

Modificaciones previstas en los procedimientos de aplicación de los tributos

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Complutense de Madrid.

Gabinete de Estudios AEDAF.

Aunque examinar los proyectos normativos puede, según las vicisitudes del texto, no conducirnos a ninguna parte, en algunos casos es previsible que las modificaciones que se introduzcan en el proceso de su tramitación no afecten a su contenido sustancial. Este puede ser el caso del proyecto de RD anunciado recientemente, puesto que los motivos que lo explican le dan la cobertura necesaria para pensar que alcanzará su publicación en el BOE. Nos referimos al que viene destinado a modificar determinadas obligaciones tributarias formales y, especialmente, algunos aspectos de los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos, pues con él se trata de adaptar la normativa vigente a Directivas comunitarias así como a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, si bien se van a introducir disposiciones que no responden a uno u otro motivo.

Entre los diversos temas contenidos en el proyecto, nos llama la atención un par de cuestiones que afectan a la adecuación a la citada Ley de algunas obligaciones y aspectos procedimentales de la gestión tributaria, así como una reforma de una compleja materia cual es la ejecución de resoluciones económico-administrativas o sentencias que ha de llevar a efecto la Administración tributaria.

Comenzando por las cuestiones que suscita la Ley 11/2007, procederemos a examinar de forma sucinta cuál es su posición en el conjunto del ordenamiento tributario para dar noticia de los efectos que ha de tener su aplicación a las relaciones del contribuyente con el ciber-fisco, ya que las nuevas tecnologías son un instrumento con especiales posibilidades en el ámbito de la gestión tributaria en tanto es ésta un derecho de masas y de actos en masa, razón por la que pueden propiciar la supresión de algunas barreras actualmente existentes entre la Administración y los contribuyentes. Así se desprende de la Exposición de Motivos de la precitada Ley, cuando nos dice: *“... esa mayor proximidad al ciudadano de la Administración, derivada de la descentralización autonómica y local, no ha acabado de superar la barrera que sigue distanciando todavía al ciudadano de la Administración, de cualquier Administración, incluida la del Estado, y que, muchas veces, no es otra que la barrera que levanta el tiempo y el espacio:*

el tiempo que hay que dedicar a la relación con aquélla para la realización de muchos trámites de la vida diaria que empiezan a veces por la necesidad de una primera información que exige un desplazamiento inicial, más los sucesivos desplazamientos y tiempo que se dedican a posteriores trámites a hacer con la Administración para las actividades más elementales.”

Pues bien, en la orientación señalada, el eje fundamental de la Ley no es otro que la consagración del *derecho del ciudadano a comunicarse con las Administraciones por medios electrónicos*, lo que si bien es ya una realidad en el orden tributario, supone un paso adelante respecto de la situación de mera posibilidad o autorización con que hasta ahora la Ley General Tributaria contemplaba el uso de medios electrónicos (por ejemplo, en el artículo 96).

Las consecuencias del planteamiento de la Ley es, en primer término, su voluntad de regir, según veremos, en todas las Administraciones públicas en sus relaciones con los ciudadanos, de forma que su contenido trata de adaptar al nuevo marco de comunicaciones electrónicas las previsiones establecidas con carácter general por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. De ahí que sea necesario examinar, según dijimos, la posición en el ordenamiento de la Ley 11/2007 para afrontar el nuevo marco de relaciones entre la LGT y aquélla norma.

Dado el punto de partida fundamental de la LAECSP, de regular la forma de relacionarse la Administración con los ciudadanos, en la perspectiva de reconocérseles como derecho, la segunda finalidad a alcanzar va a ser la necesaria adaptación de las formas de actuación y de la tramitación de los expedientes a la realidad que imponen las nuevas tecnologías. Es decir, se exigirá la adecuación de los procedimientos –también los tributarios– al nuevo marco regulador, marco en el que viene a incidir en proyecto de Real Decreto al que nos venimos refiriendo.

Así se desprende de lo dispuesto en su artículo 34 (Ley 11/2007), cuando ordena:

Artículo 34. Criterios para la gestión electrónica.

