

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058665

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 15 de junio de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1551/2014***SUMARIO:**

Procedimiento contencioso-administrativo. Procedimiento en primera o única instancia. Sentencias. Efectos. *Ejecución de resoluciones judiciales por parte de la Administración tributaria. Posibilidad de dictar nuevas liquidaciones. Doctrina del tiro único. Procedimiento aplicable respecto de las cuestiones suscitadas por la nueva liquidación.* La circunstancia de que la Administración pueda aprobar una nueva liquidación, en sustitución de la anulada, en las condiciones y con los requisitos señalados por la jurisprudencia hasta la fecha, no lleva consigo necesariamente que en todo caso y circunstancia las cuestiones que se planteen respecto de esa nueva liquidación deban ser objeto de un cauce económico-administrativo distinto y autónomo, con el ulterior control jurisdiccional ex art. 106.1 CE, si a ello hubiere lugar. Cuando un tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria -de gestión o de revisión-, la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los arts. 103 y siguientes de la Ley 29/1998 (LJCA), sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación; únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente. Si no se actuara de ese modo, además de provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo -el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior-, se causaría una demora no razonable, desproporcionada y, por ello, insoportable, haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 79, 80, 87, 91 y 103 y ss.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.2.

Constitución Española, art. 106.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 70.

PONENTE:*Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Junio de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 1551/14, interpuesto por TELEFÓNICA DE ESPAÑA, S.A.U., representada por el procurador don Juan Antonio García San Miguel y Orueta, contra el auto dictado el 6 de marzo de 2014 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en ejecución provisional de la sentencia pronunciada en el recurso 357/10, que anuló la tasa general de operadores correspondiente al ejercicio 2006, girada a la mencionada compañía por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones. Ha intervenido como parte recurrida el abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El auto impugnado estimó en parte el recurso de reposición promovido por el abogado del Estado, en representación de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, frente a otro anterior, de 20 de enero del mismo año, por el que, resolviendo el incidente de ejecución provisional de la sentencia pronunciada el 19 de noviembre de 2012 en el recurso contencioso-administrativo 357/10, instado por Telefónica de España, S.A.U. (en lo sucesivo, «Telefónica»), declaró la nulidad de la liquidación aprobada por el Consejo de la mencionada Comisión el 30 de julio de 2013, ordenando devolver el importe de la liquidación correspondiente al ejercicio 2006 de la tasa general de operadores, que había sido anulada en dicha sentencia.

El acogimiento parcial del recurso de reposición consistió en eliminar el pronunciamiento de nulidad del acuerdo de 30 de julio de 2013 y remitir a las partes a un nuevo procedimiento de revisión económico-administrativa y, en su caso, al correspondiente proceso jurisdiccional, manteniendo la orden de devolución del importe de la liquidación anulada.

Telefónica pidió aclaración de dicho auto, que fue denegada en otro de 1 de abril de 2014.

Segundo.

Dicha compañía preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 9 de junio de 2014, en el que invocó tres motivos de casación, con arreglo al artículo 87.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1º) En el primero denuncia la infracción de los artículos 18, apartados 1 y 2, de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio), 102, apartados 2 y 4, de la Ley de esta jurisdicción, «al estimar en parte el recurso de reposición interpuesto por la [Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia] y declarar que no procede anular la resolución dictada por dicho organismo en supuesta ejecución provisional de sentencia, está contradiciendo abiertamente el fallo de la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 19 de noviembre de 2012, así como el auto de la misma Sala y Sección de fecha 26 de abril de 2013, que acordó la ejecución provisional de dicha sentencia en sus propios términos».

