

**DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL PLAZO  
PARA LA EJECUCIÓN DE LAS ACTUACIONES  
INSPECTORAS.  
SENTENCIA DE 27/09/2022.**



ILUSTRE COLEGIO  
DE LA ABOGACÍA  
DE MADRID

# ÍNDICE

I.INTRODUCCIÓN. SENTENCIA DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2022 .....	4
II.MARCO NORMATIVO .....	4
III.EVOLUCIÓN DOCTRINAL Y NUEVO CRITERIO FIJADO POR LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27/09/2022 .....	8
IV-CONCLUSIONES .....	10

# I. INTRODUCCIÓN

El plazo para la ejecución de las resoluciones económico administrativas derivadas de actuaciones inspectoras, ha sido siempre muy controvertido. Sin embargo, nuestro Tribunal Supremo estableció un criterio que se ha venido manteniendo constante desde el año 2017. Este criterio jurisprudencial se ha visto modificado en virtud de la Sentencia de 27 de septiembre de 2022 que fija nueva doctrina sobre dicho plazo de ejecución.

El presente trabajo hace un análisis de la [sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de septiembre de 2022, nº 1197](#), recaída en el procedimiento de Recurso de Casación número 5625/2020 y cuyo Ponente ha sido EL Magistrado Don Rafael Toledano Cantero, la cual cuenta con el voto particular de uno de sus miembros.

En la misma se fija nuevo criterio en relación el plazo para la ejecución de las resoluciones económico-administrativas en el seno de un procedimiento de inspección, distinguiendo entre aquellas situaciones en las que en virtud de una reclamación económico administrativa se declara la anulabilidad de la liquidación resultante y de sus sanciones por motivos de forma o cuando se produce la nulidad por motivos de fondo o motivos materiales.

## II. MARCO NORMATIVO.

La sentencia objeto de este estudio, hace referencia al plazo para ejecutar una resolución judicial o económica administrativa en el seno de un procedimiento de inspección tributaria. En concreto en la misma se analiza la evolución normativa de los artículos que regulan dichas actuaciones y entorno a los que se establece su nueva doctrina. Estos son el artículo 150.7 y 239.3 de la [Ley 58/2003, de 17 diciembre](#),

[General Tributaria](#), y el artículo 66.2 del [Reglamento General en materia de Revisión administrativa \(RGRA\)](#). Pues bien, la conjunción de todos ellos es lo que da la base de la doctrina establecida en la Sentencia mencionada.

Actualmente el plazo de las actuaciones inspectoras se regula en el artículo [150 de la Ley General Tributaria \(LGT\)](#). Sin embargo, en el presente trabajo sólo se analizará el apartado séptimo del mencionado artículo:

*<<150.7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.*

*Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.>>*

Es decir, el artículo 150.1 establece que el plazo de las actuaciones inspectoras de 18 o 27 meses en función de los casos, sin embargo, si como consecuencia de una resolución judicial o económico administrativa que aprecie defectos formales, se ordenara la retroacción de las actuaciones inspectoras, este plazo será el que reste desde ese momento en que se retrotraigan las actuaciones hasta el plazo máximo del 150.1, o de 6 meses si el plazo anterior fuera inferior.

En este artículo se establece por tanto en primer lugar cuales son las consecuencias de

la anulación de una liquidación **por motivos formales** y en su caso de la sanción (retroacción de las actuaciones) y en segundo lugar cual es el plazo para la ejecución de dichas resoluciones dentro del plazo máximo del artículo 150.1.

Por su parte el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria (LGT), establece que la resolución estimatoria de las reclamaciones económico administrativas (con carácter general) podrá anular total o parcialmente el acto impugnado **por razones de derecho sustantivo o por defectos formales**. Por tanto, este artículo permite la anulación no solo por razones formales sino también por razones de derecho sustantivo, estableciendo que cuando lo sea por razones formales se retrotraerán las actuaciones, toda vez que si dentro del procedimiento ha habido un defecto formal que ha generado indefensión la conciencia no es solo la anulación de la liquidación sino que se retrotraigan las actuaciones al momento de haberse producido dicho defecto de forma invalidante.

*<<239.3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.*

*Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.*

*Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.*

*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. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el **plazo de un mes.**>>*

Por último, el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión administrativa (RGRVA) que desarrolla la Ley General Tributaria, establece que **cuando se resuelva la reclamación por motivos de fondo**, no habrá retroacción de las actuaciones, sólo se anulará total o parcialmente el acto impugnado:

*<<66.3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.*

*En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.*

*Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.>>*

### III.- EVOLUCIÓN DOCTRINAL Y NUEVO CRITERIO FIJADO POR LA STS 27/09/2022.

Como ya hemos mencionado, la Sentencia de referencia realiza un cambio de doctrina en relación al plazo para la ejecución de los actos resultantes de una reclamación económico-administrativa o judicial en el seno de un procedimiento de inspección y el “dies a quo” de dicho plazo.

