

A LA VISTA DE NUEVAS MODIFICACIONES DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (I)

Este es el primero de lo que pretende ser una serie integrada por varios comentarios realizados por diversos autores a la vista de las anunciadas modificaciones de la Ley General Tributaria.

LA ESTRATEGIA DE REDUCCIÓN DE LA CONFLICTIVIDAD Y LAS INCERTIDUMBRES EN LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES Y SENTENCIAS

Ana María Juan Lozano

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València.

1. Consideraciones previas.

El final de las incertidumbres respecto a la formación de Gobierno devuelve al horizonte tributario un escenario que, según lo anunciado, en fechas muy próximas reavivará los debates técnicos que ya se iniciaron cuando se publicó el 23 de octubre de 2018 el “*Anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias*”. La parálisis política posterior determinó que el plazo para formular observaciones en información pública se cerrara el 15 de noviembre de 2018, quedando en suspenso su tramitación a partir de ese momento.

La propia denominación del Anteproyecto evidencia cómo uno de sus objetivos básicos, ya clásicos -la introducción de medidas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal - ha venido amparando y justificando las sucesivas modificaciones que se han considerado necesarias desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, “LGT”). No sólo las insuficiencias recaudatorias que tensionaron tanto la relación jurídico-tributaria en el largo ciclo de crisis – iniciado en realidad muy pocos años después de que comenzara a rodar la “nueva” LGT- sino también la propia evolución de otros factores -técnicos y relativos a tendencias internacionales de administración pública en la aplicación de los tributos- confluyen en ello. Y así, de nuevo, nos encontramos ante una próxima modificación de la LGT anunciada como una herramienta básica de política tributaria.

A mi entender, también de nuevo conviene prestarle la mayor atención posible una vez cerrado el paréntesis; una atención formulada con la mayor asepsia y ánimo constructivo posible porque es lo que exigen modificaciones tan relevantes para los intereses públicos y privados como son las que atañen a la definición de un equilibrio básico para la sostenibilidad de cualquier proyecto social. En definitiva, cuando se alcanza un razonable consenso respecto al equilibrio en la relación jurídico-tributaria no se está sino poniendo de manifiesto que se han alcanzado, con un grado de razonable satisfacción, los niveles necesarios de aceptabilidad social y de la legitimidad atribuida a la actuación administrativa por unos contribuyentes que asumen que contribuyen porque son ciudadanos plenos, y ello no sólo depende de la regulación de cada tributo. La LGT constituye un elemento esencial para la justicia fiscal, porque ya hace mucho tiempo que la realidad ha evidenciado cómo y hasta dónde se quiebra y distorsiona el patrón de justicia redistributiva buscado con la regulación de los distintos tributos cuando los resultados de su aplicación efectiva se alejan de su modelo teórico normativo. Y en esa brecha influyen factores que afectan e incumben a todos los aplicadores de las normas tributarias, no sólo a los ciudadanos; creo que pretender ignorarlo no es sino intentar ignorar la realidad.

Con el humilde ánimo de intentar contribuir, constructivamente, al debate que sin duda se reabrirá en próximas fechas es mi propósito para el inicio de año y década comenzar con este artículo una serie de comentarios y reflexiones, pura invitación al diálogo, con un claro y transparente objetivo: caminar hacia una nueva, y serena, modificación de la LGT que pueda abarcar todo lo que se pueda considerar necesario, y no sólo algo de ello a riesgo de tensionar en exceso el logro de ese necesario equilibrio. Unas modificaciones que pudieran aprobarse con el mayor grado de certidumbre y consenso respecto a la aceptabilidad de los cambios, en atención al conjunto de principios que vertebran el sistema en el que quedarían insertos. Lo cual, como veremos, con relación a determinadas cuestiones puede obligar a considerar con una visión sistemática el contexto normativo más amplio sobre cuyos ajustes puede convenir reflexionar, ello a la vista de las experiencias que han revelado los interrogantes que plantea en el orden procesal la fuerte singularidad de un modelo de aplicación de los tributos articulado, principalmente, sobre el pilar de las autoliquidaciones.

Es por ello que, si se permite una expresión coloquial, he preferido señalar en este primer artículo de la serie aquello que, en mi opinión, “ni está ni se le espera” entre los cambios previstos; mi propósito es comenzar señalando materias ausentes en el Anteproyecto y justificando, en consecuencia, las razones para no desaprovechar la ocasión de incluirlas. Precisamente, el tiempo transcurrido en este largo paréntesis – más de un año desde que se cerró el trámite de información pública- puede contribuir a añadir reflexiones suscitadas por lo acontecido en este tiempo, y de ello, quizá, pudiera concluirse que la mejor opción no sea, simplemente, seguir simplemente adelante con el Anteproyecto en su configuración inicial. Dada la complejidad que comporta el debate relativo a todos los cambios proyectados, y los aquí sugeridos, considero preferible comenzar por lo más ausente en el Anteproyecto, dada la premura previsible en los tiempos de tramitación próxima. Premura que, en mi opinión, no debería convertirse en un objetivo en sí misma porque ello puede conducir a la común confusión entre lo urgente y lo importante.

En primer término, y aun siendo plenamente consciente del riesgo de impertinencia que se me atribuya, creo que la propia denominación del Anteproyecto es algo deficitaria porque puede entenderse que señala sólo de forma fragmentaria los que ha sido anunciados para el Plan Estratégico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria 2019-2022 como objetivos simultáneos en las estrategias contemporáneas de las Administraciones tributarias con las que nos alineamos: prevención y lucha contra el fraude sin duda, pero también estrategias generales para una reducción de la litigiosidad, para el fomento del cumplimiento cooperativo y para dotar de consecuencias jurídicas reales a los estándares de gobernanza en todas las partes de la relación jurídico-tributaria (que, sin duda ya, es triangular en la medida en que incluye internacionalmente a los intermediarios fiscales, junto a obligados tributarios y Administraciones).