Sostiene que, conforme a los preceptos que invoca y la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo [sentencia de 5 de mayo de 2014 (casación 2441/13)], no puede dictarse una nueva liquidación en ejecución provisional de sentencia que se solape con la que todavía no ha sido anulada de manera definitiva. Afirma que el supuesto que nos ocupa nada tiene que ver con el abordado en las sentencias de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11) y 20 de diciembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 5563/11), en las que se apoya el auto impugnado, pues dichos dos pronunciamientos se refieren a liquidaciones anuladas con carácter firme, mientras que ahora se trata de una ejecución provisional. Para ella no es concebible que convivan dos liquidaciones tributarias mientras se resuelve el recurso de casación contra la liquidación anulada "provisionalmente". No tiene ningún sentido, en primer lugar porque ello no puede impedir que la sentencia se ejecute provisionalmente en sus propios términos mediante la devolución íntegra de lo pagado en su día, siendo inútil dictar una nueva liquidación con vocación de provisionalidad. Y menos sentido tiene aún pretender abrir una nueva vía económico-administrativa y una eventual posterior jurisdiccional. Sostiene que la nueva liquidación dictada en ejecución provisional de la sentencia no tiene ningún sentido ni utilidad; así lo ha entendido el Tribunal Supremo en dos sentencias de 5 de mayo de 2014 (casaciones 2441/13 y 2253/13).

Añade que, en cualquier caso, no resulta aplicable la doctrina de la sentencia de 19 de noviembre de 2012, dictada en casación en interés de la ley, al no ser posible en realidad la subsanación del vicio de fondo cometido en la liquidación original.

2º) El segundo motivo tiene por objeto la infracción de los artículos 9.3, 24.1 y 31.3 de la Constitución, 18, apartados 1 y 2, de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), por vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y reserva de ley, así como del principio que demanda la invariabilidad de las resoluciones judiciales.

Esgrime esta queja para el caso de que no se estime la anterior.

Argumenta que permitir a la Administración dictar una liquidación que se discuta en un nuevo proceso contencioso-administrativo supone autorizar a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (hoy, a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia) para que supla las deficiencias de prueba en el proceso contencioso-administrativo en el que fue dictada la sentencia de 19 de noviembre de 2012, y de cuya ejecución provisional se trata. Le sorprende que la mencionada Comisión no haya acreditado en el proceso la equivalencia entre los gastos derivados de su actividad y los ingresos procedentes de la tasa y ahora, en ejecución de la sentencia, sí disponga de ese dato. Pero, aunque pudiera ser así, reputa jurídicamente inviable tal desenlace, por dos razones: (i) el giro de una liquidación "reducida" respecto de la que en su día se aprobó y anuló con arreglo al tipo legal vigente no forma parte de la actividad de ejecución de la sentencia (más bien, la contradice), y (ii) vulnera de manera flagrante el principio de legalidad tributaria, permitiendo a la citada Comisión determinar mediante una liquidación los elementos configuradores de la tasa, en particular el tipo, "ajustándolo" para obtener aquella equivalencia, que, por lo demás, no fue capaz de acreditar en el recurso contencioso-administrativo.

3º) La última queja insiste en la infracción de los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución y 18.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, «por vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica, tutela judicial efectiva, invariabilidad de las resoluciones judiciales y cosa juzgada, por cuanto el auto recurrido deja materialmente sin efecto una resolución judicial anterior de la misma Sala, en el mismo procedimiento, decretando la ejecución provisional, en la que expresamente se razonó que nunca procedería girar una nueva liquidación tributaria en sustitución de la anulada».

Defiende que, en realidad, con el auto impugnado la Sala de instancia está modificando sus pronunciamientos anteriores, tanto en el seno del incidente de ejecución, como en lo relativo a la pieza separada de ejecución provisional [ya examinada por el Tribunal Supremo en sentencia de 5 de mayo de 2014 (casación 2441/13)], en tanto en cuanto estimaban sus pretensiones, declarando sin un ápice de duda la imposibilidad de volver a liquidar la tasa en ejecución de la sentencia de 19 de noviembre de 2012.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, declare la nulidad de pleno derecho, conforme al artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción, de la resolución de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia, de 30 de julio de 2013, en cuanto la misma no cumple en sus propios términos la ejecución provisional ordenada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional mediante la devolución de la totalidad de lo ingresado por la tasa general de operadores en el ejercicio 2006, más sus intereses legales, especialmente en la medida en que procede indebidamente a girar una nueva liquidación por tal concepto, en sustitución de la anulada.