La aplicación de medios electrónicos a la gestión de los procedimientos, procesos y servicios irá siempre precedida de la realización de un análisis de rediseño funcional y simplificación del procedimiento, proceso o servicio, en el que se considerarán especialmente los siguientes aspectos:

- a. La supresión o reducción de la documentación requerida a los ciudadanos, mediante su sustitución por datos, transmisiones de datos o certificaciones, o la regulación de su aportación al finalizar la tramitación.*
- b. La previsión de medios e instrumentos de participación, transparencia e información.*
- c. La reducción de los plazos y tiempos de respuesta.*
- d. La racionalización de la distribución de las cargas de trabajo y de las comunicaciones internas.*

Precepto éste en el que se inscriben las novedades a introducir por la norma reglamentaria proyectada.

Pues bien, una vez justificada la elección de los temas que vamos a tratar, comenzaremos por analizar la posición que va a ocupar la Ley 11/2007 respecto de la materia tributaria, a cuyo efecto advertimos que en la Disposición adicional cuarta (Procedimientos Especiales) se dispone:

La aplicación de lo dispuesto en el Título Tercero de esta ley (de la gestión electrónica de los procedimientos) a los procedimientos en materia tributaria ... se efectuará de conformidad con lo establecido en las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima y decimonovena de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

El eje fundamental de la Ley no es otro que la consagración del derecho del ciudadano a comunicarse con las Administraciones por medios electrónicos

Es decir, en principio parece que la Ley ha sido respetuosa con el régimen jurídico propio bajo el que ha vivido la Administración tributaria, si bien debemos recordar que la propia LGT llama a las normas del Derecho Administrativo a ser de aplicación supletoria (artículo 7) cuando no existan remisiones expresas al derecho administrativo general que lo hacen de aplicación directa a una determinada materia (Vg. las notificaciones).

Por otra parte, esta situación, no exenta de problemas, a la que ya estábamos acostumbrados bajo la vigencia de la LRJPAC, se aplica a todas las Administraciones tributarias –estatal, autonómicas y locales– pues la nueva Ley ha declarado el carácter básico de algunas de sus disposiciones (La Disposición final primera declara este carácter básico de la Ley a los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8.1, 9, 10, 11.1, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21.1, 21.2, 22, 23, 24.1, 24.2, 24.3, 25, 26, 27, 28, 29.1, 29.2, 30, 32, 35, 37.1, 38, 42, el apartado 1 de la disposición adicional primera, la disposición adicional cuarta, la disposición transitoria única y la disposición final tercera).

Por exponer algún ejemplo de los contenidos y efectos de la ley, mencionaremos que, en su artículo 6º, b) (norma básica) se establece el derecho de los ciudadanos:

A no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas, las cuales utilizarán medios electrónicos para recabar dicha información siempre que, en el caso de datos de carácter personal, se cuente con el consentimiento de los interesados en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, o una norma con rango de Ley así lo determine, salvo que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados. El citado consentimiento podrá emitirse y recabarse por medios electrónicos.

Y, en aras de la eficacia de este derecho, se ordena en su artículo 9 (norma básica) que:

1. *Para un eficaz ejercicio del derecho reconocido en el apartado 6.2.b), cada Administración deberá facilitar el acceso de las restantes Administraciones Públicas a los datos relativos a los interesados que obren en su poder y se encuentren en soporte electrónico, especificando las condiciones, protocolos y criterios funcionales o técnicos necesarios para acceder a dichos datos con las máximas garantías de seguridad, integridad y disponibilidad, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su normativa de desarrollo.*
2. *La disponibilidad de tales datos estará limitada estrictamente a aquellos que son requeridos a los ciudadanos por las restantes Administraciones para la tramitación y resolución de los procedimientos y actuaciones de su competencia de acuerdo con la normativa reguladora de los mismos...*

Pues bien, cualquier estudioso del Derecho tributario reconoce el cambio que implica esta regulación respecto de la vigente en la LGT (artículo 34), razón por la que era preciso mencionar la posición de la nueva Ley en el sistema de fuentes, pues, al resultar de aplicación directa al ámbito tributario, se amplía en gran medida el derecho reconocido al ciudadano en su calidad de contribuyente, si bien volveremos enseguida sobre el tema.

Un segundo ejemplo lo encontramos en el artículo 6.d) de la Ley 11/2007, donde se establece el derecho “a conocer por medios electrónicos el estado de tramitación de los procedimientos *en los que sean interesados*, salvo en los supuestos en que la normativa de aplicación establezca restricciones al acceso a la información sobre aquéllos”. Derecho reconocido al contribuyente en el artículo 34 de la LGT en la siguiente forma: “e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos *en los que sea parte*”.

