar el mes, contado a partir del momento de la notificación a los interesados. Este plazo es suficientemente generoso para conciliar todos los intereses en conflicto³³ y, además, creemos que resulta perfectamente asumible en supuestos especialmente complejos en los que deben producirse varias notificaciones a varios órganos de la Administración, porque nada impide la notificación simultánea por vía telemática a todas ellas³⁴.

³² Sostiene la citada Sentencia de 18 de diciembre de 2019 que, dadas las circunstancias del caso, no se aprecia que exista lo siguiente:

[...] 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 argumentación fue objeto de crítica explícita en Marín-Barnuevo Fabo (2020b, pp. 132-142).

³³ En este sentido conviene recordar que el artículo 103 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, disponía que los tribunales regionales y locales debían remitir a los órganos legitimados para recurrir «en el plazo de cinco días» una copia de las resoluciones estimatorias, a los efectos de posibilitar la interposición de recursos de alzada ordinario o de alzada para la unificación de criterio.

³⁴ Nos referimos a supuestos como el enjuiciado en la Sentencia del TS de 23 de julio de 2020 anteriormente citada, en la que a) el TEAC notificó al TEAR su resolución; b) el TEAR notificó a la ORT la resolución del TEAC; y c), finalmente, la ORT notificó al órgano encargado de la ejecución dicha resolución (y, aunque no se cita, es probable que también se hubiera producido otra notificación a los directores generales a efectos de que pudieran interponer los recursos pertinentes).

3.2. La identificación del órgano competente para recibir las notificaciones determinantes del *dies a quo*

Como hemos visto, los artículos 241 y siguientes de la LGT establecen un plazo para la impugnación de las resoluciones de los TEA; los artículos 239.3 de la LGT y 66.2 del RGRVA fijan un plazo general para la ejecución de las resoluciones de los TEA; y el artículo 150.7 de la LGT y la doctrina jurisprudencial determinan un plazo para la ejecución de las resoluciones de los TEA que anulan los actos impugnados por motivos formales y ordenan la retroacción de actuaciones.

En ese contexto jurídico, la Administración tiene organizado un complejo sistema de actuación regulado esencialmente en la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la AEAT, anteriormente citada. Se trata de un protocolo de actuación claramente ineficaz, contrario al principio de concentración de trámites recogido en el artículo 72 de la LPACAP, y propio de una Administración decimonónica que no disponía de ordenadores ni medios telemáticos de comunicación. Puede afirmarse que ese protocolo es contrario al principio de eficacia de la Administración y al principio de buena administración, porque demora innecesariamente las notificaciones e impide al administrado tener constancia del momento en que se practicaron las notificaciones determinantes del *dies a quo* de los plazos de ejecución e impugnación de las resoluciones de los TEA.

En todo caso, lo que nos interesa destacar ahora es que esas resoluciones son reglamentos internos o de organización que no pueden condicionar la aplicación del ordenamiento jurídico ni lesionar los derechos de los administrados. Pese a ello, han sido aceptados por una buena parte de los operadores jurídicos como si realmente formaran parte de un orden jurídico superior y de obligado cumplimiento.

Afortunadamente, el desarrollo jurisprudencial del principio de buena administración y la interposición de múltiples recursos denunciando la injustificable dilación en practicar esas notificaciones al órgano que dictó el acto impugnado han motivado el establecimiento de una nueva doctrina jurisprudencial que, necesariamente, obligará a cambiar los protocolos de actuación.

Nos referimos, en concreto, a la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020³⁵, en la que se rechaza la legalidad de esos protocolos y se fija como doctrina jurisprudencial que:

[...] el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse (*dies a quo*) desde

³⁵ Vid. la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4911/2018 –NFJ079807–).

el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la AEAT.

Consecuentemente, a partir de la publicación de la sentencia deberá entenderse que el momento de notificación de la resolución del TEA a la ORT determina el inicio del plazo para la ejecución de dicha resolución.

