

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 3  
Abr. 2014, rec. 484/2013

Ponente: Montero Fernández, José Antonio.

Nº de Recurso: 484/2013

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 43156/2014

Texto

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Abril de dos mil catorce.

Visto Por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación 484/2013, interpuesto por la entidad REAL CLUB CELTA DE VIGO, S.A.D., contra el Auto dictado por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, de 27 de noviembre de 2012, por el que se desestima el recurso de súplica formulado contra el Auto de fecha 26 de junio de 2012, que desestima el incidente de ejecución.

Ha sido parte recurrida La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 26 de enero de 2011 esta Sección dictó sentencia en el recurso para la unificación de doctrina número 262/2009 , cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, estimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina número 262/2009, interpuesto por la Entidad REAL CLUB CELTA DE VIGO, S.A.D., contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 24 de septiembre de 2008 , y debemos estimar en parte el recurso contencioso-administrativo número 510/2005, declarando la nulidad parcial por su disconformidad a Derecho del acto recurrido en cuanto no se ordena la devolución de ingresos indebidos; sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer la suyas en cuanto a las de la instancia".

Asimismo, en la misma fecha esta Sección dictó sentencia en el recurso de casación número 964/2009 , cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:"FALLO.- 1º) Que declaramos inadmitir y, por lo tanto, inadmitimos el presente recurso de casación número 964/2009, interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 24 de septiembre de 2008, recaída en el recurso número 510/2005 , con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.- 2º) Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, estimamos el presente recurso de casación número 964/2009, interpuesto por la Entidad REAL CLUB CELTA DE VIGO, S.A.D., contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 24 de septiembre de 2008, recaída en el recurso número 510/2005 (LA LEY 150496/2008), y estimamos parcialmente dicho recurso, anulando el acto impugnado en

relación con las liquidaciones anteriores a mayo de 1998, y, en relación con las restantes admitidas, anularlo parcialmente en cuanto no declara el derecho del recurrente a la devolución por parte de la Administración de las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido que en su día fueron repercutidas y pagadas por el Club; sin imposición de costas".

**SEGUNDO.-** La representación procesal de la Entidad REAL CLUB CELTA DE VIGO, S.A.D., presentó escrito con fecha 21 de marzo de 2012 promoviendo incidente de ejecución de las sentencias firmes dictadas por el Tribunal Supremo con fecha 26 de enero de 2011, interesando para ello, que se anule el acuerdo de ejecución notificado a esa parte por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, y que se ordene a la Administración que se ajuste a los estrictos términos establecidos en las referidas sentencias.

**TERCERO.-** La Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional, acordó, mediante Auto de fecha 26 de junio de 2012, desestimar el incidente de ejecución planteado.

Contra dicho Auto, la representación procesal de la Entidad REAL CLUB CELTA DE VIGO, S.A.D., presentó con fecha 18 de julio de 2012, escrito interponiendo recurso de súplica, que fue desestimado por Auto de fecha 27 de noviembre de 2012.

**CUARTO.-** Contra el Auto de fecha 27 de noviembre de 2012, dictado en el recurso de súplica, el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, en representación de la Entidad REAL CLUB CELTA DE VIGO, S.A.D., preparó recurso de casación, que luego formalizó ante la Sala, en fecha 11 de marzo de 2013, con la súplica de que "dicte sentencia por la que, estimando los motivos del recurso, case y anule el Auto recurrido en relación con las cuestiones planteadas".

**QUINTO.-** Conferido traslado, el Abogado del Estado, en representación de LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, presentó con fecha 25 de noviembre de 2013 escrito en el que formuló oposición al recurso, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia declarando no haber lugar a casar la recurrida, todo ello con imposición de las costas procesales a la recurrente".

**SEXTO.-** Para votación y fallo se señaló la audiencia del día 2 de Abril de 2014, fecha en la que tuvo lugar el acto. Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso de casación el auto de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de junio de 2012, confirmado en reposición por auto de 27 de noviembre de 2012, desestimatorio del incidente de ejecución promovido por la parte REAL CLUB CELTA DE VIGO, S.A.D., contra acuerdo de ejecución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 27 de diciembre de 2011, dictado en cumplimiento de las sentencias de este Tribunal Supremo de 26 de enero de 2011, recaídas en los recursos de casación para unificación de doctrina número 262/2009 (LA LEY 2806/2011) y recurso de casación ordinario 964/2009, (LA LEY 3718/2011) y sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2008, por la que se liquida una deuda total de 846.528,50 euros, desglosada en 62.474,67 euros de cuotas y 784.053,83 euros de intereses, comprensiva de los períodos correspondientes a marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996, enero a junio y octubre y noviembre de 1997, febrero, marzo y abril de 1998, mayo de 1998 a junio de 2001, y junio de 2001 a diciembre de 2001.