Ciertamente la reducción de la litigiosidad es ya un clásico en las menciones de las Exposiciones de Motivos de todos los proyectos de modificación de la LGT, pero no deja de sorprender los pasos que aún nos alejan de otros entornos, como el Reino Unido, en los que se otorga, sin complejos, protagonismo directo al diseño de una estrategia general de litigación en los conflictos fiscales que se aborda integralmente con distintos elementos normativos y aplicativos (<https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategies>).

Desde que se aprobó la LGT todas las sucesivas modificaciones han venido haciendo hincapié en sus distintas denominaciones en las “medidas para la prevención y lucha contra el fraude” pero sólo eso. Sin embargo, hoy en día es indiscutible que el conjunto de costes, públicos y privados, que se ven implicados en la complejidad actual de la aplicación de los sistemas tributarios requiere reconocer las distorsiones que respecto a la justicia fiscal se generan cuando

la reducción de la conflictividad se convierte en una invocación sistemática en las Exposiciones de Motivos pero no llega a abordarse, con todo el protagonismo que merece, una estrategia general para la resolución de conflictos tributarios. Porque el sentido final de los fallos no es en absoluto inocuo en términos de gasto público. Sin duda el mayor factor distorsionador de la justicia fiscal efectiva es el fraude, pero también contribuyen a esas distorsiones todos aquellos conflictos que se zanján tras muchos años de dilación con responsabilidades patrimoniales, devoluciones, intereses y reembolsos de costes de garantías; en definitiva, no son sino los contribuyentes quienes lo pagan con un resultado que distorsiona el patrón de justicia fiscal teórico. Las conclusiones respecto a los costes de competitividad obtenidas desde el análisis económico del Derecho no se encuentran estudiadas institucionalmente en España por referencia al ámbito tributario, pero no resulta complicada su intuición a la vista de las conclusiones sí formuladas respecto a los costes de los litigios civiles.

Permita y disculpe el lector que presente estas líneas introductorias como eco en el tiempo de uno propio anterior y como complemento de otro realizado en colaboración con Javier Martín Fernández. El 21 de abril de 2014 publicaba en este mismo medio unos comentarios cuyo título no requiere más que su mera evocación : “Sobre la reducción del fraude y la litigiosidad tributaria como objetivos simultáneos: Invitación al estudio y diálogo a la vista de la reforma de la LGT” (<https://elderecho.com/sobre-la-reduccion-del-fraude-y-la-litigiosidad-tributaria-como-objetivos-simultaneos-invitacion-al-estudio-y-dialogo-a-la-vista-de-la-reforma-de-la-lgt>). Decía en aquellas reflexiones algo respecto a lo que mantengo plena convicción, y que no puedo sino reiterar: *“Las presentes reflexiones parten de la idea de que no supone una renuncia al objetivo de detección, control y represión del fraude fiscal la simultánea asunción de una realidad en la que la aplicación de los tributos viene generando unas disfunciones y efectos negativos cuya corrección también puede y debe intentarse. Y a la inversa, hablar de reducción de los niveles de litigiosidad e inseguridad jurídica en absoluto puede ni debe interpretarse como renuncia en la lucha contra el fraude, ni con la generación de soluciones ajenas a los principios de legalidad y contribución de acuerdo con la capacidad económica. Al margen de quienes se sitúen en los márgenes de la ilicitud, creo que la inmensa mayoría de los agentes afectados está de acuerdo con esta idea básica de partida. Se trata, pues, de objetivos a perseguir de modo simultáneo y que, en modo alguno, presentan contradicción entre ellos ni exclusión de uno por otro. Avanzar hacia un incremento de la seguridad jurídica y una depuración en el sistema de resolución de conflictos en modo alguno es incompatible con la lucha contra el fraude, sino todo lo contrario”*.

En la misma línea realizábamos Javier Martín Fernández y yo mismo una primera aproximación al Anteproyecto que ahora nos ocupa con unos breves comentarios publicados el 11 de noviembre de 2018, bajo el título “¿Una reforma tributaria para incrementar la litigiosidad?” (<https://elderecho.com/una-reforma-tributaria-incrementar-la-litigiosidad>)

Creo que somos muchos quienes seguimos pensando que ésta puede ser sin duda una buena ocasión para volver a modificar la LGT en la medida en que su devenir siga requiriendo los ajustes necesarios que demanda la realidad, pero también pensamos que es la ocasión para abordar sin prisas, prejuicios ni reduccionismos todo lo que demanda la realidad actual en la aplicación de los tributos. Que más que nuevas modificaciones parciales pueda concebirse, de modo más ambicioso, una reforma que guarde correspondencia con paradigmas de actuación, también más ambiciosos en la actualidad, de las Administraciones tributarias. Todo lo que haga falta, para que ese todo no se quede reducido en el ámbito normativo a un perímetro más pequeño e insuficiente que aquello que se corresponde con las necesidades estratégicas requeridas por la aplicación de los tributos de España en el contexto que le corresponde.

