

¿Todo vale contra las Normas Forales tributarias? Fraudes procesales.

En este artículo Iñaki Alonso Arce pone de relieve los abusos procesales que a su entender se han producido durante el año 2005, contra la autonomía normativa de los Territorios Históricos del País Vasco en materia de Impuesto sobre Sociedades. El autor hace mención al incidente de ejecución de la sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004 interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra la DA 10ª de la NFGT del THB, así como al incidente de ejecución interpuesto contra el auto no firme de suspensión cautelar de la vigencia del tipo de gravamen general del IS, pretendiendo que se anule el tipo de gravamen del 32,6% establecido por el DFN 1/2005, de 30 de diciembre.

Sozietateen gaineko Zergaren arloan EAEko Lurralde Historikoen autonomia araugilearen aur-ka 2005ean, bere iritziz, gertatu diren gehiegikeria prozesalak mahaigaineratzen ditu artikulu honetan Iñaki Alonso Arcek. Autoreak Bizkaiko Lurralde Historikoko ZFAOren 10. xedapen gehigarriaren kontra ezarritako 2004ko abenduaren 9ko Auzitegi Gorenaren epaiaren exekuzio intzidentea aipatzen du, 1/2005 Foru Dekretu Araugileak ezarritako %32,6ko karga-tasaren deuseztapena xede izanik ezarritako Sozietateen gaineko Zergaren karga-tasa orokorraren behin behineko exekipena erabakitzen duen auto ez irmoaren aurkako exekuzio intzidentearekin batera.

Es posible que 2005 sea el año que pase a la historia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia como aquél en el que se desató la furia de determinadas Comunidades Autónomas, la de La Rioja y la de Castilla y León, y de determinadas asociaciones, la Federación de Empresarios de La Rioja y la Unión General de Trabajadores de La Rioja, para tratar de destruir el ejercicio de la autonomía normativa que el Concierto Económico reconoce a las instituciones competentes de los territorios forales en materia de Impuesto sobre Sociedades.

Con independencia de que todos estos procesos han sido alentados por una sentencia del Tribunal Supremo muy desafortunada desde el punto de vista jurídico y altamente inoportuna desde el punto de vista político, a la que confiemos que pongan en su lugar tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de los procedimientos abiertos ante los mismos actualmente, es cierto que se han producido incluso abusos procesales para tratar de acabar con la autonomía normativa de los Territorios Históricos del País Vasco.

Así, por ejemplo, la Federación de Empresarios de La Rioja interpuso en julio de 2005 un incidente de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, entre otras normas, contra la disposición adicional décima de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y lo hizo pasados cuatro meses desde la publicación en el

Boletín Oficial de Bizkaia, tratando de utilizar un mecanismo especial establecido para evitar el incumplimiento de las sentencias firmes con abuso de su posición, sin respetar las normas procesales que establecen un plazo razonable para interponer recursos, de tal forma que la inacción más allá del citado plazo implica la imposibilidad de ejercitar la acción.

Así, hay que tener presente que el artículo 109 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa establece lo siguiente:

"Artículo 109. Cuestiones incidentales

1. 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 y especialmente las siguientes:

- a) Organo administrativo que ha de responsabilizarse de realizar las actuaciones.
- b) Plazo máximo para su cumplimiento, en atención a las circunstancias que concurran.
- c) Medios con que ha de llevarse a efecto y procedimiento a seguir.

2. Del escrito planteando la cuestión incidental se dará traslado a las partes para que, en plazo común que no excederá de veinte días, aleguen lo que estimen procedente.

3. Evacuado el traslado o transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior, el Juez o Tribunal dictará auto, en el plazo de diez días, decidiendo la cuestión planteada."

Por su parte, el artículo 103 de la mencionada Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa establece lo siguiente:

"Artículo 103. Competencia y obligaciones de las partes

1. La potestad de hacer ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales de este orden jurisdiccional, y su ejercicio compete al que haya conocido del asunto en primera o única instancia.