Considera la Sala de instancia que frente al criterio de la parte recurrente que entiende improcedente modificar liquidaciones firmes no admitidas en casación, debe prosperar el parecer de la Administración que no se limita a la

anulación del período prescrito sino que debe proceder a anular la parte de la liquidación en la que se minoraban las cuotas regularizadas por la Administración como consecuencia del criterio de imputación temporal, tal y como se recoge en el acto de ejecución en el antecedente de hecho sexto, "la Inspección en la liquidación anulada procedió a regularizar determinadas cuotas de IVA devengado que la entidad había declarado pero no en el período correspondiente en el que se produjo el devengo sino en otros posteriores. Como consecuencia de ello la Administración procedió a liquidar las cuotas en los períodos correctos y a aminorar su importe en las liquidaciones correspondientes a los períodos en los que la entidad las había liquidado. Ello dio lugar a incrementos de cuotas a ingresar en los períodos en los que se había devengado las cuotas y minoraciones de las cuotas del IVA en los segundos. Los incrementos se compensaban con las minoraciones de cuotas reconocidas en los períodos en los que alguna de estas deudas a ingresar se liquidó en períodos prescritos mientras que las minoraciones reconocidas al interesado se contiene en períodos no admitidos a casación por el Tribunal Supremo".

Respecto de la otra cuestión planteada, sobre la distorsión que representa incluir liquidaciones firmes no admitidas en casación sobre los intereses calculados, es rechazada por la Sala al considerarla una cuestión nueva.

**SEGUNDO.**- Acota la parte recurrente el objeto del acto de ejecución, señalando que fue objeto del procedimiento de investigación y comprobación el IVA correspondiente a los períodos de 1996 a 2000, que finalizó con liquidación de 24 de octubre de 2002; en 15 de junio de 2005 el TEAC resolvió la reclamación contra la citada liquidación, estimándola parcialmente y ordenando la devolución del saldo resultante en el mes de diciembre de 2001 (en ejecución de la anterior se dictó acto de ejecución, que siendo objeto de reclamación fue estimado parcialmente por el TEAC, y recurrido ante la jurisdicción se resolvió por sentencia estimatoria parcial de la Audiencia Nacional); la resolución del TEAC de 15 de junio fue recurrida en sede contencioso administrativa, siendo estimado parcialmente el recurso mediante sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2008 , anulando el ajuste practicado en relación con las cuotas devengadas por los servicios prestados a la ONLAE y la sanción impuesta (en su ejecución se dictó acuerdo de 29 de abril de 2009 anulando las sanciones impuestas); contra la anterior sentencia se interpuso recurso de casación para unificación de doctrina y recurso de casación ordinario, por auto de la Sección Primera del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2009 , sólo se admitió en el recurso de casación ordinario por razón de la cuantía las liquidaciones correspondientes a los meses de junio y agosto de 1996, julio, agosto, septiembre y diciembre de 1997, enero, junio, julio, agosto y diciembre de 1998, julio y diciembre de 1999, junio de 2000 y junio y diciembre de 2001, interponiéndose el recurso de casación para unificación de doctrina únicamente en relación con los períodos que por cuantía no tenían acceso a la casación ordinaria; deduce la recurrente que las liquidaciones no admitidas por su cuantía en el recurso de casación ordinario y las no relativas a los conceptos enjuiciados en el recurso de casación para unificación de doctrina, debieron entenderse confirmadas por la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2008 .

Interpone la parte recurrente el presente recurso de casación en virtud de lo dispuesto en el artº 87.1.c) de la LJCA (LA LEY 2689/1998) . Sin embargo, funda el recurso en los siguientes motivos:

- Al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA (LA LEY 2689/1998) , por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, artº 24.1 (LA LEY 2500/1978) y 118 de la CE (LA LEY 2500/1978) , en relación con el artº 103.2 de la LJCA (LA LEY 2689/1998) y doctrina constitucional sobre la inmodificación de las resoluciones judiciales firmes. En lo que ahora interesa afirma la parte recurrente que la Administración procedió a modificar períodos de liquidación no admitidos a casación por el Tribunal Supremo, modificando con ello los términos de la sentencia, vulnerándose el derecho a la tutela judicial efectiva en su manifestación de derecho a una correcta ejecución de las sentencias firmes, siendo lo procedente anular los períodos prescritos y proceder a la devolución de los ingresos indebidos que en los fallos se indican, más la devolución de las cuotas devengadas en relación con la ONLAE, y no minorar las

cuotas de IVA, devoluciones, contenidas en los período nos admitidos a casación. La modificación de las sentencias por parte de la Administración se ha llevado a cabo, continua la parte recurrente, mediante un análisis de las voluntades implícitas en las sentencias que ejecutan partiendo que en caso contrario se produciría una desimposición, realizando una interpretación meramente económica que hace prevalecer ante el derecho a la tutela judicial efectiva. Con todo, continúa, debió de considerar correcta la modificación, haberle dado audiencia conforme al Reglamento de Revisión.