Los principales argumentos contenidos en la sentencia para considerar que la notificación a la ORT inicia el plazo para la ejecución de las resoluciones del TEA son los siguientes. En primer lugar, el principio de personalidad única de la Administración, que comporta que:

[...] no resulte conforme distinguir entre la entrada en la ORT de la resolución que debe ser ejecutada y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, por cuanto ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria Estatal.

En segundo lugar, la constatación de que la fijación del *dies a quo* en el momento en que la ORT notifica la resolución del TEA al concreto equipo que debe llevar a cabo las actuaciones necesarias para ejecución implicaría dejar «a voluntad de la Administración el cumplimiento del plazo referido», en tanto que podría demorar intencionadamente la notificación que debe realizarse internamente entre la ORT y el órgano encargado de la ejecución.

Y, en tercer lugar, el principio de buena administración, que puede entenderse vulnerado si la ejecución de las resoluciones se retrasa excesivamente en el tiempo, lo que podría suceder:

[...] si se permitiese excluir del cómputo del plazo previsto el tiempo en que la resolución a ejecutar ya se encuentra en poder de la Agencia Tributaria, que puede añadir pasos intermedios que demoren dicha ejecución, sin que dicha exclusión se encuentre reglamentariamente prevista.

Como se desprende de lo expuesto, la sentencia tiene una clara incidencia en la delimitación de los plazos estudiados en el presente artículo. En todo caso, es importante subrayar que dicha sentencia se refiere específicamente al *dies a quo* del plazo para la ejecución de las resoluciones de los TEA, mientras que en el presente trabajo estamos analizando conjuntamente los supuestos de ejecución y, también, los de impugnación. En todo caso, creemos que los argumentos utilizados por el TS para identificar al «órgano encargado de la ejecución» con la ORT son perfectamente trasladables a los supuestos de impugnación, por lo que es razonable considerar aplicable dicha doctrina jurisprudencial a ambos supuestos.

Es más, cabe añadir que la relevancia jurídica de la sentencia comentada es mucho mayor en los supuestos de impugnación que en los de ejecución de resoluciones anulatorias por

motivos materiales. Ello es así porque, en el caso enjuiciado en la sentencia citada, la normativa aplicable preveía que la única consecuencia jurídica aplicable por el retraso en la ejecución de ese tipo resoluciones anulatorias es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido, lo que condiciona y limita el fallo de la sentencia³⁶.

Por el contrario, el retraso en la impugnación tiene claramente predeterminada una consecuencia jurídica especialmente relevante, como es la inadmisión del recurso interpuesto por extemporaneidad. Ello permite inducir que la aplicación de esa doctrina jurisprudencial a los casos de retraso en la impugnación de las resoluciones de los TEA conllevará, necesariamente, la inadmisibilidad de los recursos interpuestos.

Asimismo, el retraso en la ejecución de resoluciones anulatorias por motivos formales con orden de retroacción de actuaciones también tiene predeterminada una importante consecuencia jurídica, como es la caducidad del procedimiento. Por tanto, la aplicación del nuevo criterio de determinación del *dies a quo* para la ejecución puede implicar, en estos casos, la declaración de caducidad del procedimiento seguido para la ejecución de las resoluciones del TEA.

3.3. Los condicionantes temporales a la ejecución de resoluciones del TEA

Por otro lado, el estudio de estos problemas pone de manifiesto la divergencia existente entre las reglas que exigen ejecutar las resoluciones de los TEA a partir del momento en que tengan entrada en el registro del órgano competente para su ejecución (arts. 239.3 y 150.7 LGT y 66 RGRVA), y el mandato contenido en el artículo 233.9 de la LGT, que prevé el mantenimiento de la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha presentado dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo.