2. Las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en éstas se consignen.

3. Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar la colaboración requerida por los Jueces y Tribunales de lo Contencioso-Administrativo para la debida y completa ejecución de lo resuelto.

4. Serán nulos de pleno Derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento.

5. El órgano jurisdiccional a quien corresponda la ejecución de la sentencia declarará, a instancia de parte, la nulidad de los actos y disposiciones a que se refiere el apartado anterior, por los trámites previstos en los apartados 2 y 3

del artículo 109, salvo que careciese de competencia para ello conforme a lo dispuesto en esta Ley."

En los dos preceptos transcritos se contiene el régimen esencial por el que se regula la ejecución de las sentencias firmes y los trámites incidentales a través de los cuales se pueden hacer valer las pretensiones a que hacen referencia esos preceptos.

Como punto de partida del análisis, debe partirse de que la Federación de Empresarios de La Rioja entendía en el incidente al que nos estamos refiriendo que la aprobación y entrada en vigor de la disposición adicional décima, y consecuentemente, de la disposición final segunda, de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, incurría en el supuesto de disposiciones contrarias a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento, al que hace referencia el artículo 103 de la Ley jurisdiccional, pero en nuestra opinión no se producía una suficiente justificación de ambos extremos, imprescindibles para que pudiera prosperar el incidente, cual son, que la disposición sea contraria al pronunciamiento de la sentencia y que se haya dictado con la finalidad de eludir su cumplimiento.

Deben darse ambos elementos en la aprobación de una disposición diferente a la que fue anulada por la sentencia judicial firme cuya ejecución se impide con la aprobación de la nueva norma, para que sea procedente el incidente de ejecución de sentencia como medio idóneo para enjuiciar la nulidad de la nueva disposición. Si alguno de los elementos no concurre en el caso concreto, no queda expedito el trámite abreviado incidental para discutir la corrección jurídica de la medida de que se trate, sino que debería acudir, siempre que se den los requisitos de legitimación establecidos en la normativa procesal, al recurso contencioso-administrativo ordinario.

En este sentido, queremos recalcar el interés general preponderante en la vigencia y aprobación de una disposición de carácter general por parte del órgano competente para ello y siguiendo todas las normas jurídicas de aplicación, y por ende, el carácter restrictivo con el que tiene que encararse la interpretación de las normas que permiten discutir la corrección jurídica de disposiciones normativas a través de un trámite incidental.

Es importante en este sentido recalcar que la ejecución de una sentencia que declara la nulidad de una disposición general, como la que se produjo por medio de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, se realiza y concluye con la publicación en el boletín oficial en el que se publicó en su momento la norma anulada de la sentencia firme que la anula, y con la producción de efectos jurídicos desde ese momento en virtud de lo dispuesto y con el alcance previsto en los artículos 72 y 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Con la realización material de la publicación, con carácter general, se produce la ejecución de la sentencia en sus propios términos ya que el efecto jurídico deseado por el legislador es que se produzcan los efectos generales de la anulación, lo que queda unívocamente vinculado a su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia, en el caso que nos ocupa.

La publicación del fallo de la sentencia se ha producido en el Boletín Oficial de Bizkaia del lunes día 14 de marzo de 2005, acatando las órdenes de publicación recibidas tanto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo como de la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

Superior de Justicia del País Vasco, con lo que en ese momento se produjo la ejecución total y en sus propios términos de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, dictada en el presente procedimiento, y ello sin perjuicio de los recursos de amparo que contra la misma penden ante el Tribunal Constitucional en estos momentos.

Por ello, nunca podemos encontrarnos ya en el supuesto previsto en el primer apartado del artículo 109 de la Ley jurisdiccional, antes transcrito, que habilita a las partes personadas a instar del Tribunal la adopción de cualesquiera medidas para garantizar la completa ejecución del fallo en sus propios términos, para lo que la norma habilita un plazo indeterminado de tiempo que concluye en el momento en que conste en autos la completa ejecución de la sentencia.