Ahora, la diferencia entre ser “parte” o meramente “interesado” es la que marca la diferencia entre ambas regulaciones, de suerte que el ejercicio de este derecho queda más reducido en el ámbito tributario que en el ámbito general de la Administración (Vg. entendemos que el repercutido es interesado en cualquier cuestión que afecte al repercutidor, pero, en cambio, no siempre tiene la condición de parte en un procedimiento).

Examinada la posición y la finalidad de la Ley 11/2007, en cuyo desarrollo se inscribe la norma reglamentaria en proyecto, nos ocupamos ya de alguno de las disposiciones previstas en la última.

Para ello, comenzamos por una cuestión relacionada con lo expuesto anteriormente: el derecho reconocido a los ciudadanos en el artículo 6.2.b de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, de no aportar datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas.

En relación al ejercicio de este derecho, señala la Exposición de Motivos del proyectado Real Decreto que requiere la modificación de la redacción de uno de los supuestos de interrupción justificada del plazo de resolución de los procedimientos tributarios, de forma que “*quede claro que en dicho supuesto reglamentario también se incluyen las interrupciones derivadas de la solicitud de esos datos o documentos, por medios electrónicos, por parte de la Administración tributaria a otros órganos de la misma o de otra Administración, como consecuencia del ejercicio por el obligado tributario del mencionado derecho. Sin perjuicio, lógicamente, de la observancia del desarrollo reglamentario que se haga de dicho precepto legal*”.

Por ello, en el artículo 1.- Catorce, se prevé modificar el párrafo a) del artículo 103 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGIAT), que quedará redactado de la siguiente forma:

- a. “*Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.*”

El añadido— “*por cualquier medio*”— sólo trata de incluir en esos periodos de interrupción justificada las peticiones de datos o documentos cuando éstos se encuentren en formato electrónico. Ahora bien, ni antes, ni menos ahora, tiene fundamento que pueda establecerse un plazo de seis meses para lograr el dato o el documento cuando se encuentre en poder de la misma Administración y en formato electrónico, pues la rapidez de acceso a los archivos y registros que permiten las nuevas tecnologías se compadece mal con esa larga duración y con la previsión de la Ley 11/2007 cuando, al referirse a la adaptación de los procedimientos administrativos, decía en el ya citado artículo 34 que, en esta adecuación

se deberán considerar especialmente aspectos tales como la posibilidad de supresión o reducción de la documentación requerida a los ciudadanos; la *reducción de los plazos y tiempos de respuesta*, así como la racionalización de la distribución de las cargas de trabajo y de las comunicaciones internas.

En este caso parece que la norma proyectada no encuentra motivos para ajustar la duración de estas interrupciones cuando la documentación que debe incorporarse al expediente, que ya obra en su poder, se ha formalizado electrónicamente.

Por otra parte, en materia de notificaciones, la Ley 11/2007 había dispuesto (Artículo 27. Comunicaciones electrónicas) que:

6. *Reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.*

Pues bien, el proyecto de RD nos anuncia en la Exposición de Motivos que “... en el marco del fomento de las relaciones electrónicas entre la Administración y los ciudadanos, se introduce un nuevo artículo destinado a adaptar el régimen de notificaciones al nuevo contexto que supone la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, y, en virtud del cual, se regula la posible atribución a obligados tributarios que no sean personas físicas, de una dirección electrónica a efectos de notificaciones tributarias”. Razón por la que, en el artículo 1. Quince, se introduce un nuevo artículo 115 bis en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGIAT), con la siguiente redacción:

“Artículo 115 bis. Notificaciones en dirección electrónica.

1. *Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física, de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones.*

El acceso electrónico
por los interesados
al contenido de
las actuaciones
administrativas
correspondientes, siempre
que quede constancia de
dichos acceso, producirá
los efectos propios
de la notificación por
comparecencia.