La propia Agencia Tributaria publica en su web las directrices de ese Plan Estratégico 2019-2020

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ componentes / Notas de prensa/La Agencia Tributaria reforzara la asistencia al contribuyente con un proyecto piloto de borrador de IVA y remision de datos s en Sociedades.shtml>) como una estrategia completa alineada con todas las necesidades y tendencias reconocidas en nuestro entorno, pero en determinados aspectos es necesario un complemento normativo que no puede escapar a las modificaciones de la LGT (y de las leyes que sean necesarias), porque entonces ese Plan Estratégico a su vez deviene impracticable por ausencia o disfunción del marco jurídico. Y con ello no sólo pierde practicabilidad sino también fuerza de convicción. Si más que una reforma en sentido propio caemos en meras modificaciones parciales, centradas sólo en determinados aspectos es muy difícilmente evitable el riesgo añadido de tensionar en exceso el equilibrio pretendido.

Por un lado, si de resolución de conflictos se habla no puede dejar de abordarse normativamente un replanteamiento de la funcionalidad de las vías de revisión para alcanzar soluciones distintas, anteriores o alternativas, a su finalización mediante resolución económico-administrativa y sentencia. De la necesidad de afrontar el espacio normativo entre las actas con acuerdo previstas en la LGT y la conciliación judicial regulada en la LJCA me ocupaba muy sumariamente en el artículo al que antes me refería. Ahora creo, sin duda, que es el momento oportuno para un debate técnico, y frío, que conduzca a no aprobar otra ley de modificación parcial de la LGT sin haber considerado si la vía económico-administrativa demanda también algún cambio para cubrir ese “hueco normativo” que impide formular una estrategia general de litigación que permita resolución anticipada del conflicto en todas sus posibles fases, máxime teniendo en cuenta que la dimensión internacional tampoco escapa a ello. Creo que esta es una cuestión esencial que merece la atención específica que se le dedica por Jesús Rodríguez Márquez en un próximo artículo de esta serie.

Por otro lado, también resulta esencial resolver los retos normativos que plantean los otros objetivos incluidos en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria: Gobernanza, Códigos de Buenas Prácticas y cumplimiento cooperativo. Cuando la Administración asume un papel activo en las distintas manifestaciones de la auto-regulación -como el inicio de un camino también alineado con los nuevos paradigmas de las Administraciones al servicio de sus ciudadanos- no puede tampoco dejar de atenderse en una modificación de la LGT al impacto que ello supone y, sobre todo, de los ajustes normativos que puedan resultar necesarios para reflejar su proyección en el ámbito sancionador o en el régimen de responsabilidades. También entiendo que este conjunto de cuestiones resulta esencial, y que ello merece la atención específica prestada por Javier Martín Fernández en un tercer artículo.

Pero, dado que, como antes advertía, yo he considerado preferible comenzar en esta ocasión por lo más ausente. Creo que lo más ausente, y no menos importante, ante próximos nuevos cambios de la LGT – y las correlativas modificaciones que pudiera exigir en la LJCA- es atender a la fase de ejecución de resoluciones y sentencias cuya regulación actual es nimia, y cuya enorme problemática está teniendo que ser abordada de forma constante por el Tribunal Supremo en un orden interpretativo. Basta atender a la sucesión de autos de admisión de recursos de casación y sentencias de los dos últimos años para advertir cuán en el aire se encuentra una fase tan decisiva para la tutela judicial efectiva de los intereses públicos y privados como es la ejecución de los fallos. Porque, de nuevo, aquí se vuelven a presentar, quizá incluso con mayor crudeza, los mismos efectos perversos respecto al patrón de justicia fiscal teórico que antes señalaba. Esta carencia normativa, las incertidumbres que ello provoca en un entorno tan fuertemente singularizado como el tributario, y su impacto en la definición de una estrategia general de reducción de la conflictividad, justificada por las razones apuntadas, es a lo que quiero atender en esta llamada de atención. La alternativa es mantener las actuales dosis de inseguridad jurídica en la materia; la opción es entre ser proactivo o continuar en una posición

reactiva a los criterios jurisprudenciales con todos los costes públicos y privados que ello comporta.

Merece la pena centrar el tema con la atinada reflexión del magistrado Jesús M^a Calderón González¹

“La ejecución de sentencias en todos los sectores el ordenamiento jurídico constituye una prescripción esencial de la tutela judicial efectiva. Y en el ámbito tributario y en concreto en la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y por supuesto en el Tribunal Supremo, donde cada día se enjuician pretensiones de cuantía económica de más importancia, la ejecución plantea una mayor dificultad a los jueces y tribunales encargados por mandato constitucional de hacer ejecutar lo juzgado, dificultad acrecentada porque la misma se lleva a cabo por una de las partes del proceso, cuya sentencia se trata de ejecutar, la propia Administración. Ello comporta que, en algunos casos, la ejecución sea incluso de mayor complejidad que la resolución del litigio origen de aquélla. Es más, se está produciendo un fenómeno que, al menos, cabe calificar de preocupante, como tendremos ocasión de examinar cual es que una vez dictada sentencia por el Tribunal Supremo y planteándose la ejecución de la misma, la ejecución vuelve a llegar nuevamente al Tribunal”.

No he conseguido localizar datos estadísticos que recojan la proporción de nuevos litigios suscitados por la ejecución de sentencias, pero la incidencia del problema encuentra fiel reflejo en una sucesión de autos y sentencias recientes del Tribunal Supremo, a partir de los cuales voy a intentar presentar a continuación las claves y el estado de situación actual del problema, apuntando someramente sus efectos.

2. Las incertidumbres derivadas de la naturaleza jurídica de la actividad de las Administraciones tributarias en ejecución de fallos.

Como señalaba Calderón González, las singularidades de la ejecución de sentencias en el ámbito contencioso-administrativo vienen muy condicionadas porque es una de las partes del proceso quien debe proceder ello, y a su vez en el ámbito tributario se presentan fuertes singularidades que complican aún más la cuestión.