Dado que la completa ejecución en el Territorio Histórico de Bizkaia de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 se produjo el 14 de marzo de 2005, con la publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia de la citada sentencia, y dado que así se comunicó a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, quedó concluida la posibilidad de instar incidentes de ejecución de sentencias en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 109 de la tan citada Ley jurisdiccional.

No obstante, la Federación de Empresarios de La Rioja interpuso el incidente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 103, por el procedimiento a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 109, todos ellos de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y en este sentido, el incidente se interpone el día 11 de julio de 2005, cuatro meses después de la publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia de la disposición cuya pretendida nulidad se insta que se declare por medio de este incidente.

En este sentido, se plantea una duda en cuanto al plazo de interposición de este incidente de ejecución frente a nuevas disposiciones generales que se entienda que pueden vulnerar el contenido del fallo de una sentencia firme y, en consecuencia, puedan considerarse nulas de pleno Derecho en virtud de lo dispuesto en el mencionado apartado 4 del artículo 103 de la Ley jurisdiccional.

En principio, debería considerarse como extemporánea la interposición del presente incidente en relación con la pretendida nulidad de la disposición adicional décima y de la disposición final segunda de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, toda vez que el incidente se interpone pasado el plazo de dos meses desde la publicación de la citada disposición en el Boletín Oficial de Bizkaia.

Lo que el legislador pretende a través de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 103 de la Ley jurisdiccional es habilitar un cauce procedimental sumario para que las partes en un procedimiento puedan instar la nulidad de nuevos actos o disposiciones que se dicten con la finalidad de incumplir el fallo, pero no establece un cauce a través del cual la posibilidad de instar la nulidad de una disposición de carácter general no quede sometida a un plazo preclusivo.

La finalidad pretendida por el apartado 4 del artículo 103 de la Ley jurisdiccional no es sino arbitrar un procedimiento rápido para que quien ha sido parte de un procedimiento no deba instar un nuevo recurso contencioso-administrativo contra una nueva disposición que, como vimos con anterioridad, cumpla los dos requisitos de contravenir el fallo de una sentencia firme y ser dictada con la finalidad de eludir el cumplimiento de la misma.

Por eso, la nulidad de pleno derecho que tal precepto declara se debe invocar a través del trámite incidental establecido en el artículo 109 para la ejecución de las sentencias firmes, que no es sino el cauce para recabar el auxilio judicial preciso para que la sentencia se lleve a puro y eficaz cumplimiento en sus propios términos.

Y en este sentido, es muy significativo que el artículo 103 remita exclusivamente en este aspecto a la tramitación de conformidad con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del citado artículo 109, que son aquellos apartados en los que se definen los trámites procedimentales especiales que el incidente de ejecución presenta respecto al procedimiento ordinario.

No obstante, la remisión no incluye lo dispuesto en el apartado 1 del citado artículo 109, que, entre otras especialidades, arbitra un plazo especial de interposición del incidente, ya que en vez de limitarlo a los dos meses establecidos con carácter general en el artículo 46 de la misma Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, posibilita que se inste el incidente de ejecución hasta que conste en autos la completa ejecución de la sentencia.

En este sentido, no cabe la aplicación de esta especialidad procedimental por un doble orden de consideraciones: en primer lugar, porque el propio artículo 103 excluye expresamente de la remisión al artículo 109 el apartado 1 de este último precepto, con lo que directamente está señalando que no se arbitra un plazo especial para el incidente de ejecución de sentencia cuando a través del mismo se pretende la declaración de nulidad de pleno derecho de una nueva disposición de carácter general o de un nuevo acto administrativo; y en segundo lugar, porque, aunque se pudiera aplicar, en el caso del que hablamos el plazo especial a que alude el artículo 109 en su apartado 1 había concluido ya mucho antes de la interposición del incidente de ejecución, puesto que constaba en autos la completa ejecución de la sentencia a través de la publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia.