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

2. *Transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.*
3. *La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia.*
4. *En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se concretará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y posible extensión al resto de la Administración tributaria estatal. En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.*
5. *A los efectos de este artículo, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial.*
6. *Fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización."*

No es necesario hacer comentarios sobre la disposición transcrita, pero sí cabe señalar que el régimen de notificaciones electrónicas previsto en la Ley 11/2007, no se limita a lo ya señalado, sino que se dispone, entre otras cuestiones, que, cuando exista constancia de la puesta a disposición del contenido del acto a notificar y transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en la LRJPAC, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso. Y que el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos acceso, producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia.

Con estos ejemplos hemos dado noticia de la incidencia que, por el momento, va a tener la Ley de 2007 en algunos aspectos de la gestión tributaria en virtud del desarrollo que se ha previsto en la norma reglamentaria en tramitación. Pero, como señalábamos al inicio de estas ideas, los motivos que inspiran el proyecto en cuestión no se reconducen exclusivamente a la ejecución o desarrollo de leyes y directivas, sino que la nueva norma responde también a otras necesidades. En este orden de cuestiones vamos a mencionar la innovación que se pretende incluir relativa a la ejecución de resoluciones económico administrativas o sentencias, a que antes hicimos referencia.

Podemos recordar que esta materia no ha sido apenas objeto de preocupación por el legislador, al menos en lo referente a la ejecución de resoluciones económico-administrativas, y que sólo algunas disposiciones

reglamentarias se han ocupado de tratarla, no siendo este hecho un elemento ajeno a su carácter complejo y, en tantas ocasiones, conflictivo.

Posiblemente ha sido el vigente Real Decreto 520/2007, la norma que más ampliamente ha regulado la materia si bien generando bastantes críticas sobre su contenido.

Así, tomando como ejemplo el tema del plazo establecido para resolver los incidentes que pudieran generarse en las actuaciones de ejecución de estas resoluciones, advertía Pont Mestres (Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica) que, fijado este plazo con anterioridad en cinco días, la nueva reglamentación lo ha reconducido a las normas del procedimiento general, cuya duración máxima es de un año, con lo cual era previsible “la creación de un problema totalmente artificial con un amplio abanico de consecuencias según los casos, puesto que la falta de resolución del incidente puede dar lugar, v. gr. a una nueva liquidación que al ser notificada precisará ser recurrida sea en reposición o en vía económico-administrativa, con lo que al reclamante se le acumulan las tribulaciones, ya que a la ausencia de pronunciamiento sobre el incidente planteado, se le añade una nueva reclamación”. Añadiendo a ello que, además, “se ha omitido la referencia a que el tiempo invertido en el incidente no se compute a efectos del plazo hábil para recurrir”.

A ello solo nos cabe añadir que, el incumplimiento del citado plazo —el establecido para resolver el incidente de ejecución— carece de sanción, salvo, pensamos, que la inactividad fuese igual al periodo de prescripción de la obligación tributaria.

Pero volviendo al objeto de nuestras preocupaciones, hemos de señalar que el tema viene suscitado por cuanto el reglamento en tramitación va a introducir un nuevo apartado en el artículo 197 del RGIAT con la siguiente redacción:

8. *“Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, éstas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.5 de la citada Ley.”*

Lo que se justifica en la Exposición de Motivos del proyecto “en aras de lograr una ejecución más eficiente por parte de la Administración Tributaria de las resoluciones administrativas o judiciales, se otorga a los órganos de inspección la posibilidad de llevar a cabo las actuaciones que sean necesarias para la ejecución, haciendo uso de las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

Con la finalidad de situar la nueva norma en el contexto vigente, hemos de partir de lo que se establece en el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que, en resumen, viene a disponer:

- a. 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.

- b. 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.
- c. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado.
- d. Cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Es decir, solo se regulan los aspectos más sustanciales de la ejecución en forma de guía para la Administración a fin de que, ejecutándose la resolución en sus propios términos, se respete el principio de conservación de los actos –o aspectos de un acto– que no se vean afectados por la resolución, pero nada se decía sobre la forma en que debería actuarse para cumplir la resolución dentro de estos límites: Solo dos excepciones han estado vigentes al respecto. Primeramente, el artículo 150 de la LGT, que, en relación al plazo de las actuaciones inspectoras, establece:

- 5. *Cuando una resolución judicial o económico-administrativa 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 al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.*

Es decir, una norma exclusivamente referida al plazo de que disponía la Inspección para ejecutar la resolución o sentencia.