La paradoja de esa contradicción es que la notificación a los órganos encargados de la ejecución inicia el plazo que tiene la Administración para realizar dicha ejecución, pero, a su vez, el órgano encargado de la ejecución tiene prohibido iniciar de forma inmediata esa ejecución en algunos supuestos. Nos referimos, en concreto, a los supuestos en que el acto inicialmente impugnado está suspendido durante la tramitación del procedimiento de reclamación económico-administrativa (en virtud de lo dispuesto en el art. 233 LGT) y la resolución del TEA es susceptible de recurso contencioso-administrativo.

³⁶ En efecto, la sentencia considera que el incumplimiento de los plazos de ejecución «determina una irregularidad no invalidante, cuyo efecto es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido». Esa parte del fallo mereció la presentación de un voto particular suscrito por los magistrados Aguillo, Navarro y Cudero.

En efecto, en esos casos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 233.9 de la LGT, el órgano encargado de la ejecución no podrá ejecutar la resolución del TEA hasta que hayan transcurrido dos meses desde la notificación de la resolución del TEA a los interesados, como recientemente ha recordado el TS³⁷.

Eso sucedería, paradigmáticamente, en los supuestos en que la resolución anulara por motivos formales un acto dictado en el procedimiento de gestión, en cuyo caso el plazo de ejecución puede estar limitado a semanas (recordemos que la Administración 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) y el inicio de dicho plazo tiene lugar 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 efecto³⁸. En ese caso, el órgano encargado de la ejecución debería actuar con total inmediatez para evitar la superación del plazo reconocido para la retroacción de actuaciones, pero no podría hacerlo porque el artículo 233.9 de la LGT se lo impediría.

Por tanto, debemos asumir que, en determinados supuestos, el plazo reconocido a la Administración para la ejecución de esas resoluciones no puede iniciarse con la notificación de la resolución al órgano encargado de su ejecución, porque la Administración está incapacitada para iniciar esa ejecución hasta que tenga constancia de que el interesado no recurrió en sede judicial, o no solicitó en dicha instancia la suspensión de ejecución de los actos impugnados. Consecuentemente, el *dies a quo* del plazo de ejecución en esos casos deberá retrasarse hasta que hayan transcurrido esos dos meses que tienen los interesados para interponer el recurso contencioso-administrativo y solicitar la adopción de medidas cautelares.

Se trata de un problema genérico y distinto del planteado en el presente trabajo. Un problema cuya solución exige una intervención del legislador para corregir la divergencia apuntada y el establecimiento de un plazo especial de ejecución en los supuestos en los que la suspensión acordada en vía administrativa puede mantenerse hasta la vía judicial.

En todo caso, retomando el discurso principal, insistimos en que el *plazo razonable* para notificar las resoluciones de los TEA a los órganos encargados de su ejecución o impugnación no puede ser superior a un mes, a contar desde el momento de la notificación a los obligados tributarios. Y, desde luego, nos parece inadmisibles que dichas notificaciones se

³⁷ Nos referimos a la Sentencia del TS de 15 de octubre de 2010 (rec. núm. 315/2018 –NFJ079413–), en la que se explica que dicha medida pretende garantizar al contribuyente que la suspensión adoptada en la vía administrativa va a ser mantenida sin solución de continuidad, excepcionando provisionalmente la ejecutividad de los actos administrativos durante el lapso que media entre la notificación del acuerdo de cuya ejecución se trataba y la adopción del auto correspondiente en sede judicial.

³⁸ Tal y como estableciera el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 2017 (rec. núm. 572/2017 –NFJ068824–).

practiquen con una dilación de cinco o siete meses, como sucedía en los supuestos enjuiciados en las Sentencias del TS de 5 de diciembre de 2017 y 18 de diciembre de 2019 anteriormente citadas, porque significaría reconocer un plazo más amplio para hacer la notificación del que se reconoce para la tramitación y finalización del procedimiento cuya resolución se pretende notificar³⁹.

