

Consideraciones críticas de las reliquidaciones giradas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones como consecuencia de la Tasa General de Operadores

Pablo Chico de la Cámara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rey Juan Carlos. Abogado
Miembro de la AEDAF

Antonio Serrano Acitores

Socio de Antonio Serrano Alberca Abogados
Profesor Doctor de Derecho Mercantil de la Universidad Rey Juan Carlos

Resumen

Las dudas en torno a la validez de la Tasa general de operadores giradas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (en adelante, CMT) al amparo de la normativa europea están produciendo una conflictividad jurídica muy relevante para una compañía Telefónica, en particular, Telefónica de España, dando lugar a una elevadísima conflictividad tributaria lo que debería invitar a las autoridades competentes a su reflexión. En particular, en el citado trabajo se concluye que dichas reliquidaciones giradas por la CMT a dicha compañía podrían lesionar la doctrina consolidada defendida por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo estimando las pretensiones de Telefónica sobre dicha tasa y dictándolas en fraude de ley al amparo de lo dispuesto en los arts. 103.4 y 109 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Abstract

Doubts regarding the validity of the General rate charged to telecommunication operators in the light of European regulations, together with the liquidations related to years 2004–2009 of said rate have given rise to a really relevant legal issue to Telefónica de España, which has provoked a high level of discussion and conflict and it's an clear invitation to debate and reflection. In particular, the purpose of this paper is to analyse the new liquidations laid down by the Spanish Commission of the Telecommunications' Market to said company whereby the Commission, acting against articles 103.4 and 109 of the Spanish Law governing Administrative Jurisdiction, does not respect the principles established within the favourable National Audience and Supreme Court resolutions for Telefónica in this regard.

Palabras clave

Tasa general de operadores, incidente de ejecución de sentencia, reliquidación.

Keywords

General rate charged to telecommunication operators, enforcement incident of a court resolution, new tax settlement.

Sumario

1. Planteamiento
2. Análisis de las cuestiones objeto de controversia
 - 2.1. Cuestiones generales
 - 2.2. Procedencia de la vía de los incidentes de ejecución de sentencias prevista en el art. 109 LJCA
 - 2.2.1. Vulneración flagrante de la doctrina jurisprudencial relativa a los actos propios
 - 2.2.2. Vulneración de la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales
 - 2.2.3. Nulidad de pleno derecho de actos dictados en fraude de ley para eludir la ejecución del fallo de la sentencia (art. 103.4 de la LJCA)
 - 2.2.4. La vulneración del art. 24.2 de la Constitución en su modalidad del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas
 - 2.2.5. Las reliquidaciones no forman parte del fallo de las sentencias. Vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica y del derecho a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales
 - 2.2.6. La reliquidación girada constituye un supuesto de fraude de ley para evitar cumplir con la ejecución de las Sentencias jurisdiccionales firmes
 - 2.3. El auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 en el que estima en parte el recurso de reposición planteado por el abogado del estado no motiva el cambio de criterio y vulnera el art. 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los tribunales
 - 2.3.1. Planteamiento
 - 2.3.2. La ausencia de motivación del Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 en este cambio de criterio jurisprudencial
 - 2.3.3. El Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley
 - 2.4. aspectos sustantivos de la liquidación de la tasa general de operadores
 - 2.4.1. Aspectos generales
 - 2.4.2. La aparente definición de dicha exacción como “tasa” y su verdadera configuración como “impuesto”
 - 2.4.3. La regulación de los elementos esenciales a través de un “anexo” así como de una norma reglamentaria y la vulneración del principio de legalidad
 - 2.4.4. La cuantificación de la TGO extramuros de los costes directos e indirectos del servicio
 - 2.4.4.1. El principio de equivalencia y el carácter sinalagmático de las tasas
 - 2.4.4.2. La nulidad de la tasa por ausencia de memoria económico-financiera o de falta de motivación entre el importe de ésta y el coste del servicio
 - 2.4.5. La aplicación de la fórmula de un tanto por mil (1,5 por mil) de los ingresos brutos de explotación lesiona el principio de proporcionalidad
 - 2.4.6. La formulación del método de cuantificación de la cuota tributaria incurre en interdicción de la arbitrariedad lesionando el principio de seguridad jurídica
 - 2.4.7. Improcedencia de la exigencia de intereses de demora con motivo de la reliquidación
 - 2.5. Conclusiones
3. Bibliografía

1. Planteamiento

Como consecuencia de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Quinta de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones¹, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (en adelante, la “CMT”)² sometió a gravamen a Telefónica de España, S.A.U. (en adelante, “TESAU”) mediante una Tasa anual por la prestación de servicios de terceros, también conocida como la “Tasa general de operadores” (en adelante, la “TGO”), exacción tributaria de devengo anual cuya base imponible está constituida por los ingresos brutos de explotación de dicha compañía, y cuyo tipo de gravamen actualmente es de un 1,5 por mil.

Las dudas en torno a la validez de la TGO a la luz de la normativa europea, así como las liquidaciones de los ejercicios 2004 - 2010 de la misma han dado lugar a una conflictividad jurídica muy relevante para TESAU generando un elevado número de expedientes administrativos, recursos, reclamaciones económico administrativas, recursos contencioso-administrativos y procedimientos comunitarios que en la actualidad se encuentran en distintas instancias y fases administrativas y judiciales.

A modo de síntesis, podría resumirse los hechos más relevantes sucedidos en los siguientes:

1. Tras haberse impugnado la propia TGO por TESAU, y haberse planteado la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, el “TJUE”), el TJUE dictó Sentencia con fecha de 21 de julio de 2011 en la que se admitió la conformidad con la normativa europea de la TGO española calculada sobre la base de los ingresos brutos de explotación.

En efecto, dicha Sentencia señala, entre otros extremos, lo siguiente: “35. *Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que el art. 6 de la Directiva 97/13 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que impone a los titulares de una autorización general una tasa que se calcula con periodicidad anual sobre la base de los ingresos brutos de explotación de los operadores sujetos a ella y que se destina a sufragar los gastos administrativos relacionados con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de dichas autorizaciones, siempre que el total de los ingresos obtenidos por el Estado miembro en virtud de dicha tasa no exceda del total de los gastos administrativos mencionados, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.*”

2. Frente a lo anterior, TESAU con buen criterio ha conseguido anular las liquidaciones giradas entre los años 2004 a 2010, en algunos casos, a través de Sentencias firmes del Tribunal Supremo (por ejemplo, la STS de 9 de febrero de 2012 relativa al ejercicio 2004; la STS de 22 de febrero de 2012 relativa a la liquidación del año 2005, o las más recientes de 29 de enero de 2015, en relación con la liquidación de 2007 y de 15

1 Somos plenamente conscientes que la normativa que se encuentra en vigor actualmente no es otra que la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones. Sin embargo, se han de tener en cuenta las siguientes cuestiones: (i) en el presente trabajo toda la normativa que se va a analizar (y, por tanto, no sólo la Ley General de Telecomunicaciones sino el resto de normas a las que haremos referencia) es la que se encontraba vigente cuando se inició el conflicto; y (ii) el régimen sobre la Tasa general de operadores no ha variado esencialmente con la normativa hoy vigente.

2 En la misma línea apuntada en la nota anterior, a día de hoy y como consecuencia de la Ley 3/2013, de 4 de junio, la CMT ya no existe, habiéndose integrado la misma en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (en adelante, la “CNMC”). Sin embargo, hemos preferido mantener las referencias a la CMT dado que, por un lado, la controversia que se va a abordar en el presente trabajo comenzó cuando la misma todavía se encontraba en funcionamiento; y, por otro, en toda la documentación que hemos analizado sobre el tema en cuestión se sigue mencionado exclusivamente a la CMT.

de junio de 2015 respecto al ejercicio 2006) y en otros casos, mediante varias Sentencias de la Audiencia Nacional (de fecha 19 de noviembre de 2012 y de 17 de noviembre de 2014 relativas a los ejercicios 2006 a 2010) cuyos recursos de casación aún están pendientes de resolución pero cuya ejecución provisional había sido solicitada por TESAU vinculando la misma a la prestación de la correspondiente caución o garantía.

En esencia, tanto las Sentencias del Tribunal Supremo como las Sentencias de la Audiencia Nacional se manifiestan con rotundidad en los siguientes términos:

- i. **STS. de 9 de febrero de 2012:** *"como puede apreciarse, el objeto de la tasa que se expresa dista mucho de lo establecido en la Directiva 97/13/CE y en la 2002/20 CE ya que está sirviendo para financiar gastos o inversiones que ninguna relación guardan con la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la Ley General de Telecomunicaciones, a lo que se refiere la sentencia del Tribunal de Justicia.*

La única conclusión válida es que la CMT consigue con la exacción de la tasa unos ingresos sustancialmente superiores a los gastos, como se acredita en las periciales judiciales.

Ha quedado acreditada, pues, la falta de equivalencia entre los gastos derivados de las actividades de la CMT relacionadas con la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la Ley General de Telecomunicaciones y los ingresos procedentes de la exacción de la tasa por esas mismas actividades.

Los informes periciales obrantes en autos han demostrado que la cuantía de la tasa no resulta justificada y que «las liquidaciones realizadas no tienen sustento ni económico ni jurídico, y que por ello la cuantía de la tasa no resulta justificada».

En esta situación, y al no existir un cálculo específico de los gastos producidos por la expedición, la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorización general, que impide la labor de comprobar si la tasa se ajustó a los costes estrictos expresamente recogidos en la Directiva, procede estimar el motivo de casación, y, por las mismas razones, estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo con anulación de la liquidación, objeto del presente recurso de casación. La labor de comprobar si la tasa de que se trata excedió del total de los costes correspondientes a las actividades administrativas reseñadas resulta poco menos que imposible ante la falta de datos y oscuridades propiciadas por la propia Administración".

- ii. **STS de 22 de febrero de 2012:** *"este modo de proceder, al no aportar los datos exigidos con las especificaciones solicitadas, ni razonar los motivos de su omisión, impide la labor de este Tribunal de comprobar si la tasa se ajustó a los parámetros obligados según el Derecho Comunitario de acuerdo con la interpretación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011, máxime cuando la gestión de la tasa controvertida debe observar el principio de transparencia asimismo exigido en la Directiva, todo lo cual comporta la necesidad de estimar el Recurso Contencioso-Administrativo con anulación de la liquidación, objeto del presente Recurso de Casación, al no haber acreditado la CMT en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y las licencias individuales, sin que proceda hacer imposición de costas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las causadas en la casación".*

iii. **STS de 29 de enero de 2015:** “(…)

Ha de concluirse de igual forma (a las sentencias anteriores citadas) afirmando que no está acreditada la equivalencia entre los gastos derivados de las actividades de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones relacionados con la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la Ley General de Telecomunicaciones y

Las dudas en torno a la validez de la TGO a la luz de la normativa europea, así como las liquidaciones de los ejercicios 2004 - 2010 de la misma han dado lugar a una conflictividad jurídica muy relevante

los ingresos procedentes de la exacción de la tasa por esas mismas actividades. Pues, al igual que en aquéllos supuestos examinados en dichas sentencias, no existe tampoco un cálculo específico, concreto y detallado de los gastos soportados por la gestión, control y ejecución del régimen de la autorización general. La Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones aporta un documento general de ingresos y gastos, en el que no se ofrece detalle alguno de los costes clasificados por actividades, constando únicamente que los ingresos obtenidos por la TGO ascienden a... y que los gastos soportados por el funcionamiento del servicio ascienden a... a los que se añaden unos gastos extraordinarios de... sin que en el informe explicativo de tales ingresos y gastos se justifique suficientemente la desproporción y el superávit existente en base al principio de planificación presupuestaria plurianual, dado que se refiere sólo a ejercicios futuros y no a ejercicios pasados, conforme al [artículo 65 de la Ley 47/2003 \(RCL 2003, 2753\)](#) General Presupuestaria... Tampoco se justifica en dicho informe la necesidad de mantener un fondo de maniobra, que ha de responder necesariamente a la existencia de necesidades de financiación y que en cualquier caso sólo permite acumular el remanente obtenido del año anterior, según se deduce del [artículo 8.2 del Real Decreto 1620/2005 \(RCL 2005, 2601\)](#), por el que se regulan las tasas establecidas en la [Ley 32/2003, de 3 de noviembre \(RCL 2003, 2593 y RCL 2004, 743\)](#), General de Telecomunicaciones...”, Mediante la documentación aportada en este proceso, en instancia, también se ha acreditado que la cuantía de la tasa no resulta justificada y que las liquidaciones realizadas no tienen sustento ni económico ni jurídico y que por ello la cuantía de la tasa no resulta justificada, por lo que debe concluirse en el sentido de que no está acreditada la correlación que debe existir entre los gastos concretos de la gestión, control y ejecución del régimen de la autorización y los ingresos procedentes de la exacción de la tasa por esas mismas actividades, como exige la doctrina establecida por este Tribunal Supremo a los efectos en debate.

iv. **STS de 15 de junio de 2015:** 1º) Ha estimado el recurso de casación interpuesto por TESAÚ, 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](#), respecto de la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2012 \(PROV 2012, 386726\)](#), que anuló 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.

v. En idéntico sentido se ha manifestado también las **SSAN de 19 de noviembre de 2012** (Rec. Cont. Admvo 336/2009 y 357/2010) remitiéndose a las dos primeras sentencias del Alto Tribunal. En efecto, en su fundamento de derecho cuarto dice que *“debemos remitirnos, en particular, a las Sentencias*

de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 y 22 de febrero de 2012 (recursos 5288/2008 y 1267/2009 respectivamente) correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005, así como a las demás antes citadas", para a continuación copiar literalmente los razonamientos de dichas sentencias.

- vi. Por último, y en la misma línea anterior, la SAN de 17 de noviembre de 2014 estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por TESAU contra la desestimación presunta y posteriormente expresa, mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2013, respecto de la liquidación practicada por la CMT en concepto de TGO en este caso del período impositivo de 2010. En consecuencia, declara la nulidad de la mencionada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como de la liquidación tributaria sobre la que versa la reclamación, por resultar contraria a Derecho, declarando el derecho de dicha entidad a la devolución del importe de la referida liquidación que, en su caso, hubiera ingresado, más los intereses de demora devengados por la cantidad ingresada hasta la fecha de su devolución.
3. De este modo, tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional estiman los recursos de TESAU contra las distintas liquidaciones **y de manera clara** ordenan anular las mismas y obligan a la CMT a la devolución de las cantidades pagadas por TESAU por dicho concepto.

En efecto, sirvan como muestra los siguientes fallos:

- i. **STS de 9 de febrero de 2012:** "que debemos estimar, y estimamos, parcialmente, el presente recurso de casación interpuesto por Telefónica de España, S.A.U. contra la sentencia dictada, con fecha 7 de julio de 2008, en el recurso núm. 512/2006, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional en el sentido de **anular la liquidación** objeto del presente recurso, correspondiente al ejercicio 2004, por importe de 11.183.729,15 euros, mandando **devolver el importe** que fue ingresado, con intereses legales desde la fecha del ingreso".
- ii. **STS de 22 de febrero de 2012:** "1º.- Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por el Procurador D. Juan Antonio García San Miguel y Orueta, en nombre y representación de Telefónica de España, S.A.

2º Que anulamos la sentencia de 17 de noviembre de 2008, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional.

3º Que debemos estimar y estimamos el Recurso Contencioso-Administrativo número 240/07 y **anular la liquidación impugnada**.

4º No hacemos imposición de costas ni en la instancia, ni en la casación".
- iii. **SAN de 19 de noviembre de 2012:** "que estimamos el recurso contencioso-administrativo nº 357/2010 interpuesto por el Procurador D. Juan Antonio García San Miguel y Orueta, en nombre y representación de Telefónica de España, S.A.U., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de marzo de 2010 (R.G. 2309/09), la cual **anulamos**, así como la liquidación practicada por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones por la Tasa General de Operadores en cuantía de 10.438.887,73 euros, por el ejercicio del año 2006, con **devolución de dicho importe**, si ha sido abonado, así como el

correspondiente interés de demora hasta la fecha de la completa devolución. Sin hacer expresa condena en costas”.

Tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional estiman los recursos de TESAÚ contra las distintas liquidaciones y de manera clara ordenan anular las mismas y obligan a la CMT a la devolución de las cantidades pagadas

- iv. **SAN. de 17 de noviembre de 2014** por el que se estima el recurso jurisdiccional promovido, y se anulan las resoluciones administrativas a que el mismo se contrae, por ser contrarias a derecho [art. 70.2 de la Ley Jurisdiccional], reconociendo la situación jurídica propugnada en la demanda [art. 71, idem], consistente en el derecho de la entidad demandante a la **devolución** del importe de la liquidación que, en su caso, hubiera ingresado en concepto de Tasa General de Operadores [período impositivo de 2010], exigida por la CMT, más los intereses de demora devengados por dicho importe hasta la fecha de su completa devolución.
 - v. **STS. de 29 de enero de 2015:** Se *desestima* el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado (Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones) contra la sentencia dictada, con fecha 19 de noviembre de 2012, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 336/2009 e imponemos a la Administración recurrente las costas del recurso de casación.
 - vi. El último pronunciamiento jurisprudencial del que tenemos noticia es el de la **STS. de 15 de junio de 2015** por el que se estima 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 anula. Como puede observarse, los fallos no pueden ser más claros: se anulan las liquidaciones y se ordena la devolución de las cantidades abonadas por TESAÚ con los correspondientes intereses de demora. En consecuencia, en el propio fallo de las sentencias se ordena la retroacción de las actuaciones para llevar a cabo una nueva liquidación.
4. Sin embargo, la CMT a la hora de ejecutar las sentencias ha procedido de la siguiente manera:
- i. En aquellos casos en los que la anulación de la TGO es declarada por el Tribunal Supremo en casación, la CMT, después de devolver la totalidad de lo pagado por TESAÚ más los intereses de demora, está procediendo a girar unas nuevas liquidaciones por un importe más reducido ajustando el tipo de gravamen aplicable a lo que la CMT considera a su entender como acorde al coste del servicio aplicando el principio de equivalencia.

A este respecto, resulta relevante destacar que tanto las resoluciones de la CMT por las que se acuerda devolver lo pagado por TESAÚ junto con los intereses de demora como las resoluciones por la que se acuerda reliquidar a TESAÚ la TGO se aprueban **“en cumplimiento”** de lo dispuesto por las correspondientes Sentencias del Tribunal Supremo que ordenaron anular las liquidaciones.

En efecto, si tomamos como muestra el ejercicio 2005 veremos cómo la CMT procedió a dar completo cumplimiento a la STS de 22 de febrero de 2012 mediante la Resolución de ejecución de 27 de junio de 2012 titulada ***“en cumplimiento de la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012”*** en la que se acuerda anular la liquidación de 2005 y devolver a TESAU la cantidad abonada junto con los intereses de demora. Si bien no debe perderse de vista que en dicha resolución se señala claramente lo siguiente: *“se pone de manifiesto que contra la presente resolución no cabe la interposición de recurso en vía administrativa, no obstante, se podrá promover incidente de ejecución de Sentencia de acuerdo con lo establecido en el art. 109 de la Ley 29/1998, de 13 de junio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”*.

Sin embargo, con posterioridad, y mediante lo que la CMT denomina ***“expediente de ejecución complementaria”***, dicta una nueva resolución de fecha 11 de julio de 2013 también ***“en cumplimiento de la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012”*** en la que, ajustando el tipo de gravamen, liquida nuevamente la TGO.

Ahora bien, a pesar de tratarse también de una resolución “en cumplimiento” de lo dispuesto por el Tribunal Supremo, y cambiando el criterio que había fijado en la resolución en la que ordenaba la devolución de la cuantía de la TGO más los intereses, no remite al incidente de ejecución de sentencias del art. 109 de la Ley 29/1998, de 13 de junio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, la ***“LJCA”***) una posible impugnación de esta segunda resolución, sino que *“se pone de manifiesto que, contra la resolución a la que se refiere el presente certificado, podrá interponerse ante este mismo órgano recurso potestativo de reposición previo a la reclamación económico-administrativa en el plazo improrrogable de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución, al amparo de los arts. 223.1 y 3 y 227.1.b) y 2.a) de la Ley General Tributaria; o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, previa a la interposición de recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución dirigido ante este mismo órgano, según dispone el art. 235 de la Ley General Tributaria, sin que puedan simultanearse ambos”*.

- ii. En aquellos casos en los que es la Audiencia Nacional quien anula en primera instancia la TGO y cuya ejecución provisional fue solicitada por TESAU: por un lado, impugna la ejecución provisional ante la propia Audiencia Nacional, habiendo incluso interpuesto recurso de casación ante el Tribunal Supremo (por ejemplo, respecto de la liquidación de 2006); y por otro, dicta nuevas resoluciones, también “en cumplimiento” de las correspondientes sentencias, en las que aprueba igualmente una nueva liquidación tributaria en la que también ajusta el tipo de gravamen y ordena la compensación de esa nueva liquidación con lo que se ha ordenado devolver en ejecución provisional, minorándolo (por ejemplo, respecto del ejercicio 2007).

Pues bien, por lo que se refiere a la impugnación de la ejecución provisional ordenada mediante el Auto de la Audiencia Nacional de 26 de abril de 2013 y confirmado tras el recurso de reposición del Abogado del Estado por el Auto de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2013 y contra el que se presentó recurso de casación también por el Abogado del Estado, el Tribunal Supremo resolvió en Sentencia de 5 de mayo de 2014 lo siguiente:

- a. Procede la ejecución provisional toda vez que se cumplen los requisitos señalados por el art. 91 de la LJCA, a saber: 1) el impulso de parte; 2) la constitución de fianza o aval bancario suficiente; y 3) el límite de la discrecionalidad del Tribunal de instancia en los supuestos de sentencias cuyo objeto no sea el pago de cantidad líquida o liquidable por simples operaciones aritméticas, en que únicamente podrá accederse a la ejecución provisional cuando se estime que el perjuicio que pudiera irrogarse con la ejecución no sería reparable.
- b. Considera que debe rechazarse la alegación de incongruencia o falta de motivación del Auto de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2013.
- c. ***"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 España, S.A.U. de la nueva liquidación, lo que supondría renunciar a la interposición de reclamación contra ella y a la posibilidad de suspensión".

5. De este modo, tanto en un caso como en otro la CMT procede a girar las nuevas liquidaciones y a exigir a TESAU el pago de los intereses de demora a contar desde la fecha del vencimiento de los períodos voluntarios correspondientes a las liquidaciones anuladas de acuerdo con lo dispuesto por el art. 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, la "LGT").

Ahora bien, en dichas liquidaciones reconoce expresamente que la aplicación nuevamente del tipo impositivo determinado en la norma vigente para la TGO supondría vulnerar, otra vez, la legalidad, ya que daría como resultado una liquidación tributaria que superaría con mucho el coste del servicio. Y para salvar tal "inconveniente", procede a recalcular lo que la propia CMT estima que es el coste del servicio.

En efecto, si analizamos, por ejemplo, la resolución de la CMT de fecha 11 de julio de 2013 referente al ejercicio 2005, tras explicar en el fundamento de derecho séptimo cómo se debe proceder al cálculo de la TGO de acuerdo con la normativa aplicable, esto es, aplicando el tipo de gravamen del 1,5 por mil sobre los ingresos brutos de explotación obtenidos por TESAU en ese ejercicio, sin embargo, en el fundamento de derecho octavo y contradiciendo lo expuesto en el anterior fundamento se señala claramente que ***"la emisión de la Tasa por el importe señalado en el fundamento séptimo, no resultaría conforme con los pronunciamientos contenidos en la Sentencia de 22 de febrero de 2012 que se cumple a través de la presente resolución, ya que obviaría el necesario ajuste derivado del principio de equivalencia establecido en la citada sentencia"***.

Es más, en el fundamento de derecho noveno, apartado e) titulado "necesidad de ajuste", se reafirma en la anterior idea indicando que ***"como puede constatarse, para cumplir el principio de equivalencia entre los ingresos y los costes de las actividades sujetas al hecho imponible de la tasa, debe llevarse a cabo un reajuste."***

A este respecto, ni la legislación de aplicación ni la Sentencia del Tribunal Supremo establecen a través de qué mecanismos debe instarse el cumplimiento del principio de equivalencia.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con las reglas establecidas por la normativa de aplicación, el cálculo de las liquidaciones se efectúa mediante una fórmula consistente en aplicar un tipo de gravamen a una base imponible, constituida por los ingresos brutos de explotación de los sujetos pasivos".

En definitiva, la CMT recalcula la liquidación, minorando su importe, arrogándose la competencia de determinar ella misma cuál debe ser el tipo de gravamen aplicable en sustitución del 1,5 por mil fijado por la normativa vigente.

6. Para justificar estas nuevas liquidaciones la CMT ha empleado los siguientes argumentos:
 - i. Las distintas sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional se limitan a anular las liquidaciones inicialmente practicadas por no estimar acreditado el cumplimiento del principio de proporcionalidad entre ingresos y gastos de la CMT. Ahora bien, la Sentencia del TJUE de 21 de julio de 2011 validó el sistema de cálculo de los cánones impuestos a los titulares de autorizaciones generales y licencias individuales.
 - ii. Por ello, considera que subsiste la obligación por parte de la CMT de girar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas pues la obligación tributaria definida en la ley reguladora de la tasa surge por ministerio de la ley desde el momento en que se realiza el hecho imponible.
 - iii. Además, estima la CMT que las diferentes sentencias no declaran nulas de pleno derecho las liquidaciones controvertidas, sino que las anula por infracción del ordenamiento jurídico, por no haber podido la misma acreditar el cumplimiento del principio de equivalencia entre los ingresos derivados del cobro de la tasa y el coste del servicio prestado.

De este modo, al tratarse de un supuesto técnicamente de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho, considera que TESAÚ no puede alegar a este respecto la posible prescripción de derechos que le asisten a la CMT ni a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, en virtud de las sucesivas interrupciones de los plazos de prescripción que ha generado la interposición de los recursos por TESAÚ.
 - iv. De igual modo, alega el principio de conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación del art. 26.5 de la LGT.
 - v. En consecuencia, considera que la posibilidad de liquidar una obligación tributaria existente y no extinguida pese a la anulación por motivos formales de la primera liquidación ha sido confirmada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 que, resolviendo un recurso de casación en interés de ley interpuesto contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 27 de octubre de 2010, declara la siguiente doctrina legal: *"la estimación del recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una*

nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia".

- vi. Es más, alegando el principio de proporcionalidad en la contribución a los gastos públicos considera que TESAU, a diferencia del resto de operadores, no ha participado en la financiación de las actividades de la CMT que constituyen el hecho imponible de la TGO y, por ello, TESAU se está enriqueciendo injustamente.
 - vii. De este modo, y como ya hemos señalado *supra*, la CMT reajusta los cálculos modulando el tipo de gravamen, lo que da lugar a una minoración de la cuota a pagar, justificando dicha modulación en el principio de equivalencia al que se refieren las sentencias que han anulado las liquidaciones y el art. 7 de la Ley 9/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
7. Frente a las nuevas liquidaciones, y a fin de proteger sus derechos, TESAU se ha visto obligada a iniciar dos vías simultáneas y paralelas de defensa, a saber:
- i. De una parte, ha planteado varios incidentes de ejecución de sentencia al amparo de lo previsto en el art. 109 de la LJCA por considerar que:
 - b. Las nuevas liquidaciones son actos contrarios a los pronunciamientos de las diferentes sentencias y que se están dictando con la finalidad de eludir su cumplimiento y, por tanto, son nulas de pleno derecho en virtud del art. 103.4 de la LJCA.
 - c. Con el pretexto de ejecutar "parcialmente" lo ordenado en las distintas sentencias dictadas anulando las liquidaciones iniciales, la CMT pretende en realidad eludir la ejecución de las mismas vulnerando los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva en sus vertientes de derecho a ejecutar lo juzgado y de derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes, contenidos, respectivamente, en los arts. 9.3 y 24.1 de la Constitución Española.
 - d. Las nuevas liquidaciones, al modular el tipo de gravamen fijado en la normativa vigente, vulneran el principio de reserva de ley en materia tributaria recogido tanto en el art. 31.3 de la Constitución Española como en el art. 8 de la LGT tal y como en su día ocurrió con un supuesto similar como la anulación de las Tarifas Portuarias (vid. la STC. 121/2005, de 10 de mayo).
 - e. Lo que han ordenado las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional al estimar las pretensiones de TESAU era simple y llanamente la anulación de las liquidaciones practicadas por la CMT y la devolución de los importes pagados por lo que las nuevas liquidaciones podrían suponer una extralimitación por parte de la CMT ya que en ninguno de los fallos o en el contenido de dichas sentencias se ordena la retroacción de las actuaciones para llevar a cabo una nueva liquidación. Y esto es así, en tanto en cuanto las citadas sentencias no estiman las pretensiones de TESAU por motivos meramente formales sino que la estimación obedecía a cuestiones de fondo, por lo que, en ningún caso, procede la retroacción de actuaciones que dé lugar a una nueva liquidación.

- f. El derecho de la Administración a realizar una nueva liquidación habría, en cualquier caso, prescrito, al estar ante un acto nulo de pleno Derecho toda vez que se trata de liquidaciones que, según el Tribunal Supremo, no tienen sustento económico ni jurídico.
- g. En los procedimientos judiciales respecto de las liquidaciones iniciales se acreditó que la CMT no estaba en condiciones de determinar el coste real del servicio y lo cierto es que en las nuevas liquidaciones sigue sin estarlo pues en las nuevas resoluciones de nuevo se hace referencia a los gastos normales de una contabilidad financiera, pero en ningún caso la CMT es capaz de asociarlos a las actividades de expedición, gestión, control y ejecución al no disponer de la correspondiente contabilidad analítica o de costes.
- h. Como consecuencia de lo anterior, de ninguna manera, puede hablarse de enriquecimiento injusto cuando, como ocurre en el presente caso, no existe obligación legal de pago al haber sido anuladas las liquidaciones por razones de fondo.
- i. Y finalmente, considera TESAU que en ningún caso procedería generar una nueva liquidación con intereses de demora, ya que en el presente caso no estamos ante un retraso imputable a la misma, sino exclusivamente a la propia CMT, que fue quien giró una liquidación inicial contraria a Derecho.
- ii. De otra parte, y pese a considerar que no es la vía adecuada, toda vez que TESAU considera que las nuevas liquidaciones son puras e indebidas ejecuciones de sentencias, a fin de no perjudicar sus derechos de defensa, interpone **con carácter cautelar** las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.»

De este modo, y sobre la base de los mismos argumentos señalados en los incidentes de ejecución de sentencia, solicita a dicho Tribunal que estime las reclamaciones por entender que las cuestiones suscitadas debían de ser resueltas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en dichos incidentes y, subsidiariamente, que se anulen las resoluciones contra las que se dirigen dichas reclamaciones económico-administrativas.

- 8. Si bien respecto de las reclamaciones económico-administrativas, TESAU todavía no dispone de noticia alguna, no ocurre lo mismo respecto de los incidentes de ejecución de sentencia en los que se han producido situaciones contradictorias y cambios de criterio por parte de la Audiencia Nacional.

En este sentido, sirvan de ejemplo las reliquidaciones de los ejercicios 2005 y 2007 en las que se han producido sorprendentes diferencias:

- i. Así, en relación con la reliquidación de la TGO del ejercicio 2005 por parte de la CMT, la **Audiencia Nacional** mediante **Auto de 5 de diciembre de 2013**, tras confirmar todos los hechos sucedidos hasta esa fecha en relación a esta controversia, estima parcialmente el incidente de ejecución de sentencia planteado por TESAU al señalar, en su fundamento de derecho segundo que ***“esta Sala considera que la liquidación nuevamente practicada incurre en causa de nulidad ex art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional [«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»] y que dicha nulidad ha de ser declarada***

por esta Sala, al ser el órgano judicial que conoció en primera instancia del asunto resuelto en la sentencia ejecutoria respecto de la que se ha promovido el incidente que ahora se resuelve [art. 103, apartados 1 y 5, en relación con el art. 9 y concordantes, de la Ley Jurisdiccional].