Y, dado que no resulta de aplicación ese plazo especial del apartado 1 del artículo 109 de la Ley jurisdiccional, es evidente que el plazo para interponer el incidente de ejecución de sentencia en el que se pretende la nulidad de una disposición de carácter general diferente a la anulada en la sentencia firme es también el plazo general de dos meses desde la publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia por aplicación de lo dispuesto en el artículo 46 de la misma Ley.

Otra conclusión llevaría a no tener fijado un plazo para interponer el citado incidente en relación con la aprobación de una nueva disposición de carácter general, y ello pugnaría con el más elemental sentido del principio de seguridad jurídica, principio general de nuestro ordenamiento reconocido en el artículo 9.3 de la Constitución, y por ello, de preferente consideración a la hora de interpretar el ordenamiento jurídico.

La seguridad jurídica y el interés general existente en la vigencia de las disposiciones generales obligan a exigir que la denuncia de los defectos de nulidad de las disposiciones generales se produzca en un plazo de tiempo razonable desde su publicación, para que no se genere una falsa expectativa sobre la validez de la norma en sus destinatarios.

En este sentido, no debe olvidarse que nuestro ordenamiento obliga a la publicación en el mismo boletín oficial en el que se publicó la disposición recurrida del emplazamiento a terceros interesados, potencialmente todos los destinatarios de la disposición, lo que, unido al plazo de dos meses de

interposición del recurso, permite que los destinatarios de la norma sean concededores de la situación jurídica de la misma.

Dejar que en el supuesto de que la nulidad se declare a través del incidente de ejecución de sentencia, la interposición del mismo se pueda producir en cualquier momento, sería tanto como privar de la eficacia del principio de seguridad jurídica a todos los destinatarios de la disposición recurrida, así como supondría una grave lesión del interés general.

Una cosa es que el ordenamiento arbitre un procedimiento más rápido para conseguir la expulsión del ordenamiento jurídico de una disposición de carácter general que se pretende nula de pleno derecho por vulnerar y evitar la ejecución de una sentencia firme, privilegio que se establece de una manera muy restrictiva para las partes del proceso en el artículo 103 de la Ley jurisdiccional, y otra cosa es que eso abone la posibilidad de que las partes puedan instar esa nulidad en cualquier momento, incluso cuando, como en el presente caso, ha transcurrido el doble del plazo establecido para recurrir, con lo que los destinatarios de la norma pueden tener una confianza legítima en la bondad del precepto, puesto que no ha sido recurrido por nadie.

El propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acogió la tesis expuesta y declaró inadmisibile el incidente de ejecución de sentencia por Auto de 14 de noviembre de 2005, cuando afirmaba lo que sigue: "*CUARTO.- Una primera cuestión, que afecta exclusivamente a una de las disposiciones sometidas a fiscalización en fase incidental de ejecución, es la de la temporaneidad de la promoción del incidente respecto de ella.*

Se trata de la Disposición Adicional Décima de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia 2/2005, de 10 de marzo, que consagra la aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente a la fecha de devengo del Impuesto de Sociedades en relación con los períodos impositivos concluidos con anterioridad a la publicación de la Sentencia del TS de cuya ejecución se trata. Dicha disposición fue publicada en el B.O.B. nº 49, de 11 de marzo de 2005, siendo así que la pretensión de que se declare su nulidad de pleno derecho se ha formulado en fecha de 13 de julio de este año, es decir, cuatro meses y dos días después de ser publicada aquella, cuando de conformidad con el art. 46.1 de la Ley Jurisdiccional no cabía ya su impugnación ante los Tribunales en proceso contencioso-administrativo independiente.