En primer lugar, los supuestos de ejecución de sentencias en materia tributaria son muy relevantes cuantitativamente, tanto en cantidad de Acuerdos de ejecución dictados como en cuantía de deuda afectada y, como el autor antes señalado advertía, se requiere de nuevo la aplicación de la normativa sustantiva afectada con la complejidad añadida de ajustarla al sentido del fallo.

En segundo lugar, en materia tributaria la ejecución de sentencias plantea prácticamente en todos los casos cuestiones no abordadas ni zanjadas directamente en la sentencia; ello es consecuencia, cuando menos, de la dinámica de los intereses de demora y/o suspensivos como deuda accesoria cuyo régimen es susceptible de generar nuevas controversias en cuanto a su cómputo y períodos de devengo, a lo cual puede sumarse que en ese momento es posible que se haya producido una transmisión de deudas y/o sanciones con los efectos y limitaciones que resultan de los artículos 39 y 40 LGT.

En tercer lugar, ha cristalizado en la jurisprudencia la distinción entre ejecución de sentencias que suponen una retroacción en el procedimiento de origen (estimaciones por vicios de procedimientos) y ejecución de sentencias con fallos parcialmente estimatorios por vicios sustantivos que requieren un “recálculo” de liquidaciones y/ o sanciones, de tal modo que la

¹ (La ejecución de sentencias tributarias, Ed. Lex Nova- Thomson Reuters, 2014, pag. 13):

ejecución versa sobre cantidad ilíquida o no inequívocamente determinable; sin embargo, pervive en gran medida la incertidumbre respecto a cuál es en uno y otro caso la naturaleza jurídica de la actuación administrativa en esa fase de ejecución de sentencia. Esto dista mucho de ser un interrogante en el plano dogmático porque de ello depende la identificación de la normativa aplicable y los efectos que se deriven; no puede olvidarse que la fase de ejecución de sentencias se encuentra directamente afectada por las exigencias constitucionales que derivan del derecho a la tutela judicial efectiva y, por tanto, determinados aspectos no se ubican en una dimensión de estricta legalidad. Este es otro aspecto que, de modo transversal, no puede dejar de tomarse en consideración ante cualquier reforma o modificación de la LGT. Determinados aspectos se encuentran directamente afectados por el marco constitucional; ni la ausencia de norma específica permite eludir las exigencias derivadas de los principios y derechos constitucionalmente concernidos, ni con norma específica pueden mutarse sus proyecciones en los términos reconocidos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Por último, en cuarto lugar, resulta obligado plantear la resonancia de los tres puntos anteriores en un doble escenario: ejecución de sentencias y ejecución de resoluciones administrativas. El modelo de revisión administrativa previa a la judicial genera una doble complejidad que, a su vez, conduce, a mi juicio, a la necesidad de analizar de modo sistemático el esquema de la LGT y de la LJCA para evitar resultados incongruentes o carentes de racionalidad. La peculiaridad que supone el tránsito preceptivo por la vía económico-administrativa hasta alcanzar el control judicial de los actos, unida al régimen de ejecutividad de las resoluciones administrativas, supone que la Administración tributaria puede desarrollar una actuación que, sin corresponderse ya con el ejercicio originario de sus potestades, es distinta en la dimensión normativa según que se trate de ejecución de resoluciones o ejecución de sentencias dado el ámbito de aplicación de la LGT y la LJCA.

No obstante, en mi opinión, lo que es difícilmente sostenible en términos de racionalidad constitucional sería llegar a un resultado según el cual del artículo 24 CE se deriven unas mayores garantías, que descenderían en gradiente en tres hipótesis: i) cuando no se trata de ejecución de sentencias en el orden contencioso-administrativo (recuérdese la fundamental advertencia de Jesús Calderón que señala la singularidad de que en éste es una de las partes del proceso quien ejecuta y no el propio órgano judicial), ii) cuando se trata de la ejecución de sentencias en el ámbito contencioso-administrativo, incluyendo la materia tributaria, iii) cuando se trata de ejecución de resoluciones administrativas y económico-administrativas según la regulación de la LGT.

A mi entender, y anticipando de modo muy sumario la conclusión de las reflexiones que considero elemento nuclear sobre el que articular el debate relativo a la regulación, interpretación y aplicación de la fase de ejecución de resoluciones y sentencias, el análisis que debe realizarse es el que se corresponde con esa sucesión y no a la inversa. Es decir, lo no disponible – tanto con norma específica como a falta de ella- son los derechos y garantías que se corresponden con la proyección en fase de ejecución de sentencias del núcleo esencial del derecho a la tutela judicial efectiva (doctrina construida fundamentalmente a partir de las STC 67/1984 y STC 176/1985); y para ello resulta esencial delimitar correctamente la naturaleza y régimen jurídico de la peculiar actuación administrativa derivada de esa especialidad del orden contencioso-administrativo según la cual se encomienda a la propia Administración demandada la ejecución del fallo.

En otros ámbitos puede advertirse con mayor claridad la distinción absoluta entre la naturaleza jurídica de la actuación administrativa que dio origen al pleito y la realizada en ejecución de sentencia, que ya no se corresponde con el ejercicio de sus potestades sino con la distinta función de dar cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal competente en el seno del proceso

de ejecución, y así ha sido claramente afirmado por el Tribunal Supremo en diversas ocasiones. Por todas, basta con referenciar la STS de 18 de febrero de 2004 (rec.2565/2001).