Esta Sala considera que la liquidación nuevamente practicada incurre en causa de nulidad ex art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional

*Porque el organismo regulador ya había practicado liquidación en concepto de Tasa por autorizaciones generales y licencias individuales o general de operadores, correspondiente al ejercicio 2005, en el Expediente núm. 2003/1342. Y dicha liquidación fue anulada por el Tribunal Supremo [Sala 3ª, Sección 2ª] en sentencia de 22 de febrero de 2012 [Rec. Casación 1267/2009], «al no haber acreditado la CMT en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y las licencias individuales, ...». **Anulación que el Alto Tribunal declaró, pues, por razones de fondo, sin disponer en consecuencia la retroacción del expediente para la práctica de nueva liquidación por el concepto y ejercicio originariamente liquidados.** Lo que hace que la liquidación sobrevenida, practicada tras la devolución del importe de la anulada por la sentencia anotada, viene a constituir un acto contrario a los pronunciamientos de dicha sentencia, y que viene a eludir su cumplimiento, lo que por disposición legal es causa de nulidad del mismo [art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional]”.*

Frente a dicho Auto, el Abogado del Estado planteó recurso de reposición reiterando la argumentación que en todo momento está defendiendo la Administración, si bien insistiendo especialmente, por un lado, en las normas legales rectoras de la exigencia y abono de la tasa y, por otro lado, en el enriquecimiento injusto que se produce a favor de TESAU.

Dicho recurso de reposición es desestimado por la Audiencia Nacional en fecha de 21 de enero de 2014 indicándose en el fundamento de derecho segundo del mismo los motivos que llevan a ese tribunal a esa conclusión, a saber: **“tales alegaciones se corresponden sustancialmente con las expuestas frente al incidente promovido y que fueron recogidas en el auto impugnado, por lo que ya fueron examinadas por la Sala al dictar el mismo. Y en consecuencia, no aportándose razones que pudieran servir de fundamento para su modificación, procede mantener lo resuelto en aquel, por sus propios fundamentos. Pues partiendo de las consideraciones hechas en la sentencia ejecutoria y de lo establecido en los arts. 103 y 109 de la Ley Jurisdiccional, la Sala considera que la nueva liquidación incurre en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la mentada Ley, cuya apreciación corresponde a esta Sala [art. 103, apartado 1 y 5, en relación con el art. 9 y concordantes de la Ley Jurisdiccional]. Como se puso de manifiesto en el auto impugnado, la anulación por la que el Tribunal Supremo se pronunció fue por razones de fondo, sin disponer la retroacción del procedimiento para la práctica de una nueva liquidación, lo que impide practicar en cumplimiento de cuya sentencia una nueva liquidación. Siendo ello así, carece de fundamento sostener la vulneración de los arts. 103 y 109 de la Ley Jurisdiccional y de los arts. 228 y 229 de la Ley General Tributaria. Carente de fundamento ha de considerarse también la alegación de las normas legales rectoras de la exigencia y abono de la tasa de que se trata, puesto que ni una ni otro vienen impuestos por el pronunciamiento de la sentencia ejecutoria, cuyos fundamentos**

impiden aplicar al caso controvertido las razones expuestas por la Sala en los autos invocados en el recurso de reposición, al tener que acomodarse la Sala a los concretos términos de la sentencia ejecutoria. Finalmente, la anulación de las liquidaciones originarias y la devolución de lo ingresado por la entidad operadora en su cumplimiento, no comportan un enriquecimiento injusto de una de las partes de la relación jurídico-tributaria en perjuicio de la otra, sino que la anulación se produjo en el ejercicio de la potestad jurisdiccional como consecuencia del recurso jurisdiccional entablado por el obligado tributario en el ejercicio, a su vez, de su derecho a la tutela judicial, siendo la devolución consecuencia de la ejecución del fallo [art. 118 CE]. No cabe, por tanto, apreciar la existencia de un enriquecimiento sin causa o desprovisto de justificación".

Finalmente, frente a este nuevo Auto, la Abogacía del Estado ha interpuesto recurso de casación, lo que le fue comunicado a TESAU mediante Diligencia de Ordenación de fecha 10 de febrero de 2014, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

- ii. Por el contrario, en relación con la reliquidación de la TGO del ejercicio 2007 por parte de la CMT, la Audiencia Nacional, si bien al principio siguió los mismos razonamientos expuestos para la reliquidación de la TGO del ejercicio 2005 que acabamos de ver, lo cierto es que con posterioridad ha cambiado radicalmente de criterio en el Auto de fecha 6 de marzo de 2014.

En efecto, en un primer momento, el *iter* seguido por la Audiencia fue el mismo que en el caso del ejercicio de 2005. Así, tras instarse por TESAU el 31 de octubre de 2013 un incidente de ejecución de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2012, la Audiencia Nacional acordó en Auto de 21 de enero de 2014 estimar el mismo acordando ***"declarar la nulidad del Acuerdo adoptado por el Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones con fecha 30 de julio de 2013 y, por tanto, la liquidación tributaria aprobada mediante dicho Acuerdo. Y se proceda a devolver a la entidad recurrente el importe de la liquidación por la TGO 2007 anulada"***. Y para llegar a esa conclusión se remite íntegramente a los razonamientos del Auto de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2013 dictado respecto a la liquidación de 2005 y al que acabamos de hacer referencia.

Frente al Auto de 21 de enero de 2014 el Abogado del Estado interpone en fecha de 30 de enero de 2014 recurso de reposición reiterando los argumentos de los que siempre ha hecho uso y la Audiencia Nacional, sorprendentemente, y sin una justificación y motivación suficiente y adecuada, toda vez que el Abogado del Estado no aporta nuevos argumentos en el recurso de reposición a los que ya había expuesto, cambia su criterio dictando el Auto de fecha 6 de marzo de 2014 en el que estima en parte el recurso de reposición planteado por el Abogado del Estado.

En efecto, tras reconocer abiertamente en su fundamento de derecho segundo que ***"es cierto que recientemente, al menos en Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la Tasa General de Operadores –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo"*** y estimar la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la LJCA, sin embargo, en su fundamento de derecho tercero y sin justificación alguna cambia de parecer diciendo que ***"la resolución de la impugnación del TEAC en esta materia de la Tasa General de Operadores atendida la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011, las distintas sentencias de***

la Sala Tercera del Tribunal Supremo (entre otras, de 15 de febrero de 2012 –recurso nº 5033/2004-, 16 de febrero de 2012 –recurso nº 325/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 4839/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 5288/2008- y 22 de febrero de 2012 –recurso nº 1267/2009-) y las que a continuación ha dictado esta Sala, han dado lugar a problemas de ejecución que penden de los distintos recursos de casación interpuestos contra los autos hasta ahora dictados en supuestos de ejecución definitiva y, en este momento, de distintos recursos de reposición ante esta misma Sala en los casos de ejecución provisional. Y sin duda, los autos reseñados merecen ahora ser objeto de algunas matizaciones.

Este Tribunal acordó la ejecución provisional de la sentencia solicitada por la actora en tanto que sustanciaba el recurso de casación, y por su propia definición o denominación se infiere, se trata de una ejecución anticipada de la sentencia no firme. Pero dicha sentencia anulaba la liquidación, y en el auto de ejecución se acordaba la devolución del importe de la liquidación anulada y en ningún momento se acordaba la práctica de una nueva liquidación y de una subsiguiente compensación. Así se acordó y así Telefónica de España, S.A.U. había presentado garantía suficiente para garantizar la ejecución provisional acordada.

Es cierto también que el Tribunal Supremo ha señalado en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012 –recurso de casación en interés de la ley 1215/2011- que es doctrina legal la siguiente: «la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia» (y en términos parecidos la también citada Sentencia de 20 de diciembre de 2012 –recurso 5563/2011-), por lo que alguna de las afirmaciones recogidas en los autos impugnados deben interpretarse conforme a esta doctrina legal y deberá en cada caso examinarse el alcance de la nueva liquidación que se practique, y, en su caso, si la CMT acredita en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y licencias individuales; en definitiva, sobre la base de los postulados establecidos por las sentencias del TS para que exista una correlación entre el importe de la tasa y el monto total de los gastos en los que ha incurrido la CMT.

Aquí el Abogado del Estado manifiesta que se han vulnerado los arts. 103 y 109 de la LJCA y que es improcedente el incidente de ejecución planteado por la actora. Se dice en el recurso que se ha practicado una nueva liquidación por la CMT el 30 de julio de 2013 y si ha de ser combatida ésta por la vía contencioso-administrativa previa la oportuna reclamación económico-administrativa. Alega que las normas legales imponen a la Administración la obligación de exigir la tasa de operadores, y a éstos a pagarla cuando utilicen los servicios correspondientes. La sentencia de este recurso de 19 de noviembre de 2012 anuló la liquidación inicialmente practicada por no estimar acreditado el cumplimiento del principio de proporcionalidad entre ingresos y gastos, pero ello no supone que la tasa no siga estando vigente. La CMT ha de proceder por exigencias de la Ley a practicar una nueva liquidación sobre la base de los postulados establecidos por las diferentes sentencias del Tribunal Supremo. Además, el auto recurrido vulnera la doctrina de la refacturación (sic) empleada en casos muy similares y al rechazar la refacturación (sic) de

la tasa a pesar de haberse prestado el servicio, el auto produce un enriquecimiento injusto a la entidad operadora.

La entidad Telefónica de España, S.A.U., en su escrito de oposición al recurso de reposición viene a recordar la existencia de un Auto de fecha 6 de junio de 2013 de ejecución provisional de la sentencia de 19 de noviembre de 2012. Y la CMT no ha llevado a cabo la ejecución provisional puesto que lo único que ha hecho es una nueva liquidación y ha acordado una compensación con la cuantía de las cantidades a devolver. Existe una incorrecta ejecución de sentencia y una improcedente nueva liquidación. Y no existe enriquecimiento injusto.

Hay que volver a insistir en que estamos ante un incidente de ejecución provisional en el que no cabe más que una exacta y concreta ejecución de la sentencia dictada, que ha sido recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, y por tanto no sería firme.

Pues bien, en este momento y en este incidente, no cabe examinar y pronunciarse expresamente sobre la resolución de la CMT de 30 de julio de 2013 acordando la nueva liquidación de la Tasa General de Operadores del ejercicio 2007 –en particular las consideraciones atinentes a la necesidad de aplicación del principio de equivalencia y a la contabilidad analítica correspondiente a dicho ejercicio (Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo)- cuya valoración y, en su caso, si se ajusta al cumplimiento de la doctrina que aparece sentada en la STJUE de 21 de julio de 2011 y en las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2012 –recurso nº 5033/2004-, 16 de febrero de 2012 –recurso nº 325/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 4839/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 5288/2008- y 22 de febrero de 2012 –recurso nº 1267/2009-, así como en la sentencia de cuya ejecución provisional se trata ahora, ofrece dudas razonables y que, al menos merecen ser examinadas con plenitud, en sede económico-administrativa y, en su caso, ulteriormente, en sede contencioso-administrativa.

En definitiva, al haberse practicado una nueva liquidación deberá ser discutida su procedencia o improcedencia en otro procedimiento ajeno al que nos ocupa, y no en un incidente de ejecución provisional limitado al estricto contenido de la sentencia. Pero entrar ahora sobre esta alegación es desviar el contenido de lo que debe ser un incidente de ejecución provisional, esto es, la ejecución de lo que dice la sentencia sin tratar de impedir esa ejecución con nuevas liquidaciones y compensaciones, que han de ser examinadas en sede adecuada".

Por tanto, este nuevo Auto intenta, sorprendentemente, amparar su cambio de criterio en la conocida Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, que permite lo que vulgarmente se ha conocido como el "tiro doble" a efectos de poder girar una nueva liquidación, con posterioridad a haberse anulado una primera liquidación siempre y cuando no haya prescrito el derecho de la Administración a hacerlo. Y decimos sorprendentemente pues dicha sentencia no es nueva, y no acaba de ser puesta sobre la mesa por parte del Abogado del Estado ni es algo nuevo para la Audiencia Nacional, sino que, por el contrario y como ya sabía dicho Tribunal, ha sido objeto constante de debate en esta controversia entre TESAÚ y la CMT tal y como se demuestra el hecho de que la misma haya sido mentada, como ya hemos visto, en las reliquidaciones giradas por la CMT y combatida por TESAÚ, tanto en las alegaciones a las propuestas de nuevas liquidaciones, como en los

distintos incidentes de ejecución de sentencias ante la propia Audiencia Nacional en los que sí que se estimaron las pretensiones de TESAU.

Y las consecuencias para TESAU de dicho giro en los acontecimientos resultan ciertamente traumáticas toda vez que reenvía el análisis de las reliquidaciones a la reclamación económico-administrativa previa al recurso contencioso-administrativo lo que puede suponer un plazo de hasta diez años más para obtener una resolución judicial firme respecto de estas nuevas liquidaciones.

Como consecuencia de este cambio de criterio, en este caso ha sido la propia TESAU la que ha interpuesto recurso de casación contra el Auto de fecha 6 de marzo de 2014.

Así las cosas, en el presente trabajo se analizarán desde un punto de vista doctrinal y jurisprudencial todas estas cuestiones ciertamente controvertidas y que han generado una importante conflictividad administrativa y judicial al objeto de valorar técnicamente si el criterio de la Administración resulta conforme a Derecho.

2. Análisis de las cuestiones objeto de controversia

2.1. Cuestiones generales

Constituye un principio jurídico general la prohibición de obtener provecho de sus propios errores (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*) consagrado en el art. 110.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, la “**Ley 30/1992**”)³. Y, sin embargo, no son pocos los supuestos en que la Administración Pública —y no sólo en la esfera tributaria, por supuesto— obtiene ventajas de sus irregularidades⁴. El Tribunal Supremo ha hecho doctrina sobre la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón y que el mismo no debe volverse en contra de quien tiene esa razón (STS de 27 de febrero de 1990 y de 26 de septiembre de 1998, entre otras). Pero también proliferan los casos de Tribunales que muestran su aquiescente deferencia hacia los actos de la Administración, que llega, en ocasiones, a “reinterpretar” el sentido de las propias decisiones judiciales, volviéndolas del revés y sacando el máximo provecho de las posibilidades brindadas con la reiteración de actuaciones subsiguientes a la anulación de vicios formales y de procedimiento⁵.

A través de esta retroacción de actuaciones, se consigue el efecto contrario al que se pretendía conseguir con su impugnación, puesto que bajo el pretexto de alcanzar el principio de justicia material, puede constituir *de facto* una prima a la ilegalidad, al dejar en manos de la Administración una indefinida prolongación de la controversia

3 Como es sabido, el citado precepto reza de la siguiente forma: “los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los hubieren causado”.

4 FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., “Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios”, *Revista de Administración Pública*, número 53, 1967, págs. 299-300; y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., “Los vicios de orden público y la teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, número 58, 1969, págs. 49-126. También se refiere a ello, para el ámbito tributario BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J., “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente y los intereses de demora tributarios”, dentro de la obra colectiva *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2010 págs. 260-261.

5 MARTÍN QUERALT, J., “Carta del Director”, *Tribuna Fiscal*, número 233, 2010, pág. 1.

La actuación contradictoria de la CMT vulnera flagrantemente la doctrina jurisprudencial relativa a los actos propios.

sometida a jueces y tribunales. Nuestra mejor doctrina viene insistiendo desde hace tiempo en toda una suerte de situaciones en las que, a la postre, se constata lo efímero que puede llegar a producir la obtención de una pírrica victoria sobre una Administración encastillada en la defensa de unas posiciones numantinas que burlan la Ley.