3.4. La consecuencia del incumplimiento del plazo para notificar las resoluciones de los TEA

Una vez establecidos los plazos máximos en los que debería producirse esa notificación (seis meses si aplicáramos el art. 104 LGT, diez días si aplicáramos supletoriamente el art. 40 LPACAP, o el *plazo razonable* si aplicáramos el art. 41 CDFUE), la siguiente dificultad que se nos plantea sería determinar la consecuencia jurídica asociada al incumplimiento de dicho plazo.

Si fuera de aplicación el artículo 104 de la LGT, la consecuencia jurídica estaría condicionada por el modo de inicio del procedimiento del que se trate y por los distintos efectos que pudiera producir su resolución.

En relación con el modo de inicio, creemos que se trataría de un procedimiento iniciado de oficio, porque el procedimiento iniciado a instancia de parte es el de reclamación económico-administrativa, que finaliza con la notificación de la resolución al interesado. Por tanto, las actuaciones ulteriores deben ser realizadas de oficio por el TEA para garantizar la ejecución de la resolución adoptada.

Siendo unas actuaciones iniciadas de oficio, veámos que la consecuencia de superación del plazo de finalización es distinta en función de los distintos efectos de la resolución, Y ello plantea un nuevo interrogante, porque los efectos de la actuación de la Administración encargada de la ejecución del acto pueden ser de muy distinto signo, que también estará influido por el hecho de que se hubiera suspendido o no la ejecución del acto impugnado: a) favorables para el administrado si, por ejemplo, la resolución del TEA anula una liquidación o reconoce la procedencia de la devolución de ingresos indebidos instadas por el contribuyente; b) desfavorable para el administrado si, por ejemplo, la resolución del TEAC anula en recurso de alzada ordinario una resolución previa del TEAR favorable al contribuyente; c) incluso hay supuestos en los que no resulta fácil determinar si la ejecución tiene efectos favorables o desfavorables, como serían, por ejemplo, los de anulación por falta de motivación (que permitirían dictar un nuevo acto, mejor motivado, cuya parte dispositiva coincidiría con la del acto anulado), o los que obligan a modificar el valor catastral de bienes inmuebles.

³⁹ Nos referimos al plazo de los procedimientos abreviados (art. 247 LGT) o a los procedimientos tramitados como consecuencia de recursos contra la ejecución (art. 241 ter LGT).

Las consecuencias jurídicas previstas para cada hipótesis serían las expuestas anteriormente, que aplicadas al caso concreto supondría que los efectos de esa extraordinaria dilación en notificar las resoluciones del TEA fueran prácticamente irrelevantes. Se trata de una conclusión claramente contraria a la lógica jurídica que impone velar por la eficacia de la Administración y, también, contraria a la jurisprudencia del TS que rechaza que esa dilación sea *jurídicamente indiferente*. En todo caso, parece innecesario profundizar en esta idea dado que consideramos inaplicables las reglas del artículo 104 de la LGT, referidas a los procedimientos, al acto de notificación de las resoluciones del TEA.

Por otro lado, si fuera de aplicación el artículo 40 de la LPACAP, la dificultad de identificar las consecuencias jurídicas del incumplimiento sería todavía mayor, porque dicha ley no establece ninguna regla concreta al respecto⁴⁰.

El mismo problema se plantea si considerásemos de aplicación el artículo 41 de la CDFUE, porque, como es lógico, la CDFUE contiene *principios* de actuación, pero carece de *reglas* concretas que sirvan para dar respuesta a este tipo de problemas.

En estos casos de indeterminación de la consecuencia jurídica asociada al incumplimiento, existen varias soluciones posibles. En relación con ello, consideramos poco afortunada la consecuencia mencionada en la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2019, en la que después de realizar una extensa valoración de la posible vulneración del principio de buena administración, 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

Con esa explicación, la sentencia pone de manifiesto una clara confusión al mezclar los argumentos referidos a la vulneración del *plazo razonable* exigido en el artículo 41 de la CDFUE y la determinación de sus posibles consecuencias, con la vulneración del plazo de seis meses de ejecución de las resoluciones contenido en el artículo 150.5 de la LGT (en la actualidad 150.7 LGT) y sus posibles consecuencias⁴¹.