“2ª) Conforme al principio de exclusividad jurisdiccional, que reconoce el artículo 117.3 y de obligatoriedad de cumplimiento de las sentencias y resoluciones firmes de los órganos judiciales, que incorpora el artículo 118 CE, han de interpretarse los artículos 103 y siguientes de la LJCA en el sentido de que no atribuyen potestad alguna a la Administración para la ejecución de las sentencias en el ámbito Contencioso-Administrativo, que corresponde a los Tribunales de este orden jurisdiccional, sino que confieren una simple función, la de cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal competente en el seno del proceso de ejecución del fallo (ATS 18 noviembre 1986)”.

Sin embargo, en el ámbito tributario nos encontramos en el punto que evidencia la siguiente sucesión de cuestiones pendientes en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo:

- Auto TS de 16 de julio de 2019, de admisión del recurso de casación 2931/2018:

“a) Determinar si los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación, sin abordar el fondo del asunto, suponen o no una retroacción de actuaciones -al margen de que se ordene ésta formalmente en el fallo- y si, en cualquier caso, forman o no parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por aquélla.

b) En directa conexión con tal cuestión, si la Administración ostenta en cumplimiento de lo ordenado en la sentencia una potestad propia o debe limitarse a observar lo mandado por los Tribunales de Justicia (artículo 117.3 CE, en relación con los artículos 103 y siguientes de la LJCA).

c) Precisar, en todo caso, el plazo de que dispone la Administración para ejecutar tal sentencia y qué consecuencias surgen de su incumplimiento y, en particular, si resulta aplicable el establecido en el artículo 104 LGT, en qué medida y con qué conciliación con los artículos 103 y siguientes de la LJCA”.

- Auto TS de 21 de noviembre de 2019, de admisión del recurso de casación 3673/2019, concordante con Auto TS de la misma fecha de admisión del recurso de casación 3607/2019 y con Auto TS de 28 de noviembre de 2019, de admisión del recurso de casación 4132/2018:

“a) Determinar si a la tasación pericial contradictoria practicada en ejecución de sentencia le son en todo caso aplicables las disposiciones administrativas contenidas en la Ley General Tributaria y normas de desarrollo, o si, por el contrario, sólo rigen para ella las normas procesales de los artículos 103 y siguientes LJCA, relativas a la ejecución de sentencia.

b) Precisar si el reconocimiento por sentencia del derecho a llevar a cabo la tasación pericial contradictoria excluye, en perjuicio del contribuyente, la limitación temporal para el ejercicio de las facultades y potestades de la Administración, y, por tanto, el procedimiento no queda sometido a plazo alguno de caducidad ni tampoco a que eventualmente se produzca la prescripción del derecho a liquidar”.

En la fundamentación de estos Autos se señala meridianamente la cuestión clave para el proceso de reflexión aquí reclamado:

“TERCERO.- La cuestión ahora necesitada de esclarecimiento ha de partir de la doctrina ya establecida, pero para analizar su compatibilidad con el régimen jurídico de los actos aquí debatidos y, más concretamente, si las normas legales que disciplinan la ejecución de la sentencia judicial firme y las atribuciones encomendadas al juez para su íntegro cumplimiento (artículo 103 y siguientes LJCA), son conciliables o pueden ser complementadas con las disposiciones administrativas que, en el ámbito que le es propio, acotan plazos y asignan consecuencias jurídicas a su inobservancia por la Administración, singularmente las que regulan la ejecución de los actos administrativos, sean revisores o no”.

3. Las incertidumbres relativas al régimen jurídico de la fase de ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario.

a) El mandato constitucional: la prohibición de indefensión.

Efectivamente, como los anteriores Autos evidencian, en materia tributaria todavía sigue resultando necesario determinar “*si la Administración ostenta en cumplimiento de lo ordenado en la sentencia una potestad propia o debe limitarse a observar lo mandado por los Tribunales de Justicia*”, presupuesto ontológico esencial para insertar correctamente esta peculiar actuación administrativa en las coordenadas marcadas por el artículo 24 CE en orden a la determinación de su régimen jurídico. Porque, en efecto, según los Autos arriba reseñados, resta por determinar si es posible una integración de la LJCA con la normativa específicamente establecida en la LGT cuando son las Administraciones tributarias quienes actúan en cumplimiento de fallos, pero, a su vez, en la determinación de este régimen jurídico no sólo se encuentra concernida una dimensión de estricta legalidad.

No parece fácilmente defendible que cuando, en otros órdenes, es el propio órgano judicial quien ejecuta la sentencia sigan proyectándose las garantías de audiencia y contradicción en los términos fijados por la doctrina constitucional (sumariamente apuntada más arriba dentro de los límites de estos comentarios), y sin embargo, en ausencia de norma específica en la LJCA, todos los derechos de defensa queden reducidos al incidente de ejecución posterior al nuevo acto. El incidente de ejecución, en definitiva, no es sino un medio impugnatorio adicional que multiplica, de nuevo, la carga de los órganos judiciales que deben resolver sobre una ejecución de sentencias que plantea las singularidades que venimos señalando.

Dada la gran diversidad de actos administrativos que son objeto de control judicial, resulta incluso lógico que la LJCA no establezca previsiones respecto a cómo debe resolverse específicamente en cada ámbito el desarrollo de esa peculiar función administrativa de colaboración para el cumplimiento de fallo, porque, en atención a las singularidades sectoriales, puede admitir variantes. Lo que no requiere de norma expresa, ni por tanto resulta disponible su modificación mediante precepto excluyente, es que tal actuación administrativa debe siempre articularse e interpretarse en el sentido más favorable a la efectividad del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Y en este punto es dónde debe atenderse a las peculiaridades que se presentan cuando el contexto normativo cuya aplicación se desencadena al ejecutar el fallo comporta las especialidades que señalaba el magistrado Jesús Calderón. No sólo en los supuestos de retroacción de procedimiento debe dictarse un nuevo acto en sustitución del

anulado; en todos los supuestos de estimaciones parciales por vicios sustantivos la ejecución de fallos comporta la necesidad de realizar una nueva liquidación, resulta de aplicación el régimen de los intereses y, además, a lo anterior se añaden las exigencias de garantías reforzadas cuando la ejecución atañe a actos administrativos de naturaleza sancionadora que deben ser sustituidos por otros distintos en los que puede variar la calificación o la cuantificación de la sanción.