Tercero.

En auto de 20 de noviembre de 2014, la Sección Primera de esta Sala resolvió admitir el anterior recurso de casación.

Cuarto.

El abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta, se opuso al recurso de Telefónica en escrito registrado el 17 de febrero 2015, en el que de entrada interesó su inadmisión porque, a su juicio, un auto de ejecución provisional de sentencia no puede ser impugnado por el cauce del artículo 87.1.c) de la Ley 29/1998, debiendo serlo por el del artículo 91 de la misma Ley.

En cuanto al fondo y frente al primer motivo, sostiene que el auto impugnado es absolutamente respetuoso con la sentencia cuya ejecución provisional acuerda, que no declara la imposibilidad de girar la liquidación por falta de cobertura normativa u otro vicio sustancial, sino que la anula en cuanto a su cuantía por no estimar acreditado el cumplimiento del principio de equivalencia entre ingresos y gastos de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones. Cabe una nueva liquidación cumpliendo los requisitos legalmente exigidos, que es lo que ha hecho la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia mediante la nueva liquidación. Invoca la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, mientras que, en su opinión, la de 5 de mayo de 2014 no dice lo que se afirma de adverso.

Considera que el objeto del segundo motivo de casación es totalmente contrario a lo que se está enjuiciando en este recurso de casación. Si se repara en su redacción, se comprueba que se refiere al futuro que podría aguardar a un eventual recurso contra la nueva liquidación.

Finalmente, en cuanto al último argumento del recurso, subraya que el auto impugnado tiene en cuenta los pronunciamientos anteriores en ejecución provisional de la sentencia, pero resolviendo el recurso de reposición interpuesto, de una manera razonable y expresa, decide no pronunciarse sobre la legalidad y acierto de la nueva liquidación. Considera que la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014 no puede ser sacada de contexto, puesto que se limita a afirmar que no procede ejecutar provisionalmente una sentencia que declara la nulidad de una liquidación de una tasa mediante la emisión de una segunda liquidación, lo que no se plantea en este incidente, porque el auto recurrido afirma taxativamente que se ha de proceder a la devolución de la primera liquidación, sin perjuicio de lo que finalmente pase con la nueva.

Quinto.

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 18 de febrero de 2015, fijándose al efecto el día 10 de junio siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Para la adecuada resolución de este recurso de casación se han de tener en cuenta los siguientes hechos:

1º) La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 19 de noviembre de 2012, estimó el recurso contencioso-administrativo 357/10, interpuesto por Telefónica contra la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 24 de marzo de 2010, que, en la reclamación 2309/09, había confirmado la liquidación girada por la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones en concepto de tasa general de operadores del ejercicio 2006, por importe de 10.438.887,73 euros.

Dicha sentencia anuló ambos actos administrativos y, para el caso de que la tasa hubiese sido abonada, ordenó la devolución de su importe, con los correspondientes intereses. La Administración General del Estado recurrió en casación (recurso 95/13), siendo desestimada su impugnación en sentencia de 11 de febrero de 2015.

2º) El 19 de febrero de 2013, Telefónica instó la ejecución provisional del mencionado pronunciamiento, a lo que accedió la Sala de instancia en auto de 26 de abril de 2013, ordenando la devolución del importe de la tasa pagada, con sus intereses, previa la presentación de aval o garantía en el plazo de un mes. Este auto fue confirmado en reposición por otro de 10 de junio de 2013, que, teniendo por presentada por Telefónica garantía suficiente, reiteró la orden de reintegro. Interpuesto recurso de casación por el abogado del Estado en la representación que la ley le confiere (número 2441/13), fue desestimado en sentencia de 5 de mayo de 2014.