- Al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA (LA LEY 2689/1998) , por vulneración del artº 18.2 de la LOPJ (LA LEY 1694/1985) , por no haberse ejecutado las sentencias del Tribunal Supremo en sus justos términos. Insiste la parte en las consideraciones realizadas en el motivo anterior y añade que la forma incorrecta de ejecutar constituye una clara desviación de poder.

- Al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA (LA LEY 2689/1998) , por vulneración del artº 26.3 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , al crear la Administración una distorsión evidente en el cálculo de los intereses de demora imputables al retraso del obligado tributario; pone de ejemplo la liquidación correspondiente a la cuota de junio de 1997, de que en una regularización meramente temporal, de junio de 1996 a junio de 1997, genera unos intereses que calcula sobre casi once años de 22 de julio de 1997 a 4 de julio de 2008. Igual ha procedido con las operaciones referidas a la inversión del sujeto pasivo, cuando en todo caso conforme al sistema de liquidación del IVA en todo caso devengaría sólo intereses correspondientes a un mes. Acentuando la parte recurrente el hecho que de una cuota de 62.474,67 euros liquidada resulte unos intereses que alcanza el 1.200%, 784.053,83 euros. Sin que quepa aceptar a criterio de la recurrente lo recogido en el auto que califica esta cuestión como nueva, cuando resulta evidente que es una cuestión que se ha generado en el propio acto de ejecución; llegándose a producir una reformatio in peius.

**TERCERO.-** Previamente a realizar el análisis propuesto por la parte recurrente, procede en este y en el próximo fundamento reflexionar sobre la viabilidad formal del presente recurso de casación.

Como primer reparo el Sr. Abogado del Estado opone como causa de inadmisión, en este caso jugando como causa de desestimación que el recurso se haya interpuesto contra el auto de 27 de noviembre de 2012 de la Audiencia Nacional , resolutorio del recurso de reposición contra auto de 26 de junio de 2012, siendo doctrina de esta Sala , autos de 6 de febrero y 10 de julio de 1998, 1 de octubre de 1992 y 2 de octubre de 1999, entre otros, que el auto susceptible de recurso de casación es el que acuerda la suspensión o ejecución, y no a los que resuelve el recurso de súplica o reposición contra aquel, excepto que sea el posterior revocatorio, lo que no es el caso, y siendo un requisito de procedibilidad debe decaer el recurso de casación.

Sin embargo, este Tribunal viene pronunciándose reiteradamente que dirigir el recurso de casación contra los autos de ejecución es indistinto, a efectos de cumplir los requisitos procesales dirigirlos contra el impugnado en el recurso de reposición o contra el desestimatorio de esta, puesto en este está contenido aquel, excepto que este sea estimatorio total o parcial, en cuyo caso debe dirigirse, ahora sí obligatoriamente, contra el estimatorio total o parcial; por todos auto de 2 de octubre de 2008.

**CUARTO.-** La segunda de las cuestiones, aunque no se haya planteada por el Sr. Abogado del Estado, a la vista de los términos del recurso, se antoja necesario abordar para desterrar vicios formales que hacen inviable el recurso.

Se dejó dicho que la parte recurrente tras afirmar que el recurso de casación es admisible por mor del artº 87.1.c) de la LJCA (LA LEY 2689/1998) , se olvida del mismo y pasa a formular el recurso por motivos que cobija bajo el artº 88. 1.d) de la LJCA (LA LEY 2689/1998) .

El citado artº 87.1.c) de la LJCA (LA LEY 2689/1998) posibilita el recurso de casación, en los mismos supuestos previstos en el artº 86, a los autos "recaídos en ejecución de sentencia", pero no a todas las resoluciones de cumplimiento de lo mandado por la sentencia, sino únicamente cuando "resuelvan cuestiones no decididas, directa o indirectamente, en aquélla o que contradigan los términos del fallo que se ejecuta". Por tanto, en el caso concreto de los autos dictados en ejecución de sentencia, sólo tienen acceso al recurso de casación cuando se den los supuestos que señala el artículo 87.1.c) , que se refiere a los autos que resuelvan cuestiones no decididas, directamente o indirectamente, en la sentencia o que contradigan los términos del fallo que se ejecuta. Como tantas veces hemos dicho, lo que excusa de cita al respecto, es claro que tal regulación restringe no sólo el número de casos en que el auto dictado en ejecución es recurrible sino también el objeto, los motivos esgrimibles y los límites del enjuiciamiento del recurso de casación contra esta clase de autos.

Resulta pues inidóneo plantear el recurso por los cauces que ofrece el artº 88.1. de la LJCA , pues no se trata de enjuiciar la actuación del Tribunal "a quo", bien al juzgar, bien al proceder, objetivo al que responden los motivos del artículo 88.1 de la LJCA (LA LEY 2689/1998) , sino de garantizar la exacta correlación entre lo resuelto en el fallo de la sentencia y lo ejecutado en cumplimiento del mismo (por todas, sentencia de 19 de febrero de 2.010 (LA LEY 4086/2010), recurso de casación 3.656/2.008 ). Y por ello este Tribunal ha declarado con reiteración que los únicos motivos de casación aducibles frente a los autos dictados en ejecución de sentencia son los señalados en el propio artículo 87.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción , es decir, haber resuelto el auto recurrido cuestiones no decididas directa o indirectamente en la sentencia o contradecir los términos del fallo que se ejecuta.

Esta limitación no es caprichosa, sino que como se ha repetido en cuantas ocasiones hemos tenido oportunidad de pronunciarnos al respecto, con ello se trata de salvaguardar la integridad de la sentencia, evitando que se pretenda resolver en vía de ejecución cuestiones no decididas por la sentencia (lo que implicaría que la cuestión escape de toda una fase procesal de cognición), y otro, que se pretenda contradecir lo decidido en la sentencia, porque se intente ejecutar más, o menos, o algo distinto de lo que aquella dijo.

Sobre la cuestión se pronunció el Tribunal Constitucional, sentencia número 99/1.995, de 20 de junio , declarando que la simple lectura de tales causas [las del artículo 94.1.c) de la Ley de 1956, antecedente inmediato del artículo 87.1.c) de la vigente Ley Jurisdiccional ] evidencia que " *la única finalidad que persigue este tipo de recursos radica, estrictamente, en el aseguramiento de la inmutabilidad del contenido de la parte dispositiva del título objeto de ejecución, evitando, de este modo, que una inadecuada actividad jurisdiccional ejecutiva pueda adicionar, contradecir o desconocer aquello que, con carácter firme, haya sido decidido con fuerza de cosa juzgada en el previo proceso de declaración* ".

La consecuencia de ello es la inadmisibilidad en esta clase de recursos de los motivos de casación basados en los apartados c ) y d) del artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción (por todos, Auto de 16 de julio de 2.009 (LA LEY 187660/2009), recurso de casación 5.781/2.008 ).

Pero el derecho a la tutela judicial efectiva y debiendo aplicar las causa de inadmisión interpretándolas en el sentido más favorable para facilitar un pronunciamiento sobre el fondo, nos ha hecho modular las consecuencias vistas, así cuando aun invocándose formalmente los apartados del artº 88.1. de la LJCA , el contenido del recurso es inequívoco en cuanto denuncia alguna de las extralimitaciones previstas en el artículo 87.1.c) de la LJCA (LA LEY 2689/1998) , procede admitir el recurso de casación.

Tal y como se ha visto ut supra, no existe duda alguna de que a pesar de las irregularidades formales constatadas, la denuncia de la parte recurrente se centra en que lo resuelto abiertamente se aparta del tenor de los fallos que dice ejecutar.

QUINTO. - El acto de ejecución de 27 de diciembre de 2011 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, firmado por El Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, ejecuta, como se ha dicho, las sentencias de este Tribunal Supremo de 26 de enero de 2011, recurso de casación para unificación de doctrina 262/2009 y recurso de casación ordinario 964/2009, y la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2008 .

Ciertamente el caso que nos ocupa se caracteriza por su complejidad, el propio acuerdo objeto de impugnación nos habla de varios incidentes habidos durante la tramitación de las impugnaciones en sede judicial, como la causa se divide en vía casacional por razón de la cuantía en un recurso de casación para unificación de doctrina y otro ordinario, y ya hemos visto como el recurso de casación ordinario acota las liquidaciones sobre las que cabía pronunciarse por razón de la cuantía y además incorpora una declaración de prescripción; todo ello aconseja, con el fin de clarificar los presupuestos sobre los que ha de efectuarse el análisis propuesto, delimitar lo sustancial a los efectos de comprobar si dicho acto impugnado respeta y ejecuta en sus términos las sentencias.

Se está ejecutando las expresadas sentencias, las mismas parten del objeto que fue delimitado por la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2008 -se prescinde del acuerdo sancionador por no ser objeto de disputa al haber sido anulado-, "acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Jefe Adjunto de la ONI el día 24 de octubre de 2002, en relación con el IVA ejercicios 1996 a 2000...", al igual que antes lo había hecho el TEAC. La resolución del TEAC de 15 de junio de 2005 estima parcialmente la reclamación ordenando la devolución del saldo resultante en el mes de diciembre de 2001. La Audiencia Nacional identifica los motivos del recurso contencioso administrativo hechos valer por la parte recurrente relativos al fondo:

- Tratamiento de los ingresos generados por la participación en las quinielas (cesión al ONLAE del derecho a utilizar el nombre de los clubes en las quinielas). Único punto que es estimado por la sentencia en cuanto a la liquidación.
- Tratamiento del IVA soportado por los pagos realizados por el club en contraprestación por la cesión de derechos de imagen, a las entidades tenedoras de tales derechos.
- Tratamiento del IVA soportado por los pagos realizados por el club en contraprestación por la cesión de derechos de contenido económico derivados de los derechos federativos de determinados jugadores.
- Devolución de oficio de las cuotas de IVA indebidamente soportadas por el club.

Por razón de la cuantía de las liquidaciones, la parte recurrente presenta los referidos recurso de casación para unificación de doctrina y el recurso de casación ordinario.

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2011, recaída en el recurso para unificación de doctrina 262/2009 , admite el recurso sólo "en relación con las liquidaciones que en el auto de 16 de julio de 2009 han sido declaradas inadmisibles para el recurso de casación ordinario...". El fallo es estimatorio parcial, anulando el acto recurrido "en cuanto no se ordena la devolución de ingresos indebidos", extremo que es aclarado en la propia sentencia, al recoger en su Segundo de sus Fundamentos la referencia a que se trata de cuotas de IVA indebidamente ingresadas como consecuencia del abono de una serie de cantidades por la cesión de derechos económicos derivados de derechos federativos, de fichaje, financieros y administrativos a varios jugadores profesionales de fútbol.

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2011 , recaída en el recurso ordinario 964/2009, en lo que ahora interesa, estima parcialmente el recurso de casación, "anulando el acto impugnado en relación con las liquidaciones anteriores a mayo de 1998, y, en relación con las restantes, anularlo parcialmente en cuanto no declara el derecho de la recurrente a la devolución de la Administración de las cuotas de IVA que en su día fueron repercutidas y pagadas por el Club".

SEXTO.- Ha de convenirse que en no pocos casos la claridad y rotundidad del fallo no depende de la voluntad o acierto del Tribunal, sino de la petición de las partes, puesto que en base al principio de rogación de parte y congruencia, la sentencia y su fallo, debe adaptarse a los términos del debate, pretensión actuada y concreta solicitud formulada.

El principio general contenido en el artº 118 de la CE (LA LEY 2500/1978) , de cumplir las sentencias y resoluciones firmes, y prestar la colaboración requerida en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, se desarrolla en el artº 17.2 de la LOPJ (LA LEY 1694/1985) , "las Administraciones Públicas, las Autoridades y funcionarios, las Corporaciones y todas las entidades públicas y privadas, y los particulares, respetarán y, en su caso, cumplirán las sentencias y las demás resoluciones judiciales que hayan ganado firmeza o sean ejecutables de acuerdo con las leyes", y, en el ámbito contencioso administrativo en el artº 103.2 de la LJ , "las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en estas se consignan".

Las sentencias son, pues, inalterables, deben cumplirse en sus propios términos y ni siquiera el tribunal sentenciador está facultado para cambiar o variar su sentido. Así se viene pronunciando el propio El Tribunal Constitucional, por todas sentencia de 11 de marzo de 2002 , en la que puede leerse que "Es doctrina reiterada de este Tribunal que el principio de intangibilidad, inmodificabilidad o invariabilidad de las resoluciones judiciales, que impide a los jueces y Tribunales variar o revisar sus resoluciones definitivas al margen de los supuestos y cauces taxativamente previstos en la Ley, incluso en la hipótesis de que con posterioridad entendieran que la decisión adoptada no es ajustada a la legalidad, además de ser una exigencia del principio de seguridad jurídica, constituye una manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el artº 24.1 CE (LA LEY 2500/1978) ".

El problema de si las sentencias deben ejecutarse ajustándose estrictamente a sus términos, o por el contrario deben interpretarse finalísticamente, ha sido resuelto en varias ocasiones por el Tribunal Supremo, incluso por el Tribunal Constitucional, siguiendo al respecto la doctrina de que integra el derecho fundamental a la ejecución de las sentencias la llamada en garantía de interpretación finalista del fallo, que infiera de él todas sus naturales consecuencias, "... el Juez de la ejecución ha de apurar siempre, en virtud del principio pro actione, del de economía procesal y, en definitiva, de su deber primario de tutela, la posibilidad de realización completa del fallo, infiriendo de él todas sus naturales consecuencias en relación con la causa petendi, es decir, de los hechos debatidos y de los argumentos jurídicos de las partes, que, aunque no pasan literalmente al fallo, como es lógico, si constituyen base para su admisión o rechazo por el Juzgador y, por ello, fundamento de su fallo, del cual operan como causas determinantes. Lo cual, es obvio, no supone que se puedan ampliar en fase de ejecución de Sentencias los términos del debate y hacerse otras pretensiones distintas, ampliando indebidamente el contenido de la ejecución, cosa que la ley ordinaria ya prohíbe al prever un recurso al respecto. Simplemente implica que la interpretación y aplicación del fallo de la Sentencia no ha de ser estrictamente literal, sino finalista ( artº 3 CC (LA LEY 1/1889) ) y en armonía con el todo que constituye la sentencia. Solo así, se dice en la STC 167/87 , se garantiza la eficacia real de las resoluciones judiciales firmes y, por ende, el control jurisdiccional sobre la Administración, y sólo así pueden obtener cumplida satisfacción los derechos de quienes han vencido en juicio, sin obligarles a asumir la carga de nuevos procesos, que resultaría incompatible con la tutela eficaz y no dilatoria que deben prestar los órganos judiciales, los cuales deben interpretar y aplicar las leyes en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental".

En dicha línea se inserta la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2009 , cuando deja dicho que : "el contenido de la ejecución de las sentencias debe extraerse de los términos en que se expresa el fallo de la misma (esto es, de la forma y términos de su parte dispositiva), para alcanzar así una determinada finalidad, que no es

otra que conseguir el efecto pretendido en la declaración jurisdiccional; para ello se articula un amplio capítulo de medidas con la expresada finalidad, disponiendo en tal sentido la Ley que tales amplias medidas vienen determinadas por "lo que exijan el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo".

La amplitud de los términos en que se expresa el texto legal permiten deducir, con absoluta claridad, que el contenido de la ejecución de la sentencia tiene una doble perspectiva, por cuanto, de una parte, el Tribunal y la Administración han de llevar a cabo (1) una determinada actividad jurídica, transformadora o eliminadora de los mandatos jurídicos a cuya anulación se ha procedido jurisdiccionalmente; y, de otra parte y como consecuencia de tal actividad, en determinadas ocasiones, será --- además--- preciso, con un carácter complementario, llevar a cabo (2) una actividad de índole material, transformadora de la realidad material, y que surge como consecuencia del anterior pronunciamiento de nulidad y de la consiguiente actividad jurídica complementaria".

En definitiva, recordemos que es doctrina pacífica que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, comprende el que el fallo se cumpla de manera inalterable, lo que conecta con el principio fundamental de seguridad jurídica el artº 9.3 de la CE (LA LEY 2500/1978) , que garantiza que las resoluciones judiciales firmes no serán alteradas o modificadas al margen de los cauces legalmente previstos. En base al principio de exclusividad jurisdiccional, arts. 117.3 y 118, la ejecución de las sentencias es una facultad exclusivamente judicial, la Administración carece al respecto de poder alguno, sino que simplemente se le encomienda la función de cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal competente en el proceso de ejecución, viniendo obligada, artº 18.1 de la LOPJ (LA LEY 1694/1985) , a prestar la colaboración requerida en el curso de proceso y en la ejecución de lo resuelto.

Entrando en la cuestión que nos ocupa, en el recurso de casación ordinario se admitió respecto a los períodos recogidos en el auto de 16 de julio de 2009 , liquidaciones correspondientes a los meses de junio y agosto de 1996, julio, agosto, septiembre y diciembre de 1997, enero, junio, julio, agosto y diciembre de 1998, julio y diciembre de 1999, junio de 2000 y junio y diciembre de 2001.

En el fallo de la sentencia se recoge, entre otros extremos, que "estimamos parcialmente dicho recurso, anulando el acto impugnado en relación con las liquidaciones anteriores a mayo de 1998...", recogándose en el cuerpo de la sentencia sobre este extremo que "no cabe entender interrumpido el plazo de prescripción del derecho a la Administración tributaria a liquidar sino en la fecha en que se notificó la liquidación tributaria, momento (29 de octubre de 2002) en el que se había producido tal efecto prescriptivo, respecto de las liquidaciones correspondientes a ejercicios anteriores a mayo de 1998, debiendo estimarse el recurso en relación con esas liquidaciones impugnadas cuya casación ha sido admitida por auto de fecha 16 de julio de 2009 ".