Precisamente en esta línea de razonamiento la Sala de lo Contencioso-Administrativo, si bien no la Sección Segunda, en recientes sentencias de 30 de septiembre de 2019 y de 4 de octubre de 2019, (recursos de casación 5246/2018 y 4691/2018) advierte que no cabe incurrir en indefensión constitucionalmente vedada por omisión de audiencia en la fase de ejecución cuando, para el cumplimiento de lo ordenado en la sentencia en supuestos que requieren un “recálculo” de sanciones, fuese necesario abordar cuestiones no debatidas en el proceso o se requiriese la realización de operaciones sobre las que hubiese algún margen de apreciación. La proyección de esta garantía en el ámbito tributario es tan evidente por las singularidades que venimos señalando que no requiere mayor esfuerzo destacar la irrelevancia de norma específica que lo disponga para resultar exigible. Con mayor intensidad se advierte cuando se trata de la muy peculiar situación de ejecución de fallos que comportan la sustitución de unos actos administrativos sancionadores por otros que no pierden esta naturaleza. Ya el Voto particular formulado por el magistrado Ángel Aguillo Avilés en la sentencia TS de 16 de diciembre de 2014 (recurso de casación 3611/2013) se alineaba con esta posición.

Y a todo ello sumamos el problema previamente apuntado: ¿cómo defender que los estándares de protección de los derechos constitucionales puedan ser menores cuando se trata de ejecución de resoluciones administrativas que en los supuestos de ejecución de sentencias?

b) La integración del régimen jurídico de la fase de ejecución mediante disposiciones específicas de la LGT relativas a procedimientos tributarios.

Pero es que, además de lo anterior, la ausencia de toda conformación de expediente administrativo puesto a disposición del obligado tributario en fase de ejecución con carácter previo a su impugnación, mediante recurso contra la ejecución (si se trata de resolución administrativa) o incidente de ejecución (en caso de sentencia), no consigue evitar – sino todo lo contrario- la multiplicación de conflictos relativos a cuestiones de estricta legalidad que atañen en este momento a un amplio catálogo de cuestiones.

En efecto, la segunda reflexión que se deduce de los diversos Autos previamente reseñados es que, por la confluencia de los factores previamente enumerados, las especialidades de la preceptiva revisión económico-administrativa previa a la judicial suponen que, según los casos y las acciones instadas por los recurrentes, la actuación desarrollada por la Administración tributaria en cumplimiento de fallos lo sea en ejecución de resoluciones económico-administrativas o en ejecución de sentencias. En el primer caso, la LGT y su desarrollo reglamentario son parcos en regulación, pero alguna se establece respecto a plazos y recurso contra la ejecución (artículos 66 a 69 RGRV y artículo 241 ter LGT). Cuando se trata de la ejecución de sentencias el artículo 70 RGRV dispone que se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, remitiéndose en todo lo que no se oponga a ella a los previos artículos 66 a 69 RGRV. Pero, a su vez, el artículo 150.7 LGT establece un plazo máximo para la ejecución tanto de resoluciones administrativas como judiciales cuyo ámbito de aplicación ha sido establecido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, acatada por el TEAC, abarcando tanto los supuestos de retroacción derivada de estimación por vicio de procedimientos como de ejecución derivada de estimación parcial por vicios sustantivos. A ello se añaden en la actualidad múltiples interrogantes derivados de las dudas de hasta dónde, cómo y con qué efectos se integran las

disposiciones relativas a la fase de ejecución de resoluciones y sentencias con las disposiciones específicas de los procedimientos tributarios.

El abanico de cuestiones pendientes de que el Tribunal Supremo sienta criterio interpretativo es casi apabullante. A continuación se señalan algunas, sin ánimo de exhaustividad sino con intención de ilustrar la tremenda disfunción que genera, en un escenario de estrategias de reducción de la conflictividad e incremento de la seguridad jurídica (como factor de estabilidad y competitividad), la pervivencia de enormes espacios de riesgos y costes públicos y privados en los que la única certeza es la sobrecarga de trabajo que vuelve a desplazarse a las vías de revisión administrativa y al orden contencioso-administrativo, por cuestiones que deberían poder quedar zanjadas con carácter previo a la impugnación de los acuerdos de ejecución.