En nuestra opinión, al no existir ninguna norma que predetermine la consecuencia jurídica asociada a la no finalización de los procedimientos en *plazo razonable*, deberán ser

⁴⁰ Solo prevé la *responsabilidad disciplinaria* para los supuestos de incumplimiento de la obligación legal de dictar resolución expresa en plazo (vid. art. 21 LPACAP).

⁴¹ Como pusimos de manifiesto en Marín-Barnuevo Fabo (2020a), en donde destacábamos que esa confusión pudo estar motivada por el contenido de cuestión de interés casacional para la fijación de jurisprudencia recogida en el auto de admisión del recurso.

los tribunales de justicia los que establezcan en cada caso concreto los efectos derivados de dicho incumplimiento. Lo cual, por otra parte, no resulta completamente ajeno a nuestra práctica judicial, porque ya sucedió en relación con los plazos de ejecución de resoluciones que ordenaban la retroacción de procedimientos de gestión tributaria, respecto de los que el TS estableció una regla específica para solventar la falta de regulación legal⁴².

La interpretación defendida por nuestra parte en los párrafos anteriores se corresponde con la contenida en la reciente Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020, anteriormente citada. En esa sentencia, además de establecer como doctrina jurisprudencial que el *dies a quo* para la ejecución de resoluciones es el momento en que se notifica la resolución a la ORT, la Sala debía determinar si el incumplimiento del plazo de un mes previsto para la ejecución de resoluciones debía determinar la nulidad del acto o, por el contrario, constituye un supuesto de irregularidad no invalidante. Y, en relación con esta segunda cuestión, la sentencia aplica al caso enjuiciado la regla establecida con carácter general para esos supuestos, por lo que concluye que la única consecuencia jurídica aplicable es «la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo»⁴³.

Se trata, sin duda, de una consecuencia jurídica de escasa trascendencia jurídica que probablemente será objeto de crítica por su tibieza. De hecho, tres magistrados que componen la Sala formularon un voto particular a la sentencia para manifestar su discrepancia con esa segunda parte del fallo. Pero lo cierto es que la consecuencia jurídica predeterminada con carácter general para el incumplimiento de los plazos de ejecución de resoluciones anulatorias es esa, por lo que el fallo se limita a aplicar al supuesto enjuiciado el mismo régimen jurídico establecido con carácter general para los supuestos de retraso en la ejecución de resoluciones anulatorias. Por tanto, no es que la sentencia aplique una solución imaginativa y tibia al incumplimiento de los plazos de ejecución, sino que se limita a aplicar al supuesto enjuiciado la misma consecuencia jurídica establecida con carácter general para esos casos.

Por todo lo expuesto y volviendo al discurso principal creemos que la opción que mejor puede proteger los derechos y garantías de los contribuyentes es la prevista en el artículo 41 de la CDFUE, que exigiría un mayor desarrollo jurisprudencial para concretar cuánto

⁴² Nos referimos a la Sentencia del TS de 31 de octubre de 2017 (rec. núm. 572/2017 –NFJ068824–, citada anteriormente), que estableció como doctrina jurisprudencial que:

[...] 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 (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde 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.

⁴³ *Vid.* la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4911/2018 –NFJ079807–).

tiempo se considera que es un *plazo razonable* para notificar las resoluciones de los TEA y, también, para concretar las consecuencias jurídicas asociadas a un incumplimiento de ese *plazo razonable*, que no están predeterminadas en ninguna norma.

En nuestra opinión, ese desarrollo jurisprudencial debería establecer un *plazo razonable* para la notificación de las resoluciones de los TEA que no podría superar el mes, por lo que explicábamos en el epígrafe anterior.