Y, en segundo lugar, lo que había dispuesto el artículo 61 del RGIAT (Ejercicio de las facultades en la aplicación de los tributos) en cuyo apartado cuarto ordenaba:

- 4. *Los órganos de aplicación de los tributos podrán realizar las actuaciones que sean necesarias para la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales.*
Cuando la resolución haya ordenado la retroacción de las actuaciones continuará el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se hubiera dictado el acto anulado hasta su terminación, conforme a lo establecido en su normativa reguladora.

A la vista de la regulación ahora existente, la disposición que se pretende introducir, dirigida exclusivamente a la Inspección, no tiene unas consecuencias verdaderamente innovadoras, pues el artículo 61 del RD 1065/2007, ya atribuye a los órganos encargados de la aplicación de los tributos la facultad de “realizar las actuaciones que sean necesarias para la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales”. Sin embargo, sí tiene el efecto de impedir que esta disposición, interpretada en relación a lo previsto en el RD 520/2005, sólo admitiese la propia anulación del acto; la reforma de su contenido; su sustitución

por otro; o bien la reposición del expediente al momento en que lo retrotrajera la sentencia o resolución, pero exclusivamente en este último caso, se admitiese el ejercicio por parte de la Inspección de todas las competencias o facultades que tiene atribuidas, con los límites inherentes a la naturaleza de la actividad de ejecución a desarrollar.

A esta atribución expresa de facultades en ejecución de sentencias o de resoluciones dictadas en vía de revisión debe añadirse lo que reconoce la RTEAC de 28 de abril de 2009, nº 00/4250/2004, Vocalía 5ª, que, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo (Sentencia de fecha 30 de junio de 2004, recurso de casación en interés de la Ley nº 39/2003), declara que las actuaciones de los órganos encargados de la aplicación de los tributos, cuando ejecutan una resolución económico-administrativa o una sentencia, no se tienen que ajustar a los plazos previstos en las normas que rigen sus actuaciones sino al previsto (de un mes) en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, si bien el incumplimiento de este plazo no conlleva ningún efecto específico. Ello a salvo los casos en que resulte de aplicación lo dispuesto en el precitado artículo 150.5 de la LGT.

Y, asimismo, debe añadirse en cuanto al régimen aplicable a estas actuaciones, lo que declara la Audiencia Nacional en sentencia de 7 de Junio de 2007 (rec. 459/2004, Ponente: Calderón González, Jesús María) cuando afirma que: “las actuaciones realizadas en ejecución del fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña no constituyen una actuación inspectora a los efectos del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en la redacción aplicable al caso, de forma que dichas actuaciones de ejecución no incurrirían en prescripción aunque transcurra más de seis meses desde el momento en que la Administración Gestora tenga conocimiento del fallo del Tribunal Económico Administrativo y el de la práctica de la referida liquidación”, pues “cuando los Órganos competentes de la Inspección de los Tributos, ejecutan una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo, o una sentencia de un Tribunal Contencioso-Administrativo, no están propiamente ejerciendo una actividad inspectora, es decir no se trata de una “actuación de la Inspección” a los efectos del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril”.

Es decir, en materia de ejecución de resoluciones o sentencias, nos encontramos con que la Inspección dispone de la totalidad de facultades de que la inviste el ordenamiento, lo que significa aplicarle su régimen específico, pero sin que ello conlleve la existencia de un plazo para su realización, salvo lo establecido en el artículo 150.5 LGT, y sin que se le aplique aquél en su totalidad, pues no existen interrupciones injustificadas en el desarrollo de esta actividad.

Esta situación nos devuelve a las conclusiones del autor antes citado en el sentido de que, la situación que amparan las normas, necesariamente introducirá confusión en el momento de accionar frente a las actuaciones de ejecución pues se ha de decidir entre el incidente de ejecución o la reclamación y el recurso, imponiendo la exigencia de dilucidar si la discusión se centra en materias que puedan determinar la inadmisibilidad del incidente de ejecución o sobre cuestiones susceptibles de su planteamiento, pues recordemos que el Real Decreto 520/2005, advierte que:

2. *El tribunal declarará la inadmisibilidad del incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

Si además el plazo para su resolución no se configura como periodo de suspensión de la acción para recurrir, no serán pocos los casos en que los contribuyentes insten las dos vías para desistir de alguna cuando y según proceda.