En primer término, resulta sobradamente conocido el foco de litigiosidad que se ha generado en los últimos años respecto al régimen de los intereses de demora y los intereses suspensivos, y las discrepancias que se repiten en múltiples casos respecto a su cuantificación y períodos de devengo (cuestión sobre la que inciden los cómputos por días derivados de los efectos del incumplimiento de los plazos de resolución establecidos en el artículo 26.4 LGT). A ello se añade que también la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2019 ha tenido que resolver una cuestión de tremenda trascendencia como era "*Determinar si, tratándose de intereses derivados de la suspensión de la deuda tributaria en sede jurisdiccional, su exigibilidad sigue el régimen general de los artículos 58 y 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pudiendo la Administración liquidarlos directamente, o si, por el contrario, dicha Administración debe dirigirse, con arreglo al artículo 133.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al órgano jurisdiccional que decretó la suspensión, pidiendo ser indemnizada mediante el pago de tales intereses con cargo a la caución o garantía constituida, de modo que si no lo hace en el plazo de un año que fija el precepto no podrá ya reclamarlos ni exigirlos*". El criterio del Tribunal Supremo ha sido admitir que "*La Administración, pues, también está legitimada, ejecutando la sentencia recaída, para exigir los intereses de demora durante el tiempo que la deuda tributaria estuvo suspendida en vía judicial, y debe hacerlo por los cauces previstos en la legislación tributaria y en ella no se contempla que se tenga que dirigir con carácter previo al órgano jurisdiccional que ha enjuiciado el asunto, lo cual no quiere decir, obviamente, que el ejercicio de esa potestad escape al control judicial, puesto que como dispone el apartado 1 del artículo 109 LJCA "la Administración pública, las demás partes procesales y las personas afectadas por el fallo, mientras no conste en autos la total ejecución de la sentencia, podrán promover incidente para decidir, sin contrariar el contenido del fallo, cuantas cuestiones se planteen en la ejecución"*. En mi opinión, trasladar inexorable e indefectiblemente de nuevo al órgano judicial en incidente de ejecución cualquier controversia relativa a la liquidación de intereses, que hubiera podido ventilarse con un trámite previo de audiencia y contradicción, no parece la solución más racional posible.

En segundo lugar, un muy considerable bloque de cuestiones -sobre las que ya ha recaído criterio o presentan pendencia por su reciente admisión de diversos recursos de casación- plantea una problemática que presenta un denominador común coincidente con el problema anterior. Muy sintéticamente condensado es éste: todas las cuestiones relativas al cumplimiento de los diversos plazos que, según lo que llegue a determinarse, sujetan a la Administración tributaria a una obligación de actuar y en resolver en plazo – no ya en los procedimientos tributarios en sentido propio sino en esa peculiar actuación administrativa en ejecución de fallos- requieren la acreditación de una serie de fechas cuyo control, a su vez, de nuevo aboca a una nueva impugnación si no se ofrece audiencia y vista del expediente. Por ilustrarlo con una de las cuestiones: como a continuación se reseñará brevemente, resta por determinar hasta dónde operan los estándares del deber de buena administración para discernir si los plazos para

la ejecución (sean cuales fueran) se cuentan desde la recepción de los fallos por las Oficinas de Relaciones con los Tribunales o desde su recepción por los órganos que deben dictar los Acuerdos de ejecución². Pero lo cierto es que cuando se recibe el Acuerdo de ejecución no se ofrece trámite alguno de acceso al expediente en que queden certificadas tales fechas; únicamente suele constar en el relato de los Antecedentes mención a la fecha en que se dice haber recibido por el órgano que dicta el Acuerdo de ejecución. También el propio cumplimiento del plazo para la ejecución de sentencias establecido en el artículo 104 LJCA presenta este denominador común. En los tiempos del deber de buena administración, considerar la actual como la mejor solución posible se me antoja insuficiente y muy alejado de estrategias modernas de reducción de conflictividad y minoración de cargas y costes para las vías de revisión y control judicial.

Porque, en efecto, a la cuestión relativa a desde cuándo se cuentan los plazos para la ejecución se suma un conjunto de interrogantes en cascada, y todos ellos exigen acreditación de un conjunto de datos y fechas en un expediente del que no se obtiene traslado a menos que se proceda a impugnar los Acuerdos de ejecución.

A pesar de las carencias normativas, el Tribunal Supremo ha terminado de identificar en sentencias de 22 y 23 de mayo de 2018 (rec. 315/2017, rec. 666/2017 y rec.1503/2017) que surge un procedimiento administrativo para la ejecución de resoluciones y sentencias parcialmente estimatorias por razones sustantivas, siendo distintas las previsiones aplicables cuando se trata de una estimación por vicios de procedimiento de la que resulta una retroacción de actuaciones en el procedimiento de origen. Resulta muy poco rebatible esa lógica afirmación que realiza el Tribunal Supremo respecto al carácter ritual y reglado de la actuación administrativa en ejecución de fallos; una cosa es discernir con claridad la distinta naturaleza de la actuación de la Administración tributaria cuando actúa en ejercicio de sus potestades y cuando actúa en cumplimiento de fallos, y otra muy distinta es derivar de ello que no es necesario en el segundo caso observar ninguna previsión ni principio general. Si de nuevo volvemos al análisis comparativo que antes apuntaba. ¿cómo puede ser que la normativa procesal regule al detalle la ejecución de sentencias cuando compete a los órganos judiciales y

² El Auto del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2018, de admisión del recurso de casación 4442/2018 identifica un doble interés casacional objetivo:

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

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

A su vez, el Auto del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2019, de admisión del recurso de casación 491172018 complementa el anterior:

Determinar (i) si el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse desde (dies a quo) el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo fue registrada en la AEAT o bien, por el contrario, tal plazo debe computarse únicamente desde que referida resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución; y, en todo caso, (ii) si el incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA -y, paralelamente, en la actualidad, en el artículo 239.3 LGT-, conforme a lo dispuesto en los artículos 62 y 63 LRJPAC (de redacción casi idéntica a los actualmente vigentes artículos 47 y 48 LPACAP), determinaría no la nulidad del acto administrativo sino, únicamente, una mera irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contemple la normativa vigente, como sería la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que la Administración incumplía el plazo de un mes prevista en el artículo 239.3 LGT

en el orden contencioso-administrativo la particularidad de que es la Administración, parte en el proceso, quien ejecuta no se encuentre sujeta a previsión alguna?