Como se comprueba la sentencia declara, limitada a los citados períodos, que a la Administración Tributaria le había prescrito el derecho a liquidar, esto es, la Inspección no podía iniciar procedimiento inspector respecto de los períodos prescritos, por lo que las declaraciones realizadas por el sujeto pasivo en dichos períodos eran firmes e inamovibles.

Esta declaración expresamente sólo se extendía a los citados períodos por las razones indicadas, o lo que es lo mismo, respecto del resto de liquidaciones, esto es la no admitidas en el recurso de casación ordinario, la sentencia de la Audiencia Nacional, de 24 de septiembre de 2008 , en cuanto había desestimado la solicitud de declaración de prescripción realizada por la recurrente, eran firmes, y en base a los principios antes referidos, lo procedente era ejecutar la sentencia conforme a lo fallado.

El problema que se suscita en esta ejecución, en atención de las alegaciones de la parte recurrente, aparte de la liquidación de intereses, objeto de consideración más tarde, queda circunscrito a la ejecución de las liquidaciones a



las que alcanza la prescripción por mor de la declaración contenida en la sentencia de este Tribunal Supremo de 26 de enero de 2011, en el recurso de casación ordinario.

Ya se ha avanzado cuál fue el criterio de la Administración Tributaria confirmado por la Sala de instancia, y cuyos razonamientos se contienen en los folios 11 a 13 del Acuerdo de ejecución de 27 de diciembre de 2011. Considera la Administración Tributaria, desglosando cada uno de los períodos, que la recurrente ingreso con retraso un total de 176.071.100 ptas, cuando debió imputarse los mismos a períodos anteriores, por lo que se procedió a imputarlos a los períodos en los que se había producido el devengo - algunos de ellos objeto de la declaración de prescripción-, sin que se haya puesto en entredicho ni su sujeción al IVA, ni el importe de las cuotas devengadas, ni el criterio del devengo de las mismas; procediendo la Administración a liquidar dichas cuotas a los períodos en los que correspondía, minorando su importe en las liquidaciones de los períodos en los que habían sido declarados; en ejecución de la referida sentencia, para evitar la desimposición total de dichas cantidades y el enriquecimiento indebido por parte del contribuyente, puesto que se dejaría sin efecto las liquidaciones correspondientes a los períodos prescritos, a los que se imputó las correspondientes cantidades, con devolución de las cuotas ingresadas de más en los períodos a los que se imputó, procede la Administración Tributaria a respetar la declaración de prescripción de las liquidaciones a los que alcanza el pronunciamiento del Tribunal Supremo en el recurso de casación ordinario, y respecto de aquellos períodos a los que la parte había imputado con retraso las cuotas devengadas se procede a la regularización de las liquidaciones correspondientes, dejando sin efecto la devolución de las cuotas ingresadas extemporáneamente en dichos períodos.

Dicho modo de proceder supone desconocer el alcance de lo fallado. Como ha quedado patente de los términos de la sentencia a ejecutar, lo fallado en relación con lo declarado en sus Fundamentos, la declaración de prescripción de los períodos a los que se contrae la sentencia, alcanza al "derecho de la Administración tributaria a liquidar"; por tanto, la correcta ejecución de la sentencia debe hacerse en base a dicha declaración, lo que conlleva inexorablemente que respecto de las autoliquidaciones realizadas por la parte recurrente y a las que alcanza la prescripción, la Administración carecía de facultad alguna para liquidar, por lo que las mismas quedaron firmes e inamovibles; cierto que en las mismas no se incluyeron cuotas que se devengaron en el período al que se contraía las citadas autoliquidaciones, y que según la Administración debieron incluirse, pero la declaración de prescripción lo hace inviable jurídicamente. En este aspecto la Administración Tributaria ha cumplido fielmente lo resuelto. Ahora bien, debe analizarse la proyección que respecto de los períodos en los que la parte había incluido las cuotas devengadas en los períodos anteriores; pues bien, si lo correcto, como no se discute por las partes y así lo pone de manifiesto expresamente la Administración, era liquidar en los períodos en los que se produjo el devengo, resulta evidente que resultaba incorrecto liquidar en los períodos posteriores en los que lo hizo la parte recurrente; con la declaración de prescripción resultaba a todas luces improcedente liquidar las cuotas en los períodos declarados prescritos, y no correspondiendo su devengo a los períodos a los que se había imputado por el obligado tributario, resulta evidente que la imputación a dicho períodos era improcedente habiendo ingresado en los mismos cuotas indebidas, siendo lo procedente su devolución.

No es que se produzca una desimposición, sino que *el retraso de la Administración, conllevó la declaración de prescripción, y con ella la extinción de la deuda tributaria. Al actuar como ha hecho la Administración en ejecución de sentencia, está desconociendo la declaración judicial, pues si la consecuencia es regularizar las liquidaciones en las que se imputaron, dejando sin efecto la devolución de cuotas indebidamente ingresadas y que ya no pueden imputarse a los períodos prescritos, indirectamente están haciendo efectiva una deuda prescrita, extinguida y respecto de la cuál no tenía ninguna obligación de ingresar la parte recurrente.* Todo lo cual debe llevarnos a estimar la pretensión de la parte recurrente.

**SÉPTIMO.-** Por lo demás la ejecución que lleve a cabo la Administración Tributaria debe incorporar, sin duda, las otras dos pretensiones que fueron acogidas por la sentencia de la Audiencia Nacional, sobre el tratamiento de los ingresos generados por la participación en las quinielas, y por las sentencias del Tribunal Supremo, devolución de ingresos indebidos, sin condicionamiento alguno, en tanto que dicho derecho de devolución se hizo en las referidas sentencias sin condicionamiento alguno.

**OCTAVO.-** Por último, en cuanto a la liquidación de intereses que considera la Sala de instancia en las resoluciones recurridas, que se trata de una cuestión nueva que no puede ser objeto de examen en el incidente de ejecución de sentencia, cabe recordar la doctrina consolidada de este Tribunal Supremo, como se expone, entre otras muchas, en la sentencia de 19 de julio de 2007 (LA LEY 110981/2007), rec. nº 8425/2004 :

"Según se acaba de expresar, en el primero de los motivos del recurso, sostiene la recurrente, que al fallar los autos resolviendo la controversia sobre el cálculo de los intereses de demora, se exceden del ámbito de la sentencia ejecutada, que nada dice sobre los mismos.

Es cierto que la sentencia no contiene referencia alguna a intereses y que la liquidación de los denominados "suspensivos" queda al margen de la ejecución de aquella, que no se pronunció acerca de ningún aspecto atinente a los mismos, razón por la que el acto liquidatorio podía y debía ser objeto de reclamación económico-administrativa y, en su caso, contencioso-administrativa, como acto independiente.

A pesar ello, esta Sección, reconociendo lo anterior, admite que en el incidente de ejecución de sentencia, se traten las cuestiones que se susciten por las partes afectadas, en relación con la liquidación de intereses (en este caso, suspensivos), a pesar de que no hayan sido objeto de consideración en aquella, por entender, de un lado, que se trata de consecuencia derivada del sentido del fallo y legitimada por el ordenamiento jurídico ( artículo 61.2 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) y preceptos concordantes) y jurisprudencia constitucional y de esta Sala, y, de otro, en razón a otorgar tutela judicial efectiva, de una forma inmediata y definitiva.

Así pues, la liquidación de intereses suspensivos en el caso presente, no forma parte de la ejecución de la sentencia, pero sí es una consecuencia derivada del sentido del fallo, que además pone término final a la suspensión, por lo que existe la suficiente conexión, para que pueda ser objeto de consideración en el incidente de ejecución.

Este mismo criterio, lo hemos expresado en la Sentencia de 23 de mayo de 2007 ".

Dada la estimación parcial y la necesidad de realizar nuevas liquidaciones, decaen las consideraciones hechas por la parte recurrente sobre esta cuestión; pero no está de más, respecto de la liquidación de intereses procedente que debe hacer la Administración Tributaria en ejecución de las referidas sentencias, recordar la jurisprudencia de esta Sala, recogida en la sentencia de 9 de diciembre de 2013 .

**NOVENO.-** Lo razonado nos lleva a la estimación del recurso sin hacer expresa imposición de las costas causadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

#### FALLAMOS

1º.- Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por el REAL CLUB CELTA DE VIGO, S.A.D., contra los autos de 26 de junio de 2012 y 27 de noviembre de 2012, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional , los que se anulan.

2º.- Anular el acuerdo de ejecución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 27 de diciembre de 2011, dictado en cumplimiento de las sentencias de este Tribunal Supremo de 26 de enero de 2011, recaídas en los recursos de casación para unificación de doctrina número 262/2009 y recurso de casación ordinario 964/2009, y sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2008 , debiendo procederse a la ejecución de estas sentencias en los términos señalados en el cuerpo de esta sentencia.

3º.- No hacemos expresa imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