En este punto creemos conveniente hacer una distinción entre aquellas medidas de ejecución procesal que se pueden desarrollar ilimitadamente en el tiempo, "mientras no conste en autos la total ejecución de la sentencia", -art. 109.1 LJ-, y aquellas otras que no tienen por finalidad el logro de la total ejecución del fallo, ya inicialmente dada, sino de restablecer la eficacia del mismo posteriormente contrariada o eludida de manera directa o indirecta mediante otros actos o disposiciones. Por ello cuenta con predicamento la tesis expuesta en este incidente de que la medida de declaración de nulidad a instancia de parte a que se refiere el apartado 5 del art. 103, sólo puede promoverse dentro del mencionado plazo general del art. 46.1, pues en otro caso se alterarían, sin base ni justificación alguna, los presupuestos del proceso que han sido concebidos en aras de la seguridad jurídica, y si bien ese trámite abreviado de obtención de pronunciamiento de nulidad de pleno derecho, de estirpe genuinamente procesal, constituye paradigmática manifestación de la garantía de ejecución en trámite incidental que expresa la jurisprudencia constitucional y ordinaria, ningún aspecto de esa garantía requiere que el recurrente goce de

plazos de impugnación ilimitados, ni siquiera mayores que los que el régimen ordinario del proceso establece.

La consecuencia a deducir es que queda fuera de contemplación en este incidente todo lo que afecta a dicha Disposición Adicional, sin perjuicio de lo que resulte de los eventuales procesos contencioso-administrativos interpuestos frente a ella. Con ello decae asimismo el examen de cuantas argumentaciones han expuesto las partes demandadas en defensa de la validez de dicha Disposición Transitoria.

De manera complementaria hay que tener presente que si la Disposición Adicional Décima de la Norma Foral General Tributaria 2/2005, de Bizkaia, estableció el criterio de la fecha de devengo anterior o posterior a la eficacia de la Sentencia del TS para determinar la normativa aplicable, la posterior NF 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005, en su Disposición Final Primera, declara aplicable la nueva normativa a los períodos impositivos iniciados a partir del 14 de marzo de 2005 en que la STS fue publicada, y si bien esta disposición sí resulta plenamente examinable en este incidente, no lo es, como hemos visto, la que guarda la relación de complementariedad con ella, por lo que pueda decirse que en esta fase incidental, y atendiendo exclusivamente al tenor de la disposición revisable, -la NF 7/2005, no puede observarse motivo de ilegalidad intrínseca ni contradicción con la sentencia en una regla que se limita a señalar la fecha de efectividad, -14 de marzo de 2005-, de las disposiciones normativas de sustitución de las anuladas."

De lo expuesto se deduce que no todo vale contra las Normas Forales, por mucho que se quieran amparar los recursos y los ataques en una no demostrada voluntad de las instituciones forales de impedir el cumplimiento de una sentencia firme, con lo que se tiene todo el derecho a discrepar.

Hemos visto un claro ejemplo de lo que no debe hacerse, de que los tribunales dicen que todo no vale, aunque se siga intentando, cuando por ejemplo, en enero de 2006 la Comunidad Autónoma de La Rioja interpone un incidente de ejecución de un auto no firme de suspensión cautelar de la vigencia del tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades, pretendiendo que por esta anómala vía se anule el tipo de gravamen del 32,6% establecido en el Impuesto sobre Sociedades por medio del Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

Aquí vemos una manera adicional de estirar los cauces procesales tratando de iniciar una vía prevista para la ejecución de resoluciones judiciales firmes contra lo dispuesto en un auto que está recurrido en casación ante el Tribunal Supremo en estos momentos, y además, tratando de inducir al Tribunal a considerar que una disposición diferente (formal y materialmente) puede incurrir en inejecución de una medida cautelar contra otra disposición.

Solamente me gustaría hacer un llamamiento final al sentido común y a la sensatez, ya que la estabilidad de nuestro sistema jurídico es la verdadera damnificada de este tipo de actuaciones, y los propios principios en los que se asienta el sistema no lo permiten.

IÑAKI ALONSO