Si nos trasladamos de nuevo a la ejecución de fallos cuando supone una sustitución de los actos sancionadores inicialmente dictados, seguimos añadiendo cuestiones pendientes de ser resueltas y que presentan ese mismo denominador común: la necesidad de certificación en un expediente de hechos cuya acreditación sólo se obtiene, con el esquema actual, cuando se impugnan los Acuerdos de ejecución. Así, se encuentra *sub iudice* la determinación de si opera en fase de ejecución el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador establecido en el artículo 209.2 LGT como plazo de caducidad para el ejercicio de la acción sancionadora con efectos materiales extintivos³. Así, el Auto de 19 de enero de 2018, de admisión del recurso de casación 5684/2017 declara que procede: “*determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, en ejecución de la resolución anulatoria, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, en particular al plazo de caducidad de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT*”.

En una expresión final: demasiadas cosas. Demasiadas cosas en el aire respecto a la fase de ejecución de resoluciones y sentencias; con demasiados riesgos, costes y cargas para los intereses públicos y privados como para considerar prescindible, ante un proyecto de modificaciones de la LGT, un proceso completo de reflexión global respecto a qué solución dar a todos estos problemas. No he pretendido en este breve comentario realizar un análisis técnico completo de todas las cuestiones y problemas puntuales, sino intentar evidenciar que los niveles de incertidumbre palpables en el momento en que se aborda una nueva modificación de la LGT convierten en un problema en sí mismo la falta de certeza respecto a esta fase final de los conflictos tributarios.

c) La problemática específica que plantea el control judicial en materia tributaria y la ausencia de respuestas en la LJCA.

Por último, y también únicamente a título de mero apunte para su debate, creo necesario volver a una de las ideas más arriba indicadas: la conveniencia de analizar si la LJCA ofrece respuestas suficientes para las fuertes singularidades que presenta el control judicial de los actos y resoluciones tributarias. El modelo de aplicación de los tributos, basado en la actualidad fundamentalmente en las autoliquidaciones, ha puesto de relieve en tiempos recientes la disparidad de situaciones generadas cuando se produce una declaración de inconstitucionalidad, de infracción del Derecho de la UE, de ilegalidad de una disposición reglamentaria o simplemente de un cambio de interpretación jurisprudencial según que impacte sobre supuestos de autoliquidación o de liquidación administrativa. En otros ámbitos sectoriales no se produce esa peculiaridad, ni tampoco concurre la última que quería emplear como muestra de la necesidad de realizar un proceso integral de reflexión, y que vuelve a impactar en la problemática de ejecución de fallos. Las estimaciones parciales en la vía económico-administrativa previa al recurso contencioso-administrativo como singularidad que no concurre en otros ámbitos.

Tan relevantes son los interrogantes que siguen en el aire, respecto ya a cómo debe interpretarse la LJCA en lo relativo al objeto del recurso contencioso-administrativo, su admisión y el régimen de las medidas cautelares, que basta para cerrar estas páginas con referenciar el Auto

³ Auto de 19 de enero de 2018, de admisión del recurso de casación 5684/2017:

“*Determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, en ejecución de la resolución anulatoria, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, en particular al plazo de caducidad de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT*”.

del Tribunal Supremo de 5 de enero de 2018, por el que se admite el recurso de casación 6242/2017, y se atribuye interés casacional objetivo a la necesidad de aclarar qué pasa, qué se impugna, cómo y cuándo en todos los supuestos en los que la resolución económico-administrativa ha realizado una estimación parcial:

“TERCERO.- 1. La cuestión nuclear que se suscita en el presente recurso consiste en determinar en aquellos casos en que se produzca la estimación parcial de reclamaciones económico administrativas, si las restantes pretensiones, rechazadas por los tribunales económico administrativos, pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa o, por el contrario, el interesado ha de esperar a que se practique una nueva liquidación por parte de los órganos de la Administración tributaria.

2. La sentencia impugnada, según se expuso en el punto 3 del razonamiento jurídico precedente, opta por la segunda solución. Por el contrario, las salas de lo contencioso-administrativo de los tribunales superiores de justicia de Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana y de Madrid, en las sentencias identificadas en el punto 4.2 del primer antecedente de hecho de este auto, llegan a la otra conclusión.

3. La sentencia impugnada ha resuelto, por tanto, una cuestión en sentido contrario al desenlace alcanzado por otros órganos de esta jurisdicción, estando presente la situación que, definida en el artículo 88.2.a) LJCA , permite a este Tribunal Supremo apreciar la presencia de interés casacional objetivo.

4. Se hace, por lo tanto, necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre la cuestión, resolviendo la contradicción doctrinal existente entre los distintos tribunales de justicia. De esta manera, el Tribunal Supremo sirve al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española)”.

Termino estas breves páginas como empezaba; con la firme convicción de que la lucha contra el fraude no es un objetivo que excluya el simultáneo de alcanzar una estrategia general de reducción de los conflictos tributarios sino al contrario, creo que este segundo es imprescindible para poder alcanzar lo que también persigue el primero: que la aplicación efectiva del sistema tributario responda al patrón de justicia fiscal pretendido por su configuración sustantiva, sin distorsiones ni disfunciones. Si para ello es necesario tomar aire, y el tiempo necesario, para una reflexión que se traslade a modificaciones de la LGT, y de las que hagan falta, a buen seguro no faltarán aportaciones técnicas constructivas formuladas desde todos los operadores. Reducir en exceso las modificaciones proyectadas puede alejar las soluciones de las demandas de la realidad, tensionar aún más el equilibrio de la relación jurídico-tributaria y generar efectos paradójicos respecto a lo pretendido.