En relación con la consecuencia jurídica asociada al incumplimiento de ese plazo razonable, creemos que una posible solución sería considerar que una vez transcurrido ese *plazo razonable* desde el momento de la notificación de la resolución del TEA a los interesados, se entenderán producidos todos los efectos propios de la notificación de la resolución del TEA a los órganos de la Administración competentes para su ejecución e impugnación⁴⁴.

Esa conclusión entendemos que es perfectamente compatible con la doctrina jurisprudencial establecida en la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020 y, por lo expuesto, implicaría una consecuencia jurídica minúscula para el supuesto enjuiciado en dicha sentencia (ejecución de resoluciones anulatorias por motivos materiales) y una consecuencia jurídica mayúscula para los supuestos de ejecución de resoluciones anulatorias por motivos formales (en tanto podría motivar la caducidad del procedimiento) y para los supuestos de interposición de recursos contra las resoluciones de los TEA (en tanto podría determinar la inadmisibilidad del recurso por extemporaneidad).

3.5. La exigibilidad de acreditar fehacientemente el momento de notificación a la Administración de las resoluciones de los TEA

La falta de fijación de un plazo máximo para la notificación de las resoluciones del TEA puede vulnerar los principios de legalidad, tutela judicial efectiva y eficacia de la Administración, por los motivos anteriormente expuestos⁴⁵. Y, directamente relacionado con ello, resulta oportuno destacar la manifiesta vulneración del principio de seguridad jurídica de-

⁴⁴ Esta consecuencia jurídica también creemos que pondera todos los intereses en conflicto, sobre todo si consideramos que el Real Decreto 391/1996 reconocía un plazo de 15 días para interponer el recurso de alzada y obligaba a computar dicho plazo a partir del quinto día siguiente a la fecha de la resolución que se pretendía recurrir (luego la jurisprudencia aplicó esa regla con cierta flexibilidad, y permitió computar otra fecha de inicio del plazo para interponer el recurso, siempre que la Administración acreditara fehacientemente que la notificación fue en ese momento ulterior, como recuerda la Sentencia del TS de 11 de marzo de 2010 (rec. núm. 9214/2004 –NFJ079722–).

⁴⁵ Entendida en un sentido amplio, puesto que, como recogen algunas sentencias, los procedimientos económico-administrativos no entran dentro del ámbito de la tutela judicial (*vid.*, ampliamente, Martínez Giner, 2008, pp. 1 y ss.).

rivada del hecho de que no existan instrumentos de verificación y control del momento en que tiene lugar la notificación de las resoluciones del TEA a la Administración encargada de su ejecución e impugnación⁴⁶.

En efecto, la circulación de documentos entre dependencias de la misma Administración permite realizar un control muy poco fiable del momento en que realmente se producen las notificaciones. Por ello, como afirmara el TS, es necesario establecer algún mecanismo de control fehaciente del momento en que se producen esas notificaciones para «evitar toda sombra de connivencia» en favor de la Administración⁴⁷, porque resulta «inadmisible en un Estado de derecho que el plazo para interponer un recurso quede a merced del órgano administrativo recurrente»⁴⁸.

La relevancia jurídica de identificar fehacientemente ese momento de notificación es obvia, pues de lo contrario quedaría desprotegido el administrado que cuestionara el cumplimiento de los plazos por parte de la Administración. Como advierte el TS en su Sentencia de 5 de diciembre de 2017:

[...] fijado legalmente un plazo para llevar a cabo la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales, bastaría para burlar su finalidad que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración⁴⁹.

O, expresado en términos más directos: en caso de no imponer un control fehaciente del momento de notificación de dichas resoluciones:

⁴⁶ *Vid.*, en este mismo sentido, De Torres Romo (2006, p. 2.023) y Martínez Giner (2008, p. 18).

⁴⁷ *Vid.* la Sentencia del TS de 25 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2880/2015 –NFJ064982–) que declara la extemporaneidad del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio porque «resulta un tanto sorprendente» el baile de fechas y traslados de documentos entre distintos órganos de una misma Administración, y:

[...] es algo incomprensible para cualquier ciudadano el hecho de que, desde el 16 de febrero de 2011 en que el TEAC tiene conocimiento fehaciente del Auto del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2011, no es, según consta en el expediente, hasta el 6 de abril cuando el expediente llega a la AEAT, Delegación de La Coruña, y finalmente es el 20 de julio de 2011 cuando el recurso tiene entrada en el TEAC, y desde esa fecha se espera hasta el 3 de noviembre en que la Abogada del Estado Secretaria del TEAC comunica al Director del Departamento que tiene un mes para hacer alegaciones.

Vid. también la Sentencia del TS de 9 de julio de 2002 (rec. núm. 4148/1997 –NFJ015517–), en la que se declara la extemporaneidad de un recurso de alzada porque había sido presentado, en plazo, en el Registro de Salida del organismo que interponía el recurso, pero había tenido entrada en el TEAC fuera de plazo.

⁴⁸ Sentencia del TS de 21 de enero de 2002 (rec. núm. 7368/1996 –NFJ011802–).

⁴⁹ *Vid.* la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), anteriormente mencionada. Ese párrafo aparece también reproducido en la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–), también citada.

[...] se estaría dando un trato de privilegio a la Administración frente a los particulares, dejando en sus manos la facultad de fijar, casi con absoluta libertad, la determinación de la fecha «ad quem» en la interposición de los recursos cuando es ella la que ejercita la impugnación⁵⁰.

Los reproches jurídicos hechos a la inexistencia de controles sobre el momento de reafirmar las notificaciones, producidos en las sentencias comentadas en relación con los supuestos de ejecución con retroacción de actuaciones, resultan igualmente válidos para otros supuestos en que la Administración tiene que actuar con celeridad después de la notificación de la resolución del TEA, como sucede en los supuestos en que la Administración pretende impugnar las resoluciones del TEA mediante recurso de alzada ordinario⁵¹ o recurso de alzada extraordinaria para unificación de criterio⁵².

Por todo ello consideramos imprescindible el establecimiento de algún medio de control fehaciente del momento de notificación de las resoluciones del TEA a la Administración competente para realizar las ulteriores actuaciones⁵³, porque lo contrario produce un grave

⁵⁰ Vid. la Sentencia del TS de 25 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2880/2015 –NFJ064982–). Vid. también la Sentencia de la AN de 5 de junio de 2019 (rec. núm. 309/2017 –NFJ073984–), antes citada, en la que se advierte que la Administración defendía una fecha de notificación tardía (para defender que el recurso de alzada había sido interpuesto en plazo), pero no aportó ninguna prueba orientada a justificar ese extremo.

⁵¹ Cuyo plazo de interposición es de un mes, «contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones», según dispone el artículo 241 de la LGT. En relación con el control de las notificaciones en este recurso de alzada ordinario, resultan de especial relevancia las consideraciones contenidas en la Sentencia de la AN de 2 de diciembre de 2011 (rec. núm. 374/2008 –NFJ045324–), en la que se afirma que:

[...] La inseguridad jurídica que dicho mecanismo es capaz de introducir en el sistema de control jurídico de los actos de gestión de la Administración activa, aun sin contar con los abusos con que se utiliza por parte de los Directores de Departamento de la AEAT esta modalidad impugnatoria, obligan a los Tribunales de Justicia a considerar las posibilidades adecuadas para su ejercicio como un remedio de carácter puramente excepcional y, por ende, restrictivo, actitud que nos parece más acorde con la tutela de los derechos y garantías del contribuyente y, desde luego, se opone a que la determinación del plazo para el ejercicio de esa facultad privilegiada esté, además, en manos del propio órgano que actúa, lo que le habilitaría para presuponer interpuestos dentro de plazo recursos que, de haberse promovido por particulares, serían claramente extemporáneos.

⁵² Cuyo plazo de interposición es de tres meses, «contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución», según dispone el artículo 242 de la LGT. En relación con este recurso, «debe actuarse en materia de notificaciones con mayor rigor, si cabe, pues nos hallamos ante un recurso excepcional y ante la comunicación inter-órganos del Ministerio de Economía y Hacienda», como afirmó el TS en su Sentencia de 30 de mayo de 2008 (rec. núm. 5999/2003 –NFJ079723–).

⁵³ Precisamente, el TS acaba de publicar el Auto de 8 de octubre de 2020 (rec. núm. 6194/2019 –NFJ079708–) que admite a trámite un recurso de casación cuya cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar «si debe existir o no en el expediente administrativo, constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados» para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

daño a la seguridad jurídica de los administrados y dificulta el control judicial del cumplimiento del deber de actuar en *un plazo razonable*⁵⁴.

En todo caso, creemos que la doctrina jurisprudencial contenida en la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020, tantas veces citada, minimizará los problemas derivados de la inexistencia de un método de acreditación del momento en que tiene lugar esa notificación entre distintos órganos de la misma Administración tributaria. Lo mismo sucedería en caso de que, normativa o jurisprudencialmente, se dispusiera que el transcurso de un mes desde la notificación a los interesados de la resolución de los TEA determinará que se tengan por producidos todos los efectos propios de la notificación de dicha resolución a los órganos de la Administración competentes para su ejecución e impugnación.

Referencias bibliográficas

- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2018). Las especialidades del Derecho tributario y su proyección en la aplicación de la doctrina de los actos propios. En D. Marín-Barnuevo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (pp. 83-121). Thomson Reuters-Civitas.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020a). El principio de una buena administración en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 186.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020b). La relevancia jurídica del plazo de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 144-154.
- Martín Queralt, J. (1993). La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria. *Tribunal Fiscal*, 32, 37-44.
- Martínez Giner, L. M. (2008). La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 140, 801-853.
- Martínez Lago, M. A. (2011). La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 38, 11-58.
- Martos García, J. M. (2005). Plazos máximos para resolver los procedimientos tributarios en la nueva LGT. En I. Martín Dégano,

⁵⁴ En relación con esta misma cuestión, es oportuno destacar que en la Sentencia de la AN de 27 de julio de 2018 (rec. núm. 432/2016 –NFJ079721–) consideró que las certificaciones expedidas a tal efecto por los órganos de la Administración «son documentos que acreditan la existencia de actos o situaciones de carácter administrativo para que sirva como testimonio fehaciente». También relacionado con ello tiene interés la Sentencia del TS de 21 de enero de 2002 (rec. núm. 7368/1996 –NFJ011802–), en la que se deja constancia de la «conducta claramente elusiva de la Administración Tributaria», que pudo acreditar fácilmente la fecha de recepción de las copias de las resoluciones del TEAC, que figuraban en el Registro de Entrada de la Dirección General de Tributos, y no lo hizo.



- A. Vaquera García, G. Menéndez García (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (pp. 701-734). Lex Nova. t. I.
- Murillo Ruiz, D. (2006). Ejecución de resoluciones. En P. M. Herrera Molina y A. Longás Lafuente (Coords.), *Revisión de actos tributarios. Homenaje a M.^a de los Ángeles Cascajero Sánchez* (pp. 399-431). IEF-CEF.
- Orón Moratal, G. (2014). Cómputo del plazo de un mes para recurrir actos de gestión tributaria y plazo para ejecutar las resoluciones de los recursos o reclamaciones. *Tribuna Fiscal*, 272, 7-15.
- Torres Romo, F. de. (2006). Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales. En J. Garberí Llobregat (Dir.), *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias: Reclamaciones económico-administrativas, recurso potestativo de reposición y procedimientos especiales de revisión* (pp. 1.991-2.136). Bosch. Vol. 3.
- Vega Borrego, F. (2008). *La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*. Asociación Española de Asesores Fiscales.