3º) El 30 de julio de 2013, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones aprobó, en ejecución provisional de la sentencia de 19 de noviembre de 2012, una "liquidación provisional" en concepto de tasa general de operadores del ejercicio 2006, por importe de 8.312.881,27 euros, acordando su compensación parcial con la suma a devolver a Telefónica, 14.012.061,81 euros (importe de la liquidación anulada y sus intereses), por lo que daba como resultado una montante a reintegrar a la demandante de 5.699.180,54 euros.

4º) Telefónica promovió un incidente de ejecución de sentencia, que fue estimado en auto de 20 de enero de 2014, en el que la Audiencia Nacional declaró la nulidad de la "liquidación provisional" de 30 de julio del año anterior, reiterando la orden de devolución a la mencionada compañía del importe de la liquidación de la tasa general de operadores de 2006 anulada en la sentencia de 19 de noviembre de 2012, más los correspondientes intereses.

El abogado del Estado interpuso recurso de reposición, que fue acogido en parte mediante el auto de 6 de marzo de 2014, contra el que se dirige esta casación. En él, la Sala de instancia resuelve, sin perjuicio de mantener la orden de devolución de lo abonado mediante la liquidación anulada en la repetida sentencia de 19 de noviembre de 2012, que en el incidente de ejecución no cabe examinar la "liquidación provisional" de 30 de julio de 2013, cuya procedencia o improcedencia deberá ser analizada en otro procedimiento, con la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa y, en su caso, la ulterior impugnación jurisdiccional. Para

llegar a tal desenlace se acoge a las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11) y 20 de diciembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 5363/11).

Solicitada aclaración de esta última resolución, fue denegada en otro auto de 1 de abril de 2014.

Segundo.

En escrito registrado el 9 de junio de 2014, Telefónica se alzó en casación contra el auto de la Sala a quo de 6 de marzo de 2014, y, por el cauce de artículo 87.1.c) de la Ley de esta jurisdicción, denuncia de una u otra forma, a través de tres motivos, que, con infracción de los artículos 9.3, 24.1 y 31.3 de la Constitución, 18, apartados 1 y 2, de la Ley Orgánica del Poder Judicial, 8 de la Ley General Tributaria de 2003 y 103, apartados 2 y 4, de la Ley de esta jurisdicción, el auto que combate contradice lo ejecutoriado e infringe los principios de seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y reserva de ley en materia tributaria. En auto de 20 de noviembre de 2014, la Sección Primera de esta Sala resolvió admitir dicho recurso de casación.

El relato expuesto en el anterior fundamento y, en particular, la sentencia de este Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014 que desestimó el recurso de casación instado por el abogado del Estado contra el auto decretando la ejecución provisional de la sentencia de 19 de noviembre de 2012, evidencia la improcedencia de la ejecución de la mencionada sentencia, tal y como ha sido realizada por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones mediante la práctica de una nueva "liquidación provisional" en concepto de tasa general de operadores del ejercicio 2006, por importe de 8.312.881,27 euros, acordando su compensación parcial con la suma a devolver a Telefónica, 14.012.061,81 euros (importe de la liquidación anulada y sus intereses), y dando así como resultado una montante a reintegrar a la demandante de 5.699.180,54 euros.

En estas circunstancias, aun siendo firme la anulación de la liquidación girada a Telefónica por la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones en concepto de tasa general de operadores del ejercicio 2006, por importe de 10.438.887,73 euros, así como la orden de devolver el importe abonado con los correspondientes intereses, y habiendo sido prácticamente descartada por esta Sala en la repetida sentencia de 5 de mayo de 2014 la forma en que la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones procedió a la ejecución provisional de la tantas veces citada sentencia de 19 de noviembre de 2012, no cabe entender que este recurso de casación haya perdido su objeto. En efecto, la sentencia cuya ejecución provisional se discute ha resultado confirmada en sus propios términos, quedando pendiente de resolver el ajuste a derecho de esa nueva "liquidación provisional" girada a Telefónica por la tasa general de operadores del ejercicio 2006, cuestión que el auto recurrido remite a una nueva vía económico-administrativa y, en su caso, contencioso-administrativa.