Así las cosas, cabe citar por ejemplo, aparte de la ya citada retroacción de efectos, la acrítica recepción de lo que representan los vicios determinantes de nulidad o anulabilidad de los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones. También la incomprensible admisión del devengo de intereses de demora desde el momento en que la Administración dictó un acto contrario a Derecho. Y la tosca incorporación al ordenamiento sancionador tributario de principios propios de gestión recaudatoria, radicalmente antitéticos de aquellos que priman en el ordenamiento punitivo.

Los problemas apuntados y otros muchos revelan el real desequilibrio de fuerzas de los administrados frente a la Administración tensionando al máximo el principio de igualdad de armas. El tema no es nuevo, como es obvio, e ilustra sobre un ancestral y mal entendido afán de superioridad y dominio de la Administración tributaria —la más superdotada en medios materiales y humanos entre las restantes Administraciones públicas—, investida como las demás con la autotutela declarativa y potenciada con una autotutela de ejecución que propicia la existencia de agujeros grises y negros, tanto en el plano de la legalidad como de su aplicación práctica, posponiendo en ocasiones, con la disculpa del deber constitucional de contribuir, legítimos derechos individuales⁶. Entre estos últimos, cabe mencionar ahora los de seguridad jurídica, confianza legítima y tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales, reconocidos constitucionalmente (arts. 9.3, 24 y 103 de la Constitución), así como los incluidos en el genérico derecho a una buena administración que sanciona la “Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea” (art. 41).

En la justa ponderación de intereses y principios que están en juego⁷, no debería desatenderse la recomendación de que “juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”⁸ y, por supuesto, habría que intensificar los

6 Vid. PONT MESTRES, M., “Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica”, *Quincena Fiscal*, número 20, 2006, pág. 10; BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J., *op. cit.*, págs. 260-261; BOSCH CHOLBI, J. L., “Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad”, dentro de la obra colectiva *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2010, págs. 288-289; y PÉREZ ALONSO, J., “Los inevitables agujeros negros y grises del Derecho Administrativo”, *Lex Nova la revista*, número 60, 2010, págs. 30-32.

7 Vid. RUIZ RISUEÑO, F., *El proceso contencioso-administrativo*, 5.ª ed., Colex, Madrid, 2004, pág. 304; también SOLER ROCH, M. T. “La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad», en el *Seminario sobre La ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario*, organizado por el Consejo para la Defensa del Contribuyente y el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, accesible por Internet en: http://www.ief.es/investigacion/Recursos/Seminarios/DchoFinanciero/2009_29EneSoler.pdf, pág. 1.

8 Así se titula un trabajo de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., “Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 76, 1992, págs. 511-532.

esfuerzos para apartar del tema que nos concita del relativo ostracismo legislativo y doctrinal en que se encuentra, pese a notabilísimas excepciones y saludables muestras de reacción⁹ que se suscitan en el propio ámbito judicial¹⁰.

En este contexto caracterizado por la problemática que se presenta en la ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria, es en el que con toda claridad se encuentra TESAU.

De este modo, y a luz de los hechos que hemos expuesto con anterioridad, se analizan a continuación las cuestiones que son objeto de controversia entre la CMT y TESAU. Así, en primer lugar, abordaremos la procedencia de los incidentes de ejecución de sentencias previstos en el art. 109 de la LJCA para tratar las nuevas liquidaciones giradas por la CMT incumpliendo lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA y conculcando, como se verá, muchos otros derechos reconocidos por nuestro ordenamiento jurídico. A continuación, se tratará en detalle cómo el nuevo Auto de la Audiencia Nacional de fecha 6 de marzo de 2014 no motiva su cambio de criterio y vulnera el art. 14 de la Constitución en la aplicación de la Ley por los Tribunales; y finalmente, se estudiarán en profundidad las nuevas liquidaciones emitidas por la CMT y cómo las mismas siguen siendo contrarias a Derecho.

2.2. Procedencia de la vía de los incidentes de ejecución de sentencias prevista en el art. 109 LJCA

Como ya hemos visto al describir los hechos más relevantes, tanto las resoluciones de la CMT por las que se acuerda devolver lo pagado por TESAU junto con los intereses de demora como las resoluciones por la que se acuerda reliquidar a TESAU la TGO se aprueban **“en cumplimiento”** de lo dispuesto por las correspondientes Sentencias del Tribunal Supremo o de la Audiencia Nacional que ordenaron anular las liquidaciones.

Así, si tomamos como muestra el ejercicio 2005 veremos cómo la CMT procedió a dar completo cumplimiento a la STS de 22 de febrero de 2012 mediante la Resolución de ejecución de 27 de junio de 2012 titulada **“en cumplimiento de la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012”** en la que se acuerda anular la liquidación de 2005 y devolver a TESAU la cantidad abonada y los intereses. Y no sólo eso sino que en dicha resolución se señala claramente lo siguiente: **“se pone de manifiesto que contra la presente resolución no cabe la interposición de recurso en vía administrativa, no obstante, se podrá promover incidente de ejecución de Sentencia de acuerdo con lo establecido en el art. 109 de la Ley 29/1998, de 13 de junio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”**.

Sin embargo, con posterioridad, y mediante lo que la CMT denomina **“expediente de ejecución complementaria”**, dicta una nueva resolución de fecha 11 de julio de 2013 también **“en cumplimiento de la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012”** en la que, ajustando el tipo de gravamen, liquida nuevamente la TGO.

Ahora bien, a pesar de tratarse también de una resolución **“en cumplimiento”** de lo dispuesto por el Tribunal Supremo, y cambiando el criterio que había fijado en la resolución en la que ordenaba la devolución de la cuantía

9 En este sentido, resulta muy notorio el trabajo realizado por MARTÍNEZ LAGO, M. A., “La ejecución de Sentencias y Resoluciones en materia tributaria”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, número 38, 2011, págs. 11-58.

10 Entre los más recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional, vid. SSTC 206/2005, de 18 de julio (FJ 3.º); 47/2006, de 13 de febrero (FJ 3.º); 119/2006, de 24 de abril (FJ 4.º); 137/2006, de 8 de mayo (FJ 3.º); 256/2006, de 11 de septiembre (FJ 3.º); 322/2006, de 20 de noviembre (FJ 2.º), y 20/2010, de 27 de abril (FJ 4.º).

de la TGO más los intereses, no remite al incidente de ejecución de sentencias del art. 109 de la LJCA una posible impugnación de esta segunda resolución, sino que *"se pone de manifiesto que, contra la resolución a la que se refiere el presente certificado, podrá interponerse ante este mismo órgano recurso potestativo de reposición previo a la reclamación económico-administrativa en el plazo improrrogable de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución, al amparo de los arts. 223.1 y 3 y 227.1.b) y 2.a) de la Ley General Tributaria; o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, previa a la interposición de recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución dirigido ante este mismo órgano, según dispone el art. 235 de la Ley General Tributaria, sin que puedan simultanearse ambos"*.

Pues bien, de acuerdo con la primera acepción contenida en el **Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española**, la palabra *"cumplimiento"* significa *"acción y efecto de cumplir o cumplirse"*. En este mismo sentido, el significado que de la palabra *"cumplir"* otorga el mencionado Diccionario en su primera acepción es la siguiente: *"ejecutar, llevar a efecto"*. En definitiva, las palabras cumplir y ejecutar son palabras sinónimas.

Por ello, resulta claro que si ambas resoluciones se dictan *"en cumplimiento"* de una sentencia, lo que realmente se está llevando a cabo es una *"ejecución"* de la misma. En consecuencia, y haciendo uso de un silogismo aristotélico, resulta lógico concluir que en ambos casos la vía de impugnación debe de ser la misma, esto es, no cabe la interposición de recurso en vía administrativa sino que únicamente se podrá promover incidente de ejecución de sentencia de acuerdo con lo establecido en el art. 109 de la LJCA en relación con lo dispuesto, asimismo, en los arts. 103 y siguientes del mismo texto legal.

Lo cierto es que, como ya señala el propio legislador en la Exposición de Motivos de la LJCA, la ejecución de sentencias ha sido siempre una de las zonas grises de nuestro sistema contencioso-administrativo. Desde siempre, y especialmente tras la Constitución de 1978, **ha sido preocupación constante garantizar el exacto, puntual y fiel cumplimiento de las resol + es, como forma de coadyuvar a la efectividad de la tutela de los Juzgados y Tribunales. De nada sirve proclamar enfáticamente la sumisión de la Administración a la Ley y al control jurídico ejercido por los órganos jurisdiccionales si las decisiones de éstos no son cumplidas en sus propios términos y en su justo tiempo**¹¹.

Así, dispone el art. 103, párrafo 1º, de la LJCA que *"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"*.

Por su parte, el párrafo 2º del mismo precepto establece que *"las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en esas se consignen"*.

Asimismo, el párrafo 4º del meritado artículo dispone que *"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"*.

Por último, el párrafo 5º de dicha norma fija que *"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 párrafo anterior, por*

11 AYALA MUÑOZ, J. M., GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., GUTIÉRREZ DELGADO, J. M. y otros, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, 3ª Edic., Thomson Aranzadi, Cizur Menor, noviembre de 2004, pág. 867.

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”.

Pues bien, el art. 104.1 de la LJCA establece que *“luego que sea firme una sentencia, se comunicará en el plazo de diez días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, una vez acusado recibo de la comunicación en idéntico plazo desde la recepción, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél”.*

Tal y como hemos dicho ya anteriormente, la propia CMT, reconoce que la liquidación cuya nulidad se pretende por TESAÚ se dicta en “cumplimiento” o ejecución de la sentencia correspondiente que anuló las liquidaciones de la TGO. Así, la nueva liquidación será o no correcta (es obvio que no lo es, como razonaremos), pero desde el momento en que se dicta supuestamente en cumplimiento de una sentencia, es únicamente al órgano judicial competente para la ejecución (ex artículo 103.1 LJCA) a quien corresponde decidir sobre su conformidad a Derecho.

En este sentido, procede ahora que nos detengamos, someramente, en el incidente de ejecución previsto en el mencionado art. 109 de la LJCA en cuya virtud:

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. *Órgano 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 el Secretario judicial 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”.*

De este modo, regula este artículo con claridad el llamado incidente de ejecución, ya previsto por el artículo 110 de su antecesora Ley de 1956. Este incidente viene a reforzar el elenco de medidas con el que la Ley pretende dotar al órgano jurisdiccional y a las partes y afectados, **como medio para conseguir el exacto, puntual y correcto cumplimiento del fallo judicial. Volviendo la oración al impersonal**, a través del incidente de ejecución se pretende evitar no sólo el incumplimiento abierto o declarado sino también **la ausencia de sinceridad de la desobediencia disimulada por parte de los órganos de administración** (STS, Sala Quinta, de 21 de junio de 1977), que se traduce en cumplimiento defectuoso, puramente aparente, o en formas de inejecución indirecta, como son, entre otras, la modificación de los términos de la ejecutoria, la reproducción total o parcial del acto anulado o la emisión de otros actos de contenido incompatible con la plena eficiencia del fallo (STC 167/1987, de 28 de octubre).

Lla CMT ha conculcado la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales recogida en distintas normas de nuestro ordenamiento jurídico.

Así, si el fin último del incidente de ejecución es asegurar el cumplimiento o evitar el incumplimiento, abierto o disimulado, el mediato se orienta a la adopción de una medida concreta que tienda a la consecución de la finalidad última.

Y es que el incidente de ejecución se concibe en la LJCA como un procedimiento especial por razones jurídico-procesales que tienen por objeto

una declaración de voluntad del órgano jurisdiccional en relación con determinadas cuestiones que afectan a la ejecución, guardando siempre una perfecta sintonía con el sentido del fallo judicial tal y como se infiere del artículo 109.1, que legitima a las partes y afectados para su promoción, **pero sin contrariar el contenido del fallo.**

Finalmente, no debemos obviar que éste ha sido el parecer de la propia Audiencia Nacional en este asunto, hasta el cambio radical en su postura (cambio no suficientemente motivado, como luego se verá) con el Auto de 6 de marzo de 2014. En efecto, al menos en los Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la TGO –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo admitía tratar la cuestión como un incidente de ejecución al amparo del art. 109 de la LJCA y declaraba a su vez la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 del mismo cuerpo legal.

Como consecuencia de todo lo anterior, la CMT, con una conducta cuya revisión resulta perfectamente encuadrable en el incidente de ejecución de sentencia del art. 109 de la LJCA, a la luz de lo que acabamos de exponer, vulnera numerosos preceptos de nuestro ordenamiento, conculcando los derechos de TESAÚ. En particular, y como ahora se detallará en los siguientes subepígrafes, su proceder resulta contrario: en primer lugar, a la doctrina jurisprudencial de los actos propios; en segundo lugar, a la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales, en general, infringiendo lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA, en particular; en tercer lugar, al derecho a un proceso sin dilaciones indebidas ex art. 24.2 de la Constitución; en cuarto lugar, al principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la Constitución y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales; y finalmente, a la normativa referente al fraude de ley, en general, y al fraude procesal, en particular.

2.2.1. Vulneración flagrante de la doctrina jurisprudencial relativa a los actos propios

En primer lugar, se ve claramente **que la actuación contradictoria de la CMT vulnera flagrantemente la doctrina jurisprudencial relativa a los actos propios.**

La contradicción es evidente, pues ambas resoluciones se dictan “en cumplimiento” de las correspondientes sentencias y, sin embargo, la manera de proceder en uno y otro caso no es homogénea, vulnerando claramente la doctrina de los actos propios.

En efecto, es reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que prohíbe a los sujetos en múltiples Sentencias ir contra los actos propios sobre la base de la máxima latina *nemo potest contra proprium actum venire*.

De este modo, tal y como explica la Sala Civil del Tribunal Supremo en numerosas Sentencias (STS de 5 de marzo de 1991, STS 12 de abril de 1993, STS de 17 de diciembre de 1994 y STS de 30 de octubre de 1995, entre otras muchas) el principio general de derecho que afirma la inadmisibilidad de ir contra los actos propios y que constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad, derivado del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar un comportamiento coherente, requiere que concurran los requisitos o presupuestos que tal doctrina exige para su aplicación que fundamentalmente pueden resumirse en que entre la conducta anterior y la pretensión exista una incompatibilidad o una contradicción según el sentido que de la buena fe hubiera de atribuirse a la conducta anterior.

A mayor abundamiento, la doctrina de los actos propios descalifica a quien genera en otro la confianza de que persistirá en determinada conducta, y luego la modifica perjudicándolo, y también cuando con un proceder inconsecuente o errático viola el principio de la buena fe, por lo que debe admitirse en casos muy restrictivos (STS de 28 de diciembre de 1978, 16 de febrero y 28 de abril de 1979).

Ahora bien, la **STS de 28 de enero de 2000** matiza claramente los presupuestos que han de concurrir para poder aplicarse la doctrina de los actos propios señalando que *“el principio general de derecho que veda ir contra los propios actos («nemo potest contra proprium actum venire»), como límite al ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad, cuyo apoyo legal se encuentra en el art. 7.1 del Código Civil que acoge la exigencia de la buena fe en el comportamiento jurídico, y con base en el que se impone un deber de coherencia en el tráfico sin que sea dable defraudar la confianza que fundadamente se crea en los demás, precisa para su aplicación la observancia de un comportamiento (hechos, actos) con plena conciencia de crear, definir, fijar, modificar, extinguir o esclarecer una determinada situación jurídica, para lo cual es insoslayable el carácter concluyente e indubitado, con plena significación inequívoca, del mismo, de tal modo que entre la conducta anterior y la pretensión actual exista una incompatibilidad o contradicción, en el sentido que, de buena fe, hubiera de atribuirse a la conducta anterior [...]”*.

Es más, y a fin de disipar toda duda, la doctrina de los actos propios también resulta de aplicación a las Administraciones Públicas. En efecto, la **STS de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 21 de abril de 1988** recalca lo siguiente: *“se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (f.º j.º 1.º y 2.º), 13 de febrero de 1992 (f.º j.º 4.º), 17 de febrero, 5 de junio y 28 de julio de 1997. Un día antes de la fecha de esta sentencia se ha publicado en el BOE la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Uno de los artículos modificados es el 3.º, cuyo n.º 1, párrafo 2.º, pasa a tener la siguiente redacción: «Igualmente, **deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima**», expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: «En el título preliminar se introducen **dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica**. Por una parte, **el principio de buena fe**, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, **de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente**”*.

2.2.2 Vulneración de la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales

En segundo lugar, la CMT ha conculcado la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales recogida en distintas normas de nuestro ordenamiento jurídico.

Así, empezando por la Constitución Española, señala su artículo 118 lo siguiente: *"es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto"*.

En igual sentido se manifiesta el artículo 17 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante, la "LOPJ"), a cuyo tenor: *"1. Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar, en la forma que la Ley establezca, la colaboración requerida por los jueces y tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, con las excepciones que establezcan la Constitución y las Leyes, y sin perjuicio del resarcimiento de los gastos y del abono de las remuneraciones debidas que procedan conforme a la Ley."*

2. *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"*.

Finalmente, el artículo 103 de la LJCA en sus apartados 2 y 3 repite la misma idea destacando lo siguiente: *"2. Las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en éstas se consignan."*

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"*.

En definitiva, estas normas no hacen otra cosa que poner de manifiesto lo que señaló el profesor PRIETO CASTRO, a saber, *"la eficacia y utilidad de la función jurisdiccional del Estado y la seguridad del comercio jurídico exigen que los pronunciamientos sean, en determinado momento, inalterables y obligatorios para todos"*¹².

En efecto, como señala la STC 15/1986, de 31 de enero *"el obligado cumplimiento de lo acordado por los Jueces y Tribunales en el ejercicio de la potestad jurisdiccional es una de las más importantes garantías para el funcionamiento y desarrollo del Estado de Derecho y, como tal, es enunciado y recogido en el artículo 118 de la Constitución"*.

2.2.3. Nulidad de pleno derecho de actos dictados en fraude de ley para eludir la ejecución del fallo de la sentencia (art. 103.4 de la LJCA)

Vinculado a la vulneración en abstracto de la correcta ejecución de sentencias que acabamos de ver, encontramos también una específica manifestación de la misma en la conducta de la CMT toda vez que con su conducta infringe asimismo flagrantemente lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA, en cuya virtud *"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"*.

12 PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, L., *Derecho Procesal Civil*, Ed. Tecnos, 4ª ed., Madrid, 1988, pág. 202.

El precepto que comentamos recoge un nuevo motivo de nulidad de los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos del fallo, motivo concebido al margen de la Ley 30/1992, en cuyo art. 62 se enumeran los supuestos en que los actos administrativos (ap. 1º) y las disposiciones de carácter general (ap. 2º) adolecen de nulidad radical e insubsanable. Se trata, pues, de un nuevo motivo de invalidez, independiente de los de nulidad de pleno derecho o simple anulabilidad que eventualmente pudieren afectar al acto o disposición de acuerdo con los arts. 62 y 63 de la Ley 30/1992.

Desde nuestro punto de vista, la inclusión de este nuevo motivo de nulidad en la LJCA y no en la Ley 30/1992 ha de merecer una crítica favorable, y ello no sólo porque el propio artículo 62.1 g) de esta última prevea expresamente esa posibilidad (aunque referida a los actos), sino -y ello es lo verdaderamente importante- en razón de la especial naturaleza de los actos y disposiciones dictados en ejecución de sentencias.

Efectivamente, **los actos y disposiciones de ejecución participan de una naturaleza mixta, por cuanto, si bien son administrativos por su origen aparecen indefectiblemente anudados al fallo judicial, son actos y disposiciones debidos, en los que la voluntad administrativa queda relegada a un segundo plano. Si la Administración se encuentra sujeta al imperio de la Ley (arts. 103 y 106 CE), y son a su vez los Jueces y Tribunales quienes la aplican e interpretan, resulta lógico que el fruto de la decisión Judicial vincule a la Administración como la Ley misma, incurriendo en caso de contravención en nulidad de pleno Derecho.**

Para que pueda apreciarse la existencia de este motivo anulatorio es precisa la concurrencia de una doble condición: que se trate de actos o disposiciones contrarios al fallo (requisito objetivo) y, en segundo término, que los mismos se dicten con la finalidad de eludir el cumplimiento de la sentencia (requisito subjetivo). Este segundo elemento lleva implícita la dificultad probatoria, si bien en la mayor parte de los supuestos se desprenderá, a modo de presunción *iuris tantum*, del requisito objetivo.

En cualquier caso, es preciso que concurren ambos requisitos, subjetivo y objetivo, ya que, de faltar alguno de ellos, el acto o disposición no será nulo de pleno derecho –al menos no lo será por contravenir el fallo judicial, sin perjuicio de que pueda concurrir alguna de las causas que detalla el art. 62.1 de la Ley 30/1992 (o, en este caso, al ser materia tributaria el art. 217 de la LGT)- y no podrá precederse a declarar la nulidad por el procedimiento del art. 103.5 de la LJCA. Y de concurrir algún vicio de nulidad, deberá impugnarse el acto o disposición en un nuevo y diferente recurso contencioso-administrativo tal y como pretende en este caso la CMT.

Además, pese a que no se infiere directamente del texto de la Ley, creemos que, para que el motivo de nulidad pueda ser realmente tal, es preciso que el acto o disposición contrarios al fallo sean dictados bajo la vigencia de la misma legislación aplicada en la sentencia y además, tratándose de actos administrativos, debe concurrir una doble identidad, subjetiva y objetiva, esto es, debe haber sido dictado para el mismo supuesto de hecho y para las mismas personas afectadas por el acto anulado por el fallo. En suma, tiene que haber una identidad sustancial entre el acto anulado y el que contraviene la sentencia¹³.

Pues bien, siendo cierta esta afirmación, en el presente caso parece claro que concurren ambos requisitos. Así, en cuanto al requisito objetivo, las reliquidaciones son dictadas (y así se titula a las mismas) “en cumplimiento” de las correspondientes sentencias. Ahora bien, si analizamos el fallo de las sentencias tanto del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional podemos observar que las mismas estiman los recursos de TESAÚ contra las distintas

13 AYALA MUÑOZ, J. M., GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., GUTIÉRREZ DELGADO, J. M. y otros, *op. cit.*, págs. 875-877.

liquidaciones y de manera clara ordenan anular las mismas y obliga a la CMT a la devolución de las cantidades pagadas por TESAU por dicho concepto.

En efecto, sirvan como botón de muestra los siguientes fallos:

1. **STS de 9 de febrero de 2012:** *"que debemos estimar, y estimamos, parcialmente, el presente recurso de casación interpuesto por Telefónica de España, S.A.U. contra la sentencia dictada, con fecha 7 de julio de 2008, en el recurso núm. 512/2006, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional en el sentido de **anular la liquidación** objeto del presente recurso, correspondiente al ejercicio 2004, por importe de 11.183.729,15 euros, mandando **devolver el importe** que fue ingresado, con intereses legales desde la fecha del ingreso".*
2. **STS de 22 de febrero de 2012:** *"1º.- Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por el Procurador D. Juan Antonio García San Miguel y Orueta, en nombre y representación de Telefónica de España, S.A.*
 - 2º. *Que anulamos la sentencia de 17 de noviembre de 2008, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.*
 - 3º. *Que debemos estimar y estimamos el Recurso Contencioso-Administrativo número 240/07 y **anular la liquidación impugnada.***
 - 4º. *No hacemos imposición de costas ni en la instancia, ni en la casación".*
3. **SSAN de 19 de noviembre de 2012 y de 17 de noviembre de 2014:** *"que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Telefónica de España, S.A.U., contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central las cuales **anulamos**, así como las liquidaciones practicadas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones por la Tasa General de Operadores por los ejercicios del año 2006 y 2010, con **devolución de dichos importes**, si han sido abonados, así como el correspondiente **interés de demora** hasta la fecha de la completa devolución. Sin hacer expresa condena en costas".*

Como puede comprobarse, los fallos no pueden ser más claros: las citadas Sentencias anulan las liquidaciones ordenando la devolución de las cantidades abonadas por TESAU con el devengo de los correspondientes intereses de demora.

Sin embargo, la CMT a la hora de ejecutar las sentencias, y con la finalidad de eludir el cumplimiento de las mismas (y, por tanto, reuniendo el requisito subjetivo) ha procedido de la siguiente manera:

1. En aquellos casos en los que la anulación de la TGO es declarada nula por el Tribunal Supremo en casación, la CMT, después de devolver la totalidad de lo pagado por TESAU más los intereses de demora, está procediendo a girar nuevas liquidaciones por un importe algo más reducido ajustando el tipo de gravamen aplicable a lo que la CMT considera a su entender como acorde al coste del servicio aplicando a su manera el principio de equivalencia.

2. En aquellos casos en los que es la Audiencia Nacional quien anula en esta instancia la TGO y cuya ejecución provisional fue solicitada por TESAU: por un lado, impugna la ejecución provisional ante la propia Audiencia Nacional, habiendo incluso interpuesto recurso de casación ante el Tribunal Supremo (por ejemplo, respecto de las liquidaciones de 2006 y 2010); y por otro, dicta nuevas resoluciones, también “en cumplimiento” de las correspondientes sentencias, en las que aprueba igualmente una nueva liquidación tributaria en la que también ajusta el tipo de gravamen y ordena la compensación de esa nueva liquidación con lo que se ha ordenado devolver en ejecución provisional, minorándolo (por ejemplo, respecto del ejercicio 2007).

En consecuencia, las nuevas liquidaciones son actos contrarios a los pronunciamientos de las diferentes sentencias ya que se están dictando con la finalidad de eludir su cumplimiento y, por tanto, son nulas de pleno derecho en virtud del art. 103.4 de la LJCA.

En efecto, lo que han ordenado las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional al estimar las pretensiones de TESAU era simple y llanamente la anulación de las liquidaciones practicadas por la CMT y la devolución de los importes pagados por lo que estas nuevas liquidaciones giradas suponen una extralimitación por parte de la CMT ya que en ninguno de los fallos o en el contenido de dichas sentencias se ordena literalmente la retroacción de las actuaciones para llevar a cabo una nueva liquidación. Y esto es así, en tanto en cuanto las citadas sentencias no estiman las pretensiones de TESAU por motivos meramente formales sino que la estimación obedecía a cuestiones de fondo, por lo que, en ningún caso, procede la retroacción de actuaciones que dé lugar a una nueva liquidación.

A mayor abundamiento, conviene insistir, finalmente, en que éste ha sido el parecer de la Audiencia Nacional en este asunto hasta el cambio radical de su postura (cambio no suficientemente motivado, como se comentará *infra*) con el Auto de 6 de marzo de 2014. En efecto, al menos en los Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la TGO –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo admitía tratar la cuestión como un incidente de ejecución al amparo del art. 109 de la LJCA y declaraba a su vez la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 del mismo cuerpo legal.

2.2.4. La vulneración del art. 24.2 de la Constitución en su modalidad del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas

Si como estamos defendiendo las reliquidaciones son actos nulos de pleno derecho ex art. 103.4 de la LJCA, cuya nulidad debe ser declarada mediante el incidente de ejecución de sentencias previsto en el art. 109 de la LJCA, la pretensión de la CMT de que la validez de las mismas sea tratada mediante la reclamación económico-administrativa previa al recurso contencioso-administrativo constituye, sin duda alguna, una técnica dilatoria a fin de retrasar la correcta ejecución de las sentencias.

Por ende, se estaría vulnerando el derecho constitucional a un proceso sin dilaciones indebidas tal y como señala el art. 24.2 de la Constitución y a cuyo tenor ***“asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”***.

Para que pueda apreciarse la existencia de este motivo anulatorio es precisa la concurrencia de una doble condición: que se trate de actos o disposiciones contrarios al fallo (requisito objetivo) y, en segundo término, que los mismos se dicten con la finalidad de eludir el cumplimiento de la sentencia (requisito subjetivo). Este segundo elemento lleva implícita la dificultad probatoria, si bien en la mayor parte de los supuestos se desprenderá, a modo de presunción iuris tantum, del requisito objetivo.

En efecto, como ha indicado el Tribunal Constitucional en la STC 81/1989, de 8 de mayo (y en sentido análogo, la STC 10/1997, de 14 de enero) *“el art. 24.2 de la Constitución, empleando la expresión utilizada por el art. 14.3, c) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos hecho en Nueva York, el 19 de diciembre de 1966, reconoce el derecho al proceso sin dilaciones indebidas, que es similar, según se ha declarado en las SSTC 5/1985, de 23 de enero, y 223/1988, de 24 de noviembre, al que consagra bajo la fórmula de «derecho a que la causa sea oída dentro de un plazo razonable», el art. 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Políticas, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, ratificados ambos por España en Instrumento publicado en el «Boletín Oficial del Estado» de 10 de octubre de 1979.*

Teniendo en cuenta que, según el art. 10.2 de la Constitución, las normas relativas a los derechos fundamentales se interpretarán conforme a los tratados y acuerdos internacionales suscritos por España, lo dicho es de capital importancia en el

presente caso, a lo que hemos de añadir que nuestra doctrina constitucional, en jurisprudencia reiterada y constante, reconoce igualmente el valor que, a tales efectos, tiene la jurisprudencia pronunciada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos que ha tenido ocasión de perfilar el criterio de «plazo razonable» -equivalente o similar al utilizado por nuestro art. 24.2 de la Constitución de «sin dilaciones indebidas»- a través de un proceso de concreción progresiva (Sentencias Wemhoff de 27 de junio de 1968, Neumeister de la misma fecha, Ringeisen de 6 de junio de 1971, Koning de 28 de julio de 1978, y sobre todo, a partir de las Sentencias Buchholz de 6 de mayo de 1981, y Foti y otros de 10 de diciembre de 1982, y Zimmermann y Steiner de 13 de junio de 1983) que constituye un verdadero corpus doctrinal que ha sido asumido por este Tribunal -SSTC 36/1984, de 14 de marzo, 5/1985, de 23 de enero, y 223/1988, de 24 de noviembre-.

De igual modo, señala la misma sentencia que la expresión “sin dilaciones indebidas” alude *“a un concepto indeterminado, cuyo contenido concreto debe ser alcanzado mediante la aplicación, a las circunstancias específicas de cada caso, de los factores objetivos y subjetivos, que sean congruentes con su enunciado genérico. Estos factores pueden quedar reducidos a los siguientes: la complejidad del litigio, los márgenes ordinarios de duración de los litigios del mismo tipo, el interés que en aquél arriesga el demandante de amparo, especialmente relevante en el proceso penal, su conducta procesal y, finalmente la conducta de las autoridades y la consideración de los medios disponibles. De acuerdo con esta doctrina, la solución del supuesto debatido depende del resultado que se obtenga de la aplicación de estos factores a las circunstancias en él concurrentes”.*

Asimismo, el TC ha explicado en la STC 324/1994, de 1 de diciembre el contenido de este derecho diciendo que *“el contenido del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas se refiere, en cambio, no a la posibilidad de acceso a la jurisdicción ni a la obtención práctica de una respuesta jurídica a las pretensiones formuladas, sino a una razonable dimensión temporal del procedimiento necesario para resolver y ejecutar lo resuelto”.*

A mayor abundamiento, se podría considerar que también la propia Audiencia Nacional, con su cambio de criterio en el Auto de 6 marzo de 2014, en el que estima que el incidente de ejecución de sentencias no es el cauce adecuado para analizar la reliquidación, está vulnerando el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

En efecto, el Tribunal Constitucional es claro a este respecto. Así por ejemplo, en la STC 155/1985, de 12 de noviembre cuando señala que *"el derecho a exigir que las Sentencias se cumplan sin dilaciones indebidas, si bien no se confunden con el derecho a su ejecución, se encuentra en íntima relación con el mismo, pues es claro que el retraso injustificado en la adopción de las medidas indicadas afecta en el tiempo a la efectividad del derecho fundamental"*. Y, de manera aún más contundente se reafirma en la STC 298/1994, de 14 de noviembre cuando manifiesta que *"el derecho a que se ejecuten los fallos judiciales se satisface cuando el juzgador adopta las medidas oportunas para llevar a efecto esa ejecución con independencia de la celeridad temporal en que las dicte (STC 28/1986); es la eficacia, y no el tiempo, la que sirve de pauta para determinar en cada caso los márgenes constitucionales de una pretendida vulneración de ese derecho. Por el contrario, cuando las medidas se adoptan por el órgano judicial con una tardanza excesiva e irrazonable, al margen de su eficacia objetiva, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas será el eventualmente conculcado (STC 26/1983, fundamento jurídico 3.º)"*.

2.2.5. Las reliquidaciones no forman parte del fallo de las sentencias. Vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica y del derecho a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales

Adviértase una vez más que lo que el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional en sus respectivas sentencias ordenaron fue simple y llanamente la anulación de las liquidaciones practicadas por la CMT por no ajustarse a Derecho con la correspondiente devolución del importe pagado.

Como ya hemos visto en varias ocasiones a lo largo del presente trabajo, en ninguna parte de los distintos fallos se ordenaba la retroacción de las actuaciones para liquidar nuevamente y, mucho, menos la compensación de cantidades.

Por ello, con las nuevas liquidaciones emitidas por la CMT se produce una violación del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución Española) y del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución), en la proyección que dichos artículos tienen sobre la relación jurídica entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo.

La seguridad jurídica ha sido definida por el Tribunal Constitucional en STC 27/1981, de 20 de julio, afirmando que *"es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad"*.

De igual modo, la STC 104/2000, de 13 abril destaca *"la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 enero [F. 1]), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 febrero [F. 5]), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo [F. 4]). En suma, sólo si, en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de*

interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 octubre [F. 8]; STC 142/1993, de 22 de abril [F. 4]; y STC 212/1996, de 19 de diciembre [F. 15])”.

Así, en el presente caso, desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, **se dejaría en manos de la Administración incumplidora el dilatar de manera indefinida la situación que resulta contraria a Derecho**, partiendo del hecho objetivo de que los plazos de resolución de las vías de recurso que procederán de nuevo contra el acto de liquidación (reclamación económico-administrativa así como los otros recursos ante los tribunales jurisdiccionales en primera y segunda instancia) **extenderán mucho nos tememos nuevamente la resolución final del conflicto otros diez años más, durante los cuales el contribuyente sufrirá un proceso permanente de incertidumbre hasta conseguir llegar al resultado final de la controversia**, de tal manera que la nueva liquidación por parte de la Administración podría traducirse en una suerte de *“reformatio in peius”*, al sustituir la liquidación anulada por carecer de fundamento por otra nueva liquidación, máxime cuando uno de los principios generales del derecho de creación jurisprudencial es el que la necesidad de acudir a un proceso no puede convertirse en daño para quien lleva la razón, tal y como la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha manifestado en sus Sentencias de 27 de febrero de 1990 y de 26 de septiembre de 1998 y en virtud de las cuales *“la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón”*.

Por otra parte, y en relación con la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, se ha de tener presente que, desde la perspectiva constitucional, constituye una faceta de este derecho fundamental, **la del derecho a que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos**, ya que en caso contrario no serían más que meras declaraciones de intenciones, y por tanto no estaría garantizada la efectividad de este derecho establecido en el art. 24 de la Constitución (por todas, cabe citar la STC 207/2003, de 1 de diciembre)¹⁴.

También se produciría una **vulneración del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes**, que impide que los órganos administrativos o judiciales desconozcan o contradigan las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza, según se reconoce en la STC 204/2003, de 1 de diciembre.

En idéntico sentido, el propio Tribunal Constitucional en STC 231/1991, de 10 diciembre, señala claramente que *“la segunda de las vulneraciones constitucionales denunciadas versa sobre el principio de la inalterabilidad de las resoluciones judiciales firmes, que es una exigencia del concepto mismo del poder jurisdiccional, concebido como el que los Jueces y Tribunales ejercen en el marco establecido por las Leyes –art. 117.3 de la CE– entre las que obviamente se incluyen las del orden procesal y además en lo que aquí interesa, constituye garantía mediante la cual el derecho a la tutela judicial, en conexión con el principio de seguridad jurídica, consagrada en el art. 9.3 de la CE, asegura a los que son o han sido partes en un proceso, que las resoluciones judiciales dictadas en el mismo que hayan alcanzado firmeza no serán alteradas o modificadas al margen de los cauces legales previstos (SSTC 159/1987, 119/1988 y 12/1989, entre otras)”*.

14 HUELÍN, J., “El derecho a la ejecución de las sentencias. El derecho a la invariabilidad e intangibilidad de los pronunciamientos judiciales”, *Cuadernos de Derecho Público*, número 10, 2000, págs. 57 y siguientes.

En definitiva, resulta evidente que si las sentencias que –según la CMT– se tratan de ejecutar con las nuevas propuestas de liquidación, ni directa ni indirectamente, sugieren que se deba proceder a girar una nueva liquidación y, menos aún, una compensación, las nuevas resoluciones y liquidaciones vulneran claramente el principio de seguridad jurídica y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales.

2.2.6. La reliquidación girada constituye un supuesto de fraude de ley para evitar cumplir con la ejecución de las Sentencias jurisdiccionales firmes

A mayor abundamiento, en nuestra opinión las reliquidaciones giradas (con compensación o sin ella) constituyen claramente un supuesto de **fraude de ley para abstraerse de cumplir con lo ejecutado jurisdiccionalmente**.

En este sentido, el art. 6.4 del Código Civil indica que *“los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”*.

Así, la CMT amparándose en la obligación que tiene la misma en emitir nuevas liquidaciones administrativas en sustitución de las anuladas a fin de no vulnerar las previsiones del art. 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, infringe con la reliquidación lo dispuesto en el ya mencionado art. 103.4 de la LJCA en cuya virtud **“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”**.

Es más, dicho fraude de ley podría incluso considerarse un fraude de ley procesal, que no es sino una faceta del general fraude de ley que proscribe el artículo 6.4 del Código Civil y que como reconoce la STS de 29 de diciembre de 2011 *“ha dado lugar a una jurisprudencia uniforme. Así, la sentencia de 18 de marzo de 2008, reiterando la de 9 de marzo de 2006 que a su vez cita la de 28 de enero de 2005 dice: «el fraude de ley requiere como elemento esencial, un acto o serie de actos que, pese a su apariencia de legalidad, violan el contenido ético de los preceptos en que se amparan, ya se tenga o no conciencia de burlar la Ley (sentencias, entre otras, de 17 de abril de 1997, 3 de febrero de 1998, 21 de diciembre de 2000). Se caracteriza (sentencias, entre otras, de 4 de noviembre de 1994, 23 de enero de 1999, 27 de mayo de 2001, 13 de junio de 2003) por la presencia de dos normas: la conocida, denominada “de cobertura”, que es la que se acoge quien intenta el fraude, y la que a través de ésta se pretende eludir, que es la norma denominada “eludible o soslayable”, amén que ha de perseguir un resultado contrario a lo ordenado o prohibido imperativamente (sentencia de 27 de marzo de 2001 y 30 de septiembre de 2002).*

Es claro, que no se requiere la intención, o conciencia, o idea dirigida a burlar la ley (sentencias de 17 de abril de 1997, 3 de febrero de 1998 y otras), pero es preciso que la Ley en que se ampara el acto presuntamente fraudulento no le proteja suficientemente (sentencia de 23 de febrero de 1993) y que la actuación se encamine a la producción de un resultado contrario o prohibido por una norma tenida como fundamental en la materia, y tal resultado se manifieste de forma notoria e inequívocamente (sentencias de 4 de noviembre de 1982 y 30 de junio de 1993)”.

En el mismo sentido se pronuncia la STS de 1 de julio de 2013 al manifestar que *“a lo anteriormente razonado, que puesto en relación con las circunstancias reseñadas en el fundamento jurídico primero justifica por sí solo la desestimación del recurso por abuso de derecho, mala fe procesal y fraude procesal de la parte recurrente, puede añadirse, más pormenorizadamente, lo siguiente:*

- 1º) Como declara la sentencia de esta Sala de 22 de febrero de 2013 (rec. 1352/10), «**aunque la astucia pueda ser una de las habilidades legítimamente desplegadas en el proceso, no es institucionalmente admisible reducir el proceso a un simple juego de astucia cuyo único objetivo sea perturbar a la parte contraria**».
- 2º) En la misma línea, **contraria a la astucia procesal como un fin en sí misma, se pronuncian también las sentencias de 18 de marzo de 2010 (rec. 2621/05) y 20 de diciembre de 2002 (rec. 4231/99)**".

Y es que no debe olvidarse que en nuestro derecho positivo es el art. 7.1 del Código Civil el que establece de un modo más expreso el principio de **buena fe** como exigencia con rango de norma jurídica legal diciendo: "los derechos deben de ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe".

A renglón seguido el art. 7.2 alude al **abuso de derecho** que muchos autores entienden no es sino una forma de mala fe (en la jurisprudencia por todas, véase la **STS de 12 de julio de 2004**) y así dispone el citado artículo: "la ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Toda acción u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para un tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia del abuso".

Ambos preceptos definiendo el principio de buena fe en el campo del derecho sustantivo, definen igualmente el concepto elemental de **buena fe del campo procesal**, que no es sino el mismo axioma aplicado al proceso judicial.

La buena fe procesal, además, extiende su ámbito de aplicación **a todos los procesos y procedimientos y en cualquier fase del mismo** (cautelar, declarativa, ejecutiva) y a todos los intervinientes en él: juez, abogados, testigos..... y esto es así por la propia aplicación de la exigencia de buena fe contenida en el art. 11.1 de la LOPJ y en el art. 247 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, la "LEC") que por aplicación del art. 4 de la misma es supletorio a todos los ordenes jurisdiccionales¹⁵.

En efecto, ya ciertas normas del derecho castellano exigían que: "en los juicios se ha de proceder siempre a estilo llano, verdad sabida y buena fe guardada".

Exigencias que surgen cuando el comercio y el mercantilismo hacen necesaria mayor agilidad a la que daba al proceso la regulación contenida hasta entonces en Las Partidas del Rey sabio en el tráfico jurídico y para compensar esa exigencia se impone la práctica de incluir en las normas procesales exigencias de buena fe que no pueden ser obviadas en beneficio de dicha agilidad procesal¹⁶.

Actualmente es el art. 24 de la Constitución el que al proclamar el derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso sin dilaciones indebidas, impone *de facto* a los litigantes el actuar de una forma que no obste a dichos derechos mediante una deslealtad que tuerza las normas, oculte los hechos maliciosamente, distorsione el proceso, en definitiva, exige la buena fe procesal.

15 GÓMEZ POZUETA, C. J., "La buena fe procesal", en el portal on-line *Noticias jurídicas*, marzo de 2009.

16 PICÓ I JUNOY, J., "El principio de la buena fe procesal y su fundamento constitucional", *Cuadernos de derecho judicial*, número 18, 2005, págs. 15-40.

Asimismo, no conviene olvidar aquellas normas que imponen expresamente la buena fe procesal, comenzando por la LOPJ que en su art. 11 dispone que:

1. *En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.*
2. *Los Juzgados y Tribunales rechazarán fundadamente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal".*

De igual manera, el art. 247 de la LEC declara sin ambages en sus apartados 1 y 2 que: "1. Los intervinientes en todo tipo de procesos deberán ajustarse en sus actuaciones a las reglas de la buena fe.

2. Los tribunales rechazarán fundadamente las peticiones e incidentes que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal".

Y a continuación en su apartado 3 impone una serie de sanciones para castigar la conducta reproachable, diciendo que "si los Tribunales estimaren que alguna de las partes ha actuado conculcando las reglas de la buena fe procesal, podrán imponerle, en pieza separada, mediante acuerdo motivado, y respetando el principio de proporcionalidad, una multa que podrá oscilar de ciento ochenta a seis mil euros, sin que en ningún caso pueda superar la tercera parte de la cuantía del litigio.

Para determinar la cuantía de la multa el Tribunal deberá tener en cuenta las circunstancias del hecho de que se trate, así como los perjuicios que al procedimiento o a la otra parte se hubieren podido causar.

En todo caso, por el Secretario judicial se hará constar el hecho que motive la actuación correctora, las alegaciones del implicado y el acuerdo que se adopte por el Juez o la Sala".

Y es que si como señala con carácter genérico el Tribunal Supremo "no es institucionalmente admisible reducir el proceso a un simple juego de astucia cuyo único objetivo sea perturbar a la parte contraria", todavía tiene menor justificación si quien está empleando dicha astucia es una Administración Pública como es la CMT, toda vez que de acuerdo con el art. 103.1 de nuestra Constitución "la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

2.3. El auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 en el que estima en parte el recurso de reposición planteado por el abogado del estado no motiva el cambio de criterio y vulnera el art. 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los tribunales

2.3.1. Planteamiento

Como se ha comentado al relatar los hechos, los distintos incidentes de ejecución de sentencia presentados ante la Audiencia Nacional están dando lugar a resoluciones y situaciones contradictorias, con claros cambios de criterio por parte de dicho Tribunal.

En efecto, sirvan de ejemplo las reliquidaciones de los ejercicios 2005 y 2007 en las que se han producido sorprendentes diferencias:

1. Así, en relación con la reliquidación de la TGO del ejercicio 2005 por parte de la CMT, la Audiencia Nacional en Auto de 5 de diciembre de 2013, tras relatar todos los hechos sucedidos hasta esa fecha en relación a esta controversia, estima parcialmente el incidente de ejecución de sentencia planteado por TESAU al señalar, en su fundamento de derecho segundo que ***“esta Sala considera que la liquidación nuevamente practicada incurre en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional*** [«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»] y que dicha nulidad ha de ser declarada por esta Sala, al ser el órgano judicial que conoció en primera instancia del asunto resuelto en la sentencia ejecutoria respecto de la que se ha promovido el incidente que ahora se resuelve [art. 103, apartados 1 y 5, en relación con el art. 9 y concordantes, de la Ley Jurisdiccional].

Porque el organismo regulador ya había practicado liquidación en concepto de Tasa por autorizaciones generales y licencias individuales o general de operadores, correspondiente al ejercicio 2005, en el Expediente núm. 2003/1342. Y dicha liquidación fue anulada por el Tribunal Supremo [Sala 3ª, Sección 2ª] en sentencia de 22 de febrero de 2012 [Rec. Casación 1267/2009], «al no haber acreditado la CMT en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y las licencias individuales, ...». Anulación que el Alto Tribunal declaró, pues, por razones de fondo, sin disponer en consecuencia la retroacción del expediente para la práctica de nueva liquidación por el concepto y ejercicio originariamente liquidados. Lo que hace que la liquidación sobrevenida, practicada tras la devolución del importe de la anulada por la sentencia anotada, viene a constituir un acto contrario a los pronunciamientos de dicha sentencia, y que viene a eludir su cumplimiento, lo que por disposición legal es causa de nulidad del mismo [art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional]”.

Frente a dicho Auto, el Abogado del Estado planteó recurso de reposición reiterando la argumentación que en todo momento está defendiendo la Administración, si bien insistiendo especialmente, por un lado, en las normas legales rectoras de la exigencia y abono de la tasa y, por otro lado, en el enriquecimiento injusto que se produce a favor de TESAU.

Dicho recurso de reposición es desestimado por la Audiencia Nacional con fecha 21 de enero de 2014 indicándose en el fundamento de derecho segundo del mismo los motivos que llevan a ese tribunal a esa conclusión, a saber: ***“tales alegaciones se corresponden sustancialmente con las expuestas frente al incidente promovido y que fueron recogidas en el auto impugnado. Por lo que ya fueron examinadas por la Sala al dictar el mismo. Y en consecuencia, no aportándose razones que pudieran servir de fundamento para su modificación, procede mantener lo resuelto en aquel, por sus propios fundamentos. Pues partiendo de las consideraciones hechas en la sentencia ejecutoria y de lo establecido en los arts. 103 y 109 de la Ley Jurisdiccional, la Sala considera que la nueva liquidación incurre en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la mentada Ley, cuya apreciación corresponde a esta Sala [art. 103, apartado 1 y 5, en relación con el art. 9 y concordantes de la Ley Jurisdiccional]. Como se puso de manifiesto en el auto impugnado, la anulación que el Tribunal Supremo pronunció fue por razones de fondo, sin disponer la retroacción del procedimiento para la práctica de una nueva liquidación, lo que impide practicar en cumplimiento de cuya sentencia una nueva liquidación. Siendo ello así, carece de fundamento sostener la vulneración de los arts. 103 y 109 de la Ley***

Jurisdiccional y de los arts. 228 y 229 de la Ley General Tributaria. Carente de fundamento ha de considerarse también la alegación de las normas legales rectoras de la exigencia y abono de la tasa de que se trata, puesto que ni una ni otro vienen impuestos por el pronunciamiento de la sentencia ejecutoria, cuyos fundamentos impiden aplicar al caso controvertido las razones expuestas por la Sala en los autos invocados en el recurso de reposición, al tener que acomodarse la Sala a los concretos términos de la sentencia ejecutoria. Finalmente, la anulación de las liquidaciones originarias y la devolución de lo ingresado por la entidad operadora en su cumplimiento, no comportan un enriquecimiento injusto de una de las partes de la relación jurídico-tributaria en perjuicio de la otra, sino que la anulación se produjo en el ejercicio de la potestad jurisdiccional como consecuencia del recurso jurisdiccional entablado por el obligado tributario en el ejercicio, a su vez, de su derecho a la tutela judicial, siendo la devolución consecuencia de la ejecución del fallo [art. 118 CE]. No cabe, por tanto, apreciar la existencia de un enriquecimiento sin causa o desprovisto de justificación".

Finalmente, frente a este nuevo Auto, la Abogacía del Estado ha interpuesto recurso de casación, escrito que le ha sido comunicado a TESAU mediante Diligencia de Ordenación de fecha 10 de febrero de 2014, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

2. Por el contrario, en relación con la reliquidación de la TGO del ejercicio 2007 por parte de la CMT, la Audiencia Nacional, si bien al principio siguió los mismos razonamientos expuestos para la reliquidación de la TGO del ejercicio 2005 que acabamos de ver, lo cierto es que recientemente ha cambiado radicalmente de criterio en el Auto de fecha 6 de marzo de 2014.

En efecto, en un primer momento, el *iter* seguido por la Audiencia fue el mismo que en el caso del ejercicio de 2005. Así, tras instarse por TESAU el 31 de octubre de 2013 un incidente de ejecución de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2012, la Audiencia Nacional acordó a través de Auto de 21 de enero de 2014 estimar el mismo acordando **"declarar la nulidad del Acuerdo adoptado por el Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones con fecha 30 de julio de 2013 y, por tanto, la liquidación tributaria aprobada mediante dicho Acuerdo. Y se proceda a devolver a la entidad recurrente el importe de la liquidación por la TGO 2007 anulada"**. Y para llegar a esa conclusión se remite íntegramente a los razonamientos del Auto de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2013 dictado respecto a la liquidación de 2005 y al que acabamos de hacer referencia.

Frente al Auto de 21 de enero de 2014 el Abogado del Estado interpone con fecha 30 de enero de 2014 recurso de reposición reiterando los argumentos de los que siempre hace uso y la Audiencia Nacional, sorprendentemente, y sin una justificación y motivación suficiente y adecuada, toda vez que el Abogado del Estado no aporta nuevos argumentos en el recurso de reposición a los que ya había expuesto, cambia su criterio dictando el Auto de fecha 6 de marzo de 2014 en el que estima en parte el recurso de reposición planteado por el Abogado del Estado.

Así, tras reconocer abiertamente y sin pudor alguno en su fundamento de derecho segundo que **"es cierto que recientemente, al menos en Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la Tasa General de Operadores –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo"** se ha estimado la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la LJCA, sin embargo, en su fundamento

de derecho tercero y sin justificación aparente alguna cambia de criterio diciendo que “la resolución de la impugnación del TEAC en esta materia de la Tasa General de Operadores atendida la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011, las distintas sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (entre otras, de 15 de febrero de 2012 –recurso nº 5033/2004-, 16 de febrero de 2012 –recurso nº 325/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 4839/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 5288/2008- y 22 de febrero de 2012 –recurso nº 1267/2009-) y las que a continuación ha dictado esta Sala, han dado lugar a problemas de ejecución que penden de los distintos recursos de casación interpuestos contra los autos hasta ahora dictados en supuestos de ejecución definitiva y, en este momento, de distintos recursos de reposición ante esta misma Sala en los casos de ejecución provisional. **Y sin duda, los autos reseñados merecen ahora ser objeto de algunas matizaciones.**

Este Tribunal acordó la ejecución provisional de la sentencia solicitada por la actora en tanto que sustentaba el recurso de casación, y por su propia definición o denominación se infiere, se trata de una ejecución anticipada de la sentencia no firme. Pero dicha sentencia anulaba la liquidación, y en el auto de ejecución se acordaba la devolución del importe de la liquidación anulada y en ningún momento se acordaba la práctica de una nueva liquidación y de una subsiguiente compensación. Así se acordó y así Telefónica de España, S.A.U. había presentado garantía suficiente para garantizar la ejecución provisional acordada.

Es cierto también que el Tribunal Supremo ha señalado en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012 –recurso de casación en interés de la ley 1215/2011- que es doctrina legal la siguiente: «la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia» (y en términos parecidos la también citada Sentencia de 20 de diciembre de 2012 –recurso 5563/2011-), por lo que alguna de las afirmaciones recogidas en los autos impugnados deben interpretarse conforme a esta doctrina legal y deberá en cada caso examinarse el alcance de la nueva liquidación que se practique, y, en su caso, si la CMT acredita en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y licencias individuales; en definitiva, sobre la base de los postulados establecidos por las sentencias del TS para que exista una correlación entre el importe de la tasa y el monto total de los gastos en los que ha incurrido la CMT.

Aquí el Abogado del Estado manifiesta que se han vulnerado los arts. 103 y 109 de la LJCA y que es improcedente el incidente de ejecución planteado por la actora. Se dice en el recurso que se ha practicado una nueva liquidación por la CMT el 30 de julio de 2013 y si ha de ser combatida ésta por la vía contencioso-administrativa previa la oportuna reclamación económico-administrativa. Alega que las normas legales imponen a la Administración la obligación de exigir la tasa de operadores, y a éstos a pagarla cuando utilicen los servicios correspondientes. La sentencia de este recurso de 19 de noviembre de 2012 anuló la liquidación inicialmente practicada por no estimar acreditado el cumplimiento del principio de proporcionalidad entre ingresos y gastos, pero ello no supone que la tasa no siga estando vigente. La CMT ha de proceder por exigencias de la Ley a practicar una nueva liquidación sobre la base de los postulados establecidos por las diferentes sentencias del Tribunal Supremo. Además, el auto recurrido vulnera la doctrina de la refacturación empleada en casos muy similares

y al rechazar la refacturación de la tasa a pesar de haberse prestado el servicio, el auto produce un enriquecimiento injusto a la entidad operadora.

La entidad Telefónica de España, S.A.U., en su escrito de oposición al recurso de reposición viene a recordar la existencia de un auto de fecha 6 de junio de 2013 de ejecución provisional de la sentencia de 19 de noviembre de 2012. Y la CMT no ha llevado a cabo la ejecución provisional puesto que lo único que ha hecho es una nueva liquidación y ha acordado una compensación con la cuantía de las cantidades a devolver. Existe una incorrecta ejecución de sentencia y una improcedente nueva liquidación. Y no existe enriquecimiento injusto.

Así, no cabe duda de que la obligación de motivar las sentencias -o, más extensivamente, todas las resoluciones judiciales- responde a una exigencia íntimamente relacionada con los principios propios de un Estado de Derecho (art. 1.1 de la Constitución)

Hay que volver a insistir en que estamos ante un incidente de ejecución provisional en el que no cabe más que una exacta y concreta ejecución de la sentencia dictada, que ha sido recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, y por tanto no es firme.

Pues bien, en este momento y en este incidente, no cabe examinar y pronunciarse expresamente sobre la resolución de la CMT de 30 de julio de 2013 acordando la nueva liquidación de la Tasa General de Operadores del ejercicio 2007 –en particular las consideraciones atinentes a la necesidad de aplicación del principio de equivalencia y a la contabilidad analítica correspondiente a dicho ejercicio (Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo)- cuya valoración y, en su caso, si se ajusta al cumplimiento de la doctrina que aparece sentada en la STJUE de 21 de julio de 2011 y en las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2012 –recurso nº 5033/2004-, 16 de febrero de 2012 –recurso nº 325/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 4839/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 5288/2008- y 22 de febrero de 2012 –recurso nº 1267/2009-, así como en la sentencia de cuya ejecución provisional se trata ahora, ofrece dudas razonables y que, al menos merecen ser examinadas con plenitud, en sede económico-administrativa y, en su caso, ulteriormente, en sede contencioso-administrativa.

En definitiva, al haberse practicado una nueva liquidación deberá ser discutida su procedencia o improcedencia en otro procedimiento ajeno al que nos ocupa, y no en incidente de ejecución provisional limitado al estricto contenido de la sentencia. Pero entrar ahora sobre esta alegación es desviar el contenido de lo que debe ser un incidente de ejecución provisional, esto es, la ejecución de lo que dice la sentencia sin tratar de impedir esa ejecución con nuevas liquidaciones y compensaciones, que han de ser examinadas en sede adecuada”.

Por tanto, este nuevo Auto intenta, sorprendentemente, amparar su cambio de criterio en la famosa Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, que permite lo que vulgarmente se ha conocido como el “ tiro doble ” a efectos de poder girar una nueva liquidación, con posterioridad al haberse anulado una primera liquidación siempre y cuando no haya prescrito el derecho de la Administración a

hacerlo¹⁷. Y decimos sorprendentemente pues dicha sentencia no es nueva, y no se trata de un argumento innovador por parte del Abogado del Estado ni tampoco para la Audiencia Nacional, sino que, por el contrario y como ya es consciente dicho Tribunal, ha sido objeto constante de debate en esta controversia entre TESAU y la CMT tal y como se demuestra el hecho de que la misma haya sido mentada, como ya hemos visto, en las reliquidaciones giradas por la CMT y combatida por TESAU, tanto en las alegaciones a las propuestas de nuevas liquidaciones, como en los distintos incidentes de ejecución de sentencias ante la propia Audiencia Nacional en los que sí que se estimaron las pretensiones de TESAU.

Y las consecuencias para TESAU de dicho giro en los acontecimientos resultan ciertamente traumáticas toda vez que reenvía el análisis de las reliquidaciones a la reclamación económico-administrativa previa al recurso contencioso-administrativo lo que puede suponer un plazo de hasta diez años más para obtener una resolución judicial firme respecto de estas nuevas liquidaciones.

Como consecuencia de este cambio de criterio, en este caso ha sido la propia TESAU la que ha preparado recurso de casación contra el Auto de fecha 6 de marzo de 2014.

Pues bien, siendo esto así, en nuestra opinión el Auto de fecha 6 de marzo de 2014 infringe de dos maneras diversas, aunque conexas, el ordenamiento jurídico, a saber: en primer lugar, conculca la obligación de motivar las resoluciones, sobre todo, en aquellos supuestos en los que se produce un cambio sustancial en lo decidido hasta ese momento en supuestos idénticos por el mismo Tribunal; y en segundo lugar, vulnera el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley.

2.3.2. La ausencia de motivación del Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 en este cambio de criterio jurisprudencial

Prescribe el art. 248.2 de la LOPJ que *"los autos serán siempre fundados y contendrán en párrafos separados y numerados los hechos y los razonamientos jurídicos y, por último, la parte dispositiva. Serán firmados por el Juez, Magistrado o Magistrados que los dicten"*

De igual modo, el art. 208.2 de la LEC al tratar la forma de las resoluciones judiciales indica que *"los decretos y los autos serán siempre motivados y contendrán en párrafos separados y numerados los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en los que se base la subsiguiente parte dispositiva o fallo"*.

En el contexto de la Constitución Española, y como ya hemos visto a lo largo del presente trabajo, la norma que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva es el art. 24. No obstante, este precepto no hace ninguna explícita referencia al derecho a la motivación, si bien es cierto que la misma jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en

17 Recientemente el mismo Tribunal Supremo ha matizado su doctrina anterior limitando en su Sentencia de 15 de junio de 2015 (recurso nº 1551/2014) el alcance procedimental de la doctrina del "tiro único" integrando sus efectos en el procedimiento de ejecución de sentencias. Así las cosas, cuando una sentencia judicial anule una liquidación de la Administración Tributaria y ésta dicte una nueva –como sucede en el caso que nos ocupa–, no lo podrá hacer a través de un nuevo procedimiento administrativo, sino como integrante del ámbito de la ejecución de sentencias, esto es, según el procedimiento de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Este criterio resulta favorable al contribuyente en tanto limita en gran medida las posibilidades de actuación de la Administración respecto del dictado de la nueva liquidación, que no podrá actuar con las plenas facultades que le permitiría un nuevo procedimiento administrativo sino con las que se le asignen como una parte más dentro del procedimiento contencioso-administrativo.

numerosas ocasiones, ha recordado que *"la obligación de motivar [...] forma parte del derecho fundamental de los litigantes a la tutela judicial efectiva, garantizado en el art. 24.1 CE"* (STC 24/1981, de 14 de julio y STC 36/2006, de 13 de febrero, entre otras).

Sin embargo, la Constitución proclama formalmente la "obligación de motivar" en el art. 122.3 según el cual *"las sentencias serán siempre motivadas"*. A este respecto, la sola referencia a un tipo de resolución judicial –*"las sentencias"*– parece delimitar demasiado¹⁸ el ámbito de aplicación de esta obligación que interesa a los integrantes del Poder Judicial y, en forma de derecho, a las partes procesales.

Aun así, nadie considera que el derecho a la motivación quede limitado sólo a ese estrecho ámbito, pues sólo una lectura superficial del texto constitucional español podría llevarnos a esta conclusión.

En realidad, la necesidad de motivar todas las resoluciones judiciales, y no sólo las sentencias, responde a una exigencia que emana del principio de legitimación democrática del poder judicial y, además, en ella se sustancia la proscripción de la indefensión.

Así, no cabe duda de que la obligación de motivar las sentencias -o, más extensivamente, todas las resoluciones judiciales- responde a una exigencia íntimamente relacionada con los principios propios de un Estado de Derecho (art. 1.1 de la Constitución) y, particularmente, con el carácter vinculante que para Jueces y Magistrados tiene la Ley, a cuyo imperio están sometidos en el ejercicio de su potestad jurisdiccional (arts. 117.1 y 117.3 de la Constitución).

En este sentido, la motivación sirve para demostrar que el fallo representa una decisión razonada en términos jurídicos y no un simple y arbitrario acto de voluntad de quien está llamado a juzgar.

Por otra parte, la obligación de explicitar la lógica jurídica que subyace a una resolución judicial, tiene un alcance subjetivo, formando parte del derecho fundamental de los litigantes a la tutela judicial efectiva, garantizado en el art. 24.1 de la Constitución (STC 24/1990, de 15 de febrero), pues, **a través de la motivación, se hace posible la fiscalización de todo proceso de interpretación y aplicación del Derecho, que los órganos jurisdiccionales llevan a cabo en el desarrollo de sus funciones constitucionalmente establecidas.**

En este sentido, la STC 118/2006, de 24 de abril describe puntualmente todas las funciones desarrolladas por el derecho/obligación a la motivación. Particularmente interesante es la alusión que dicha sentencia realiza respecto al derecho de defensa. En efecto, el Tribunal Constitucional recuerda que **el derecho a la motivación permite a los justiciables conocer los criterios jurídicos en los que se fundamenta la decisión judicial, y, en definitiva, actúa como instrumento preventivo de la arbitrariedad en el ejercicio de la jurisdicción**¹⁹.

18 En efecto, otra formulación hubiera sido más oportuna, como por ejemplo la adoptada por el art. 111.6 de la Constitución italiana, que, al hacer referencia a todas las resoluciones judiciales en general (*"Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati"*) puede considerarse más exhaustiva.

19 MILIONE, C., "El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y el derecho a la claridad: reflexiones en torno a una deseada modernización del lenguaje jurídico", en el *XI Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España* bajo el rótulo genérico "La tutela judicial de los derechos fundamentales", febrero de 2013.

Pues bien, siendo esto así, en nuestro caso el Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 no motiva adecuadamente su cambio de criterio toda vez que **basa dicho cambio única y sorprendentemente en la comentada Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012.**

En efecto, señala claramente dicho Auto *“es cierto también que el Tribunal Supremo ha señalado en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012 –recurso de casación en interés de la ley 1215/2011- que es doctrina legal la siguiente: «la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia»* (y en términos parecidos la también citada Sentencia de 20 de diciembre de 2012 –recurso 5563/2011-), por lo que alguna de las afirmaciones recogidas en los autos impugnados deben interpretarse conforme a esta doctrina legal y deberá en cada caso examinarse el alcance de la nueva liquidación que se practique”.

Y, a pesar de poder resultar reiterativos, insistimos en nuestra sorpresa ya que dicha sentencia no es nueva, y no acaba de ser traída a colación como doctrina novedosa por parte del Abogado del Estado ni para la Audiencia Nacional, sino que, por el contrario y como ya sabía dicho Tribunal, ha sido objeto constante de debate en esta controversia entre TESAÚ y la CMT tal y como se demuestra el hecho de que la misma haya sido mentada, como ya hemos visto, en las reliquidaciones giradas por la CMT y combatida por TESAÚ, tanto en las alegaciones a las propuestas de nuevas liquidaciones, como en los distintos incidentes de ejecución de sentencias ante la propia Audiencia Nacional en los que sí que se estimaron las pretensiones de TESAÚ. Aún más, dicha Sentencia ya había sido analizada por la propia Audiencia Nacional (pues es constante su cita por parte del Abogado del Estado y la CMT) al estudiar las reliquidaciones de los años 2004 y 2005 en sus correspondientes incidentes de ejecución de sentencias y, en esos casos, como la propia Audiencia reconoce se desestimaron las alegaciones de la CMT basadas en dicha Sentencia mediante los Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006-, aceptándose el cauce del incidente de ejecución de sentencia como el cauce adecuado para analizar las reliquidaciones toda vez que vulneraban lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA.

Por ello, no acertamos a comprender cuál es la razón de ese cambio tan radical. ¿Dónde se encuentra la justificación o motivación que debe llevarnos a interpretar ahora las afirmaciones de los autos impugnados conforme a la doctrina legal de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, debiendo, asimismo, en cada caso examinarse el alcance de la nueva liquidación que se practique?

2.3.3. El Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley

Por otra parte, resulta evidente que el Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014, con su brusco e injustificado cambio de parecer jurídico, conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley.

La cuestión no es baladí pues como ha señalado una posición muy cualificada de la doctrina científica *“dado que la jurisprudencia complementa la ley, constituye su forma de aplicación, cuando el cambio de criterio jurisprudencial comporta una vulneración de principios constitucionales de garantía, produce efectos discriminatorios o conlleva*

la modificación de la situación de confianza consolidada en función de la cual se ha podido actuar, se deberá tener en cuenta esta circunstancia, no para la no aplicación de la nueva jurisprudencia, sino para la valoración que la actuación de buena fe apoyada en una jurisprudencia errónea y después modificada puede tener para el reconocimiento de efectos derivados de los actos o conductas correspondientes en aplicación de principios constitucionales como los de garantía, seguridad jurídica, retroactividad de la norma posterior más favorable, prohibición de la arbitrariedad (por ejemplo, en el cumplimiento de los requisitos formales para interponer un recurso, eximirse de la condena en costas o realizar válidamente un acto procesal o en la aplicación de una norma penal con arreglo a varias etapas en su interpretación jurisprudencial respetando el principio de certeza de la ley penal y efecto retroactivo de la norma penal posterior más favorable)²⁰.

La Audiencia Nacional, con su reciente Auto de 6 de marzo de 2014, no ha mantenido una posición coherente y, en consecuencia, conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes

En este sentido, nuestro Tribunal Constitucional se ha mostrado claro al respecto. Así, en la STC 144/1988, de 12 julio, pone de relieve que **"en otro plano, en el de la aplicación, la igualdad ante la Ley obliga a que ésta sea aplicada efectivamente de modo igual a todos aquellos que se encuentran en la misma situación, sin que el aplicador pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma"**.

De igual modo se ha expresado nuestro Tribunal Supremo en la STS. de 22 de julio de 1994 que en su fundamento jurídico tercero afirma que **"cuando la jurisprudencia ha fijado una determinada interpretación legal, debe ésta ser mantenida, en aras de la certidumbre y seguridad de la relaciones jurídicas, en tanto no se demuestre, por modo indubitable, la antinomia de ella con el verdadero contenido de la ley; circunstancias estas que no se dan en el presente caso"**.

Así, y como señala el Tribunal Constitucional en la STC 188/1998, de 28 de septiembre **"para apreciar la existencia de una desigualdad en la aplicación de la ley se requiere que las resoluciones que se contrastan hayan sido dictadas por el mismo órgano judicial (SSTC 134/1991, 183/1991, 245/1994, 285/1994, 104/1996) y que hayan resuelto supuestos sustancialmente iguales (SSTC 79/1985, 27/1987, 140/1992, 141/1994, 165/1995), junto con la ausencia de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio. Se trata, en fin de excluir la arbitrariedad o la inadvertencia, así como de establecer diferencias tomando en consideración no criterios generales, sino circunstancias personales o sociales de las partes que no debieran serlo (SSTC 49/1985, 120/1987, 160/1993, 192/1994, 105/1996, 96/1997, 132/1997)".** En igual sentido véanse la STC 37/2001, de 12 de febrero y la STC 239/2000, de 16 de octubre.

Ello ha de complementarse con lo dispuesto en la STC 11/1995, de 16 de enero en la que recuerda que **"respecto a la vulneración de precedentes, han de excluirse de entrada, como infracción del derecho a la igualdad en aplicación de ley, las resoluciones que la demandante menciona como procedentes de órganos judiciales distintos a los que han enjuiciado los hechos. Según reiterada jurisprudencia constitucional, para que pueda apreciarse la denunciada vulneración, es necesario que las resoluciones a comparar procedan del mismo órgano judicial (SSTC 126/1988,**

20 XIOL RÍOS, J. A., "Notas sobre la jurisprudencia", en FERRERES, V. y XIOL RÍOS, J. A., *El carácter vinculante de la jurisprudencia*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009, págs. 81-132.

132/1988, 260/1988, 146/1990, entre otras muchas). Pero con relación a estas últimas, la demandante no ha aportado término de comparación alguno y como la Sección Tercera de este Tribunal recordó a la recurrente en su providencia de 7 de marzo de 1994, en la que acordó no acceder a la práctica de la prueba solicitada, recae sobre quien esgrima la desigualdad la carga de aportar los precedentes de los que la resolución atacada se ha separado, exigencia que no queda cubierta citando cualquier precedente o uno aislado, sino una concreta y definida orientación jurisprudencial de la que sean predicables los rasgos de generalidad, continuidad y firmeza (SSTC 152/1989, 159/1989, 12/1991, entre otras muchas)".

En idéntico sentido se ha manifestado la STC 181/1987, de 13 de noviembre diciendo que "en muy numerosas ocasiones se ha pronunciado este Tribunal respecto de las consecuencias del principio de igualdad proclamado en el art. 14 de la Constitución, en relación con la aplicación de las normas jurídicas por los órganos jurisdiccionales en casos sustancialmente iguales. A partir de nuestra Sentencia 8/1981, de 30 de marzo, hemos mantenido como regla general que en la aplicación jurisdiccional de la Ley puede existir vulneración del principio de igualdad cuando por un mismo órgano judicial un mismo precepto se aplique en casos iguales con notoria desigualdad por motivaciones arbitrarias, esto es, no fundadas en razones jurídicamente atendibles. Esta regla ha sido continuamente precisada y matizada, con ocasión de los casos concretos que han venido planteándose, señalando así el Tribunal que cuando un órgano jurisdiccional entienda que debe apartarse de sus resoluciones precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable (STC 49/1982, de 14 de julio); que esa fundamentación debe reflejar una deliberada modificación de criterios de interpretación de la legalidad hasta entonces mantenidos, apreciable mediante cualquier elemento de juicio externo (STC 142/1985, de 23 de octubre) siendo suficiente que el cambio de criterio sea manifiesto, aunque no necesariamente en forma expresa (STC 66/1985, de 9 de diciembre) y, en consecuencia, será posible excluir la vulneración del principio de igualdad, como reiteramos en nuestra Sentencia 66/1987, de 21 de mayo, aun en ausencia de una motivación expresa, siempre que la resolución finalmente dictada no aparezca como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso, sino como solución genérica y aplicable en casos futuros".

Pues bien, en el presente caso se cumplen todos los presupuestos a los que se refieren las Sentencias del Tribunal Constitucional. Así, tanto los Autos de 21 de enero de 2014 y 27 de enero de 2004 relativos a la TGO de los ejercicios 2004 y 2005 como el Auto de 6 de marzo de 2014 referente a la TGO del ejercicio 2007 han sido dictados por el mismo órgano judicial, la Sección 7 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Además, en todos los casos se trata de incidentes de ejecución de sentencias que versan sobre supuestos idénticos, la procedencia o no de las reliquidaciones de la TGO, y finalmente, y como ya hemos expuesto, el cambio de criterio injustificado entre uno y otros resulta evidente.

De hecho, y como ya hemos visto, la propia Audiencia Nacional reconoce este cambio en su Auto cuando señala que "es cierto que recientemente, al menos en Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la Tasa General de Operadores –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo" se ha estimado la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la LJCA.

Ahora bien, no se debe obviar que algunas otras Sentencias del Tribunal Constitucional han exigido el requisito adicional de la alteridad en los supuestos contrastados, esto es, de "la referencia a otro" exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la Ley, excluyente de la comparación consigo mismo. En este sentido, en la STC 64/2000 se dice que, al haberse aplicado la sentencia de contraste a la misma empresa –como ocurre en nuestro

caso al ser siempre TESAU la destinataria de los Autos contradictorios-, tampoco sería posible entender que se ha incurrido en una infracción del principio de igualdad, puesto que para ello es preciso que concurra el requisito de la alteridad. Igualmente, la STC 150/1997 de 29 de septiembre, rechaza la alegación del principio de igualdad en la aplicación de la Ley en recurso de amparo interpuesto contra auto de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que inadmite recurso de revisión contra sentencia de condena, sobre la base de tres motivos: la resolución de contraste no se ocupa de un supuesto idéntico, no procede del mismo órgano judicial, y, finalmente, no supondría un trato desigual de otra persona: *"la recurrente dice que ha sufrido un trato desigual no en relación con otra persona sino respecto de sí misma en un asunto similar; esta pretensión incumple el requisito de alteridad exigible a todo alegato relativo a la vulneración del derecho a la igualdad de trato"*.

Ello no obstante, en nuestra opinión el requisito de la alteridad, no resulta estrictamente necesario y, además, carece de lógica pues, por una parte son numerosas las Sentencias del Tribunal Constitucional que no enumeran dicha causa como requisito esencial para que se produzca la conculcación del art. 14 de la Constitución. Así, por ejemplo, la STC 90/1993, de 15 de marzo señala claramente que *"este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre los requisitos o condiciones para poder apreciar la lesión del principio de igualdad en la aplicación de la Ley por parte de los órganos judiciales garantizado por el art. 14 CE (SSTC 66/1987, 102/1987, 161/1989, 126/1992, 218/1992, 235/1992, entre otras muchas). Según la doctrina que emana de esas decisiones, para que se dé una vulneración de aquel principio, es preciso que concurren al menos tres requisitos, que en síntesis son: que las resoluciones contradictorias provengan del mismo órgano judicial, que los supuestos en ellas resueltos guarden entre sí, una identidad sustancial, y, por último, que la resolución en que se produce el cambio de criterio que se recurre en amparo no ofrezca fundamentación adecuada que justifique dicho cambio, a fin de excluir tanto la arbitrariedad como la inadvertencia del mismo por los justiciables"*.

Los dos primeros requisitos concurren sin duda en el presente caso. En efecto, en ambas Sentencias es el mismo órgano judicial -aunque cambió uno de los Magistrados miembros de la Sala entre una y otra resolución- y los supuestos de hecho analizados guardan entre sí una identidad sustancial.

Sin embargo, merece un más detenido análisis la cuestión de si concurre también el tercer requisito, esto es, la motivación del cambio de pronunciamiento producido en la Sentencia que ahora se recurre.

Hemos dicho recientemente (STC 235/1992) que, para apreciar la existencia de vulneración del art. 14 CE en casos como el presente, *es imprescindible que la diferencia de tratamiento respecto de situaciones similares sea arbitraria, sin que resulte justificada por un cambio de criterio que pueda reconocerse como tal, fruto de una variación en la interpretación de la Ley que responda a una reflexión del Juzgador ajena a una finalidad discriminatoria. De modo que se excluye la vulneración del principio de igualdad cuando la resolución finalmente dictada no aparezca como resultado de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso (STC 48/1987), sino que la decisión adoptada lo sea como una decisión genérica, es decir, válida no sólo para la resolución del caso en cuestión, sino para decidir en casos semejantes (STC 66/1987). Ello exige, además, que el criterio respecto del cual se aleje la Sentencia comparada integre una línea jurisprudencial cierta y consolidada (SSTC 48/1987 y 108/1988), de la cual viene a apartarse, de manera arbitraria o selectiva, la Sentencia a la que se atribuye la vulneración del principio de igualdad*.

Estos requisitos deben exigirse de manera estricta, pues de otro modo, por la vía del principio de igualdad en la aplicación de la Ley se estaría en realidad desvirtuando la función, que la Constitución (art. 117.3.º) encomienda en exclusiva a Jueces y Tribunales, de interpretación y aplicación de la legalidad ordinaria; y ha de admitirse que ésta pueda

evolucionar, pues no se puede exigir al órgano judicial la vinculación permanente a sus precedentes, máxime cuando éstos puedan haber llevado a cabo una aplicación incorrecta de la normativa aplicable". En sentido análogo, véase la STC 100/1993, de 22 de marzo.

Pero es que además, por otra parte, nuestra doctrina más autorizada, entre ellos el profesor BERCOVITZ, ha señalado contundentemente que *"es deseable pues que el Tribunal Constitucional recupere sus esencias originarias en esta materia y contribuya con ello a una mayor satisfacción del derecho a la igualdad de los españoles, que, por cierto, tampoco tiene que quedar sometido al requisito de la alteridad. Una vez más, recurriendo a lo que es exigible recabar del ciudadano de un Estado de Derecho, por resultar comprensible para él, habrá que decir que no parece posible que acepte pacíficamente que un mismo Tribunal le juzgue en ocasiones sucesivas de forma contradictoria, razonándole que ello no es contrario al artículo 14 CE, puesto que no ha sido tratado peor que otro, sino que ha recibido un trato peor de lo que él mismo recibió anteriormente. Se trata de un juego de palabras o razonamiento formal ciertamente ingenioso, pero que choca frontalmente con el respeto que los ciudadanos merecen por parte de la Justicia. Ésta debe estar alejada lo más posible de la casualidad o del azar"*²¹.

Por tanto, parece claro que lo único que se pide a los Tribunales es un mínimo de coherencia integrando una línea jurisprudencial cierta y consolidada. En efecto, tal y como nuestra doctrina ha expresado de manera tan brillante al explicar algunos principios de Filosofía del Derecho en los que se asienta el concepto de jurisprudencia *"en DWORKIN esta idea se manifiesta en el reconocimiento de la coherencia como fundamento de la teoría de la justificación: la sociedad tiene obligaciones de imparcialidad hacia sus miembros y los funcionarios deben poner en práctica esta responsabilidad mediante la defensa de los principios, los cuales, como cartas de triunfo, prevalecen sobre los fines sociales y económicos que deben tratar de conseguir los poderes políticos. El Derecho ha de interpretarse como integridad: las decisