

**Raúl de Francisco**

Socio y responsable del Departamento
Contencioso-Tributario de Garrido

Plazo de ejecución de resoluciones estimatorias parciales frente a cuerdos de la Inspección

El Tribunal Supremo sostenía que, en el caso de resoluciones parcialmente estimatorias frente a acuerdos de liquidación dictados por la Inspección de los Tributos, ya fuera por razones de forma o por razones de fondo, la Administración debía ejecutar la resolución en el plazo que restara del procedimiento inspector o, en caso de ser inferior a 6 meses, en el plazo de 6 meses desde la entrada de la resolución en el registro de la Administración -artículo 150.5 LGT-. La consecuencia del incumplimiento era la caducidad del plazo de ejecución y por tanto la imposibilidad de poder dictar una nueva liquidación.

Así, por ejemplo, lo había señalado en las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2017, de 25 de enero de 2017 o de 30 de enero de 2015. En estas sentencias el Tribunal señalaba que, aunque la previsión del art. 150.5 LGT estaba inicialmente destinada solo a los casos de anulación por razones formales que determinaran la retroacción de las actuaciones, dado que el legislador guardaba silencio sobre el plazo que había de respetarse cuando la anulación lo fuera por razones sustantivas o de fondo, aun cuando técnicamente no podían considerarse supuestos de retroacción de actuaciones, no existían motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a estos efectos, debiendo aplicarse también el límite temporal y las consecuencias del citado artículo a los casos de anulación parcial de las liquidaciones por razones de fondo.

La sentencia de 27 de septiembre de 2022 modifica radicalmente el criterio hasta ahora sostenido por el Tribunal Supremo. La razón de la modificación es la reforma del artículo 150 LGT y del artículo 239 por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Por tanto, tal y como aclara la propia sentencia, los efectos del cambio de criterio se circunscriben a las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción se haya producido a partir de la entrada en vigor de esa Ley, el 12 de octubre de 2015.

El nuevo criterio del Tribunal Supremo diferencia entre resoluciones estimatorias parciales por razones de forma en las que se aprecie indefensión, en las que se seguirá aplicando la caducidad al incumplimiento del plazo de ejecución previs-



to ahora en el artículo 150.7 LGT, y las resoluciones estimatorias parciales por razones de fondo, en las que el plazo de ejecución se reducirá al mes señalado en el artículo 239.3 LGT, pero para las que el Tribunal Supremo sólo prevé como efecto a un incumplimiento del plazo legal que se dejen de exigir intereses de demora. Debemos coincidir con el voto particular publicado junto a la sentencia que el nuevo planteamiento de la ejecución de resoluciones parcialmente estimatorias depara un escenario de alta inseguridad jurídica para los contribuyentes.

En primer lugar, porque las resoluciones de los Tribunales económico – administrativos no siempre delimitan el motivo de la estimación parcial de forma tan nítida como pretende el Tribunal Supremo. La aplicación de la doctrina del doble tiro de la Administración, que supone en definitiva la posibilidad de que la Inspección vuelva sobre sus pasos corrigiendo los errores en los que haya incurrido, ha provocado que los Tribunales abunden en sus estimaciones parciales señalando de forma expresa que la Administración puede volver a motivar, fundamentar, calcular o estimar elementos de la obligación tributaria.

Esas actuaciones supondrán muchas veces actuaciones de instrucción ya sea por la Oficina Técnica o por los equipos o unidades de inspección. ¿En qué situación se encontrarán los contribuyentes en estos casos? Si se opta por considerar estas situaciones como estimaciones por razones de forma, la situación actual se mantendrá y el contribuyente mantendrá una expectativa razonable de que el procedimiento en esta segunda ronda, tenga una duración cierta. Ahora bien, si se opta por considerar estas situaciones como estimaciones por razones de fondo, al no haberse producido indefensión lo cierto es que la inspección dispondrá de un plazo de nada menos que de cuatro años para realizar unos cálculos o averiguaciones que debió realizar en el plazo inicial del procedimiento inspector.



■

**En muchos casos
nos encontraremos
ante expedientes que
no implican el devengo
de intereses de demora**

■

En definitiva, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector habría desaparecido pues la Inspección sabría de antemano que si no puede finiquitar unos cálculos o averiguaciones siempre dispondrá de una segunda oportunidad, ahora de cuatro años para realizar estas actuaciones.

En segundo lugar, porque se deja vacío de contenido el artículo 239.3 LGT. En efecto, esa disposición prevé la obligatoriedad de que la Administración ejecute la resolución en un plazo de un mes, pero si incumple dicho plazo no habrá efecto alguno para la incumplidora salvo que se dejen de devengar intereses de demora a su favor. Pero es que en muchos casos nos encontraremos ante expedientes que no implican el devengo de intereses de demora a favor de la Administración. Además, la ejecutividad del acto anulado en tanto no sea ejecutado por la Administración determina que el contribuyente sigue soportando los efectos de un acto ya declarado contrario a derecho durante, ¿cuánto tiempo? Conforme a la nueva doctrina hasta que la Administración tenga a bien proceder a ejecutar la resolución pues no se deparan consecuencias realmente gravosas para el incumplidor.

Nos encontramos, sin duda, ante la consagración de un nuevo deterioro de la posición del contribuyente en la relación jurídico-tributaria. El incumplimiento de un plazo por parte del obligado tributario depara sanciones cada vez más gravosas. Sin embargo, la interpretación de la reforma legislativa aprobada en 2015 ampara que quizá el incumplimiento más grave posible, prolongar la eficacia de un acto administrativo a sabiendas que es contrario a derecho, no tenga en muchas ocasiones ningún efecto perjudicial para la Administración incumplidora.

Como señala el voto particular bien podría haberse aprovechado para establecer alguna consecuencia de la utilización por el legislador de un término imperativo asociado al plazo de un mes para ejecutar las resoluciones.