Tercero.

El abogado del Estado pide el rechazo liminar del recurso porque, a su juicio, a través del artículo 87.1.c) de la Ley 29/1998 sólo cabe discutir los autos dictado en ejecución definitiva de sentencia, siendo el cauce procesal del artículo 91 de la misma Ley el adecuado para discutir los adoptados en ejecución provisional.

Por supuesto, las solicitudes de ejecución provisional de sentencias recurridas en casación deben solventarse por la vía del artículo 91, pero sin ninguna duda el régimen de impugnación de los autos que resuelven los correspondientes incidentes es el previsto en la Ley de esta jurisdicción para tal clase de resoluciones en los artículos 79, 80 y 87. Pues bien, este último precepto permite en el apartado 1.c) el recurso de casación, en los mismos supuestos previstos en el artículo 86 para las sentencias, frente a los autos recaídos en ejecución de sentencia, siempre que resuelvan cuestiones no decididas por ésta, directamente o indirectamente, o que contradigan los términos del fallo que ejecutan, sin distinguir si la ejecución es definitiva o provisional.

La tesis defendida por el abogado del Estado dejaría exentos de recurso de casación, sin apoyo legal alguno, los autos pronunciados en el incidente que disciplina el artículo 91. Son numerosas las sentencias dictadas por esta Sala en recursos de casación sustentados en el artículo 87.1.c) contra autos aprobados en ejecución provisional de sentencia. Pueden consultarse, por ejemplo, la sentencia de 13 de octubre de 2004 (casación 3257/00, FJ 3º) y, en particular, la de 5 de mayo de 2014 (casación 2441/13, FJ 2º), que desestimó, precisamente, el recurso de casación instado por el abogado del Estado frente al auto que en el caso ahora enjuiciado decretó la ejecución provisional. Llama poderosamente la atención que el defensor de la Administración quiera cerrar a la parte contraria el sendero procesal que él mismo recorrió con antelación.

Procede, en consecuencia, declarar que no ha lugar a la pretensión de inadmisión articulada por el abogado del Estado.

Cuarto.

La cuestión que suscitan los tres motivos del recurso de casación de Telefónica puede considerarse, implícitamente, resuelta por esta Sala en la repetida sentencia de 5 de mayo de 2014, por la que desestimamos el recurso de casación que el abogado del Estado instó frente al auto de 26 de abril de 2013 (ratificado en reposición

por otro de 10 de junio de 2013), cuando dijimos: «la solución de reliquidación de la tasa con la consiguiente compensación tiene tal complejidad que resulta prácticamente inviable. En efecto, el sistema propuesto supondría: a) ante todo, permitir compatibilizar una liquidación que se encuentra en estado de pendencia -anulada, pero pendiente de resolución el recurso de casación interpuesto contra la sentencia- con una nueva liquidación que resulta difícilmente concebible sin que la anulación de la anterior tenga carácter definitivo; b) además, la referida solución requeriría necesariamente la aceptación por [Telefónica] de la nueva liquidación, lo que supondría renunciar a la interposición de reclamación contra ella y a la posibilidad de suspensión» (FJ 2º).

Ciertamente, no afirmamos la imposibilidad de practicar esa nueva liquidación, pero implícitamente se desprende su improcedencia.

Era pues acertado el criterio inicial de la Sala a quo plasmado en el auto de 20 de enero de 2014, donde declaró la nulidad de la "liquidación provisional" aprobada por la Comisión del Mercado de la Telecomunicaciones en concepto de tasa general de operadores del ejercicio 2006, en sustitución de la anulada por la sentencia de 19 de noviembre de 2012, de cuya ejecución se trata, reiterando la orden de devolución a la mencionada compañía del importe abonado más los correspondientes intereses.