La Jurisprudencia que se ha mantenido constante hasta la fecha de la Sentencia de septiembre de 2022, establecía que la Administración, una vez producida la anulación de la liquidación y ordenada la retroacción de las actuaciones tenía la obligación de finalizar las actuaciones en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan hasta la conclusión del plazo general, previsto en el apartado 1 del art 104 LGT o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior.

Esta era la interpretación que se hacía en torno a la redacción originaria del artículo 150.5 de la LGT (actualmente el artículo 150.7), pero se refería a aquellas situaciones en las que las liquidaciones eran anuladas por defectos de forma generadoras de indefensión y por tanto en las que era preciso una retroacción de las actuaciones al momento en que se producía. Sin embargo, la regulación guardaba silencio sobre aquellos supuestos de hecho en los que las anulaciones de las liquidaciones se producían por motivos materiales o de fondo no generadores de indefensión y que por tanto no comportaba la retroacción de las actuaciones.

Pues bien, pese a esta ausencia normativa en el artículo 150, esta doctrina era la fijada, entre otras, en las sentencias de 27 de marzo de 2017 (rca. 3570/2015;

ES:TS:2017:1090); de 25 de enero de 2017 (rca. 2253/2015; ES:TS:2017:199), y de 30 de enero de 2015 (rca. 1198/2013; ES:TS :2015:569) y consideraban 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 se había de respetar cuando la anulación lo fuera por razones sustantivas o de fondo, aun cuando técnicamente no puedan 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 artículo 150.5 LGT a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo.

Con posterioridad a esta doctrina jurisprudencial, se produjo la modificación del artículo 150, modificación introducida por el artículo Único.27 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, por la que se reubica en un nuevo apartado dicha previsión, concretamente en el apartado 7 del artículo 150 LGT, en el cual se introdujo una variación en su redacción al especificar que la misma sería de aplicación cuando se produjera la retroacción **por defectos formales** (especificación que en la redacción anterior no se contemplaba). Por lo tanto, el plazo establecido en este apartado séptimo es sólo cuando se aprecien motivos formales.

Como consecuencia el Tribunal se ha visto obligado a modificar su criterio para fijar el plazo y el “dies a quo” en aquellos supuestos en los que se anula una liquidación por motivos materiales y de fondo.

Así, establece el Tribunal que cuando se trata de una estimación por motivos de fondo, que no comporta retroacción de actuaciones, el plazo en que han de ser notificados los actos resultantes de la ejecución es el de un mes (previsto en el artículo 66.2 del RGGRA).



Ahora bien, el cómputo de un mes ha generado mucha controversia, pues en el mencionado artículo 66.2 del Reglamento se establecía que, se computaba desde que tenía entrada en el órgano encargado de su ejecución, lo que suponía dejar al arbitrio de la Administración el cumplimiento del plazo referido. Así, por este motivo y en virtud del principio de personalidad única de la Administración, la sentencia que estamos analizando, acoge el criterio ya fijado en Sentencia de 19/11/2020, y reiterándolo establece que, “el **dies a quo**” del plazo de 1 mes **es desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria**, por ser el que ofrece mayor transparencia y fiabilidad a los terceros cuyos derechos.

Por todo ello, el Supremo se ha visto en la necesidad de fijar **nuevo criterio** respecto al plazo y el “dies a quo” cuando la resolución económica administrativa a ejecutar consiste en la anulación, por motivos de fondo, del acuerdo de liquidación en un procedimiento inspector, y por tanto, así lo hace la Sentencia de 27/09/2022 establece en su fundamento de derecho Noveno:

*<< El órgano administrativo debe notificar los correspondientes acuerdos de ejecución en el plazo de un mes previsto en el artículo 239.3 LGT, y art. 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo.>>*

## IV-CONCLUSIONES.

- El plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales económico administrativos que consistan en la anulación por motivos de fondo o materiales, el plazo será el establecido en el 239.3 de la LGT y en el de 66.2 del RGGRA, de 1 MES DESDE QUE LA RESOLUCIÓN TENGA ENTRADA EN EL REGISTRO DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.
- El plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales económico administrativos que consistan en la anulación por defectos formales y que comporta la retroacción de las actuaciones, será el establecido en el art.150.1 por emisión del 150.7 de la LGT, esto es EN EL PLAZO QUE RESTE O EN 6 MESES SI ESTE PLAZO ES MAYOR.

En Madrid a 30 de enero de 2023.

UNIDAD TÉCNICA JURÍDICA BIBLIOTECA

ÁREAS PROCESALES

COLEGIO DE ABOGADOS DE MADRID, C / SERRANO 9, BIBLIOTECA

TEL: 91 788 93 80

RESUELVE TUS CONSULTAS EN LA UNIDAD TÉCNICA JURÍDICA. ACCEDE DESDE LA WEB  
icam.es – ÁREA RESERVADA – FORMACIÓN BIBLIOTECA – CONSULTAS PROCESALES