Decidió sin embargo rectificarlo en el auto que aquí se impugna, de 6 de marzo de 2014, que estimó en parte el recurso de reposición del abogado del Estado, donde sigue ordenando la devolución del importe de la tasa anulada, más los correspondientes intereses, pero revoca su pronunciamiento de nulidad de la liquidación y declara que su legalidad debe ser discutida en un procedimiento económico-administrativo autónomo y, en su caso, en el ulterior proceso contencioso-administrativo.

Sustenta esta conclusión en nuestras sentencias de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11) y 20 de diciembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 5363/11), conforme a las que la anulación de una liquidación tributaria no impide la aprobación de otra nueva en sustitución de la anterior, una vez subsanados los defectos de que adolecía, siempre y cuando no haya prescrito su derecho a liquidar el tributo de que se trate.

Esta forma de resolver es resultado de una lectura equivocada de nuestra jurisprudencia.

Quinto.

En efecto, hemos insistido en los últimos tiempos en que una vez anulada una liquidación tributaria cabe aprobar otra nueva en sustitución de la anterior, si es que no se ha producido la prescripción, garantizando en todo caso los derechos de defensa del administrado y rehuyendo la reformatio in peius. Además de las dos ya citadas, pueden consultarse las sentencias de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3º), 14 de marzo de 2014 (casación para la unificación de doctrina 653/12, FJ 3º), 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 4º), 29 de septiembre de 2014 (casación 1014/13, FJ 3º) y 26 de marzo de 2015 (casación para la unificación de doctrina 1500/13, FJ 4º).

Ahora bien, al propio tiempo hemos matizado esa eventualidad en función de la causa que determina la anulación, de fondo o de forma, señalando que sólo cabe retrotraer actuaciones y practicar nuevas diligencias en el procedimiento, para dictar otra liquidación, si la anulación ha tenido lugar por defectos formales que hayan causado indefensión al administrado o si, precisamente por su concurrencia, no se puede saber si la decisión adoptada es sustancialmente correcta o no [recuérdese que, con arreglo al artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), el defecto de forma sólo determina la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados]. Únicamente en tales supuestos cabe desandar el camino para reparar la lesión causada o para acopiar los elementos de hecho que, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no pudieron ser incorporados al expediente. Desde hace años este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ. 2º), 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4º) y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4º), 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3º), 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4º), 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º) y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

Por ello, hemos reafirmado que la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas achacables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación en derecho de su decisión.

De estas dos ideas surge la conclusión: la Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero no le cabe retrotraer actuaciones salvo en los casos expresados, por lo que,

cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva.

Pues bien, resulta que en el caso ahora enjuiciado la tasa general de operadores correspondiente al ejercicio 2006 fue anulada por la Audiencia Nacional en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 porque infringía el artículo 6 de la Directiva 97/13/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de abril de 1997, relativa a un marco común en materia de autorizaciones generales y licencias individuales en el ámbito de los servicios de telecomunicaciones (DOUE, número L 117, p. 15), según ha sido interpretado por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011, Telefónica de España (C- 284/10), por no haber acreditado la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa guardaban relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, la gestión, el control y la ejecución de las autorizaciones generales y las licencias individuales en materia de telecomunicaciones.

Siendo así y por lo ya dicho, no le cabía a la mencionada Comisión realizar nuevas actuaciones en el procedimiento para justificar lo que no acreditó al aprobar la primera liquidación ni en los ulteriores procedimientos económico-administrativo y jurisdiccional seguidos para controlar su legalidad. Y, en esta tesitura, la Sala de instancia actuó con toda corrección cuando, en el auto de 20 de enero de 2014, decretada en otro anterior la ejecución provisional de la sentencia por haber presentado Telefónica la garantía exigida y ordenada la devolución del importe de la tasa anulada más los intereses legales (14.012.061,81 euros), declaró la nulidad de la "liquidación provisional" aprobada por la Comisión con un importe de 8.312.881,27 euros, considerando acreditada la equivalencia exigida, y de la compensación practicada para reintegrar únicamente la cantidad de 5.699.180,54 euros (diferencia entre aquellas dos primeras cifras). Actuó correctamente porque tales decisiones en realidad eludían el cumplimiento de la sentencia, siendo nulas de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción.

Sexto.

Ese pronunciamiento debió ser mantenido al resolverse el recurso de reposición instado por el abogado del Estado, pues la circunstancia de que la Administración pueda aprobar una nueva liquidación, en sustitución de la anulada, en las condiciones y con los requisitos señalados por la jurisprudencia, expuestos ut supra, no lleva consigo necesariamente que en todo caso y circunstancia las cuestiones que se planteen respecto de esa nueva liquidación deban ser objeto de un cauce económico-administrativo distinto y autónomo, con el ulterior control jurisdiccional ex artículo 106.1 de la Constitución, si a ello hubiere lugar.

Cuando un tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación [únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente].

Si no se actúa de aquel modo, además de provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo (el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior), se causa una demora no razonable, desproporcionada y, por ello, insoportable, haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos.

Recuérdese que el artículo 103.1 de la Ley 29/1998 dispone que la potestad de ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales de este orden jurisdiccional, y que, conforme al artículo 70 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo), la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de que, en todo lo que no se oponga a esa normativa y a la resolución judicial que se ejecuta, se aplique lo dispuesto en los artículos 66 y 67 del propio Reglamento.

Séptimo.

En definitiva, el auto impugnado, de 6 de marzo de 2014 , en cuanto, revocando en parte el anterior de 20 de enero del mismo año, mantuvo en ejecución provisional de la sentencia de 19 de noviembre de 2012 la devolución del importe de la liquidación anulada en esta última y sus intereses legales (14.012.061,81 euros), al tiempo que excluía todo pronunciamiento sobre la nueva liquidación aprobada en sustitución de la anterior y la compensación decretada por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, dando lugar a un reintegro de 5.699.180,54 euros, ha infringido los artículos 18, apartados 1 y 2, de la Ley Orgánica del poder Judicial y 103, apartados 2 y 4, de la Ley de esta jurisdicción , desconociendo el derecho a la tutela judicial efectiva, proclamado en el artículo 24.1 de la Constitución , que demanda la ejecución de las sentencias y demás resoluciones judiciales en sus propios términos, sea esa ejecución provisional o definitiva, sin que puedan ser variadas sino a través de los recursos pertinentes, en la medida en que ha dejado sin contenido las resoluciones previas que en cumplimiento de aquella sentencia decretaron su ejecución provisional.

Casado y anulado dicho auto, debemos mantener el pronunciamiento que modificó, esto es el contenido en el auto de 20 de enero de 2014 .

Octavo.

El éxito del recurso de casación determina que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , no proceda hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas procesales causadas en su tramitación.

Las costas originadas por la tramitación del recurso de reposición instado contra el auto de 24 de enero de 2014, por mandato de lo dispuesto en el apartado 1 del mismo precepto, deben ser impuestas al órgano regulador que lo interpuso, habida cuenta de la disposición transitoria única de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre).

FALLAMOS

Estimamos el recurso de casación 1551/14, interpuesto por TELEFONICA DE ESPAÑA, S.A.U., contra el auto dictado el 6 de marzo de 2014 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en ejecución de la sentencia pronunciada en el recurso 357/10 , resolución judicial que anulamos, manteniendo los pronunciamientos contenidos en el auto dictado por la propia Sala de instancia el 20 de enero de 2014 , que el anulado revocó en parte.

No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en la tramitación de este recurso de casación, imponiendo a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (hoy Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia) las provocadas por el recurso de reposición que entabló frente al mencionado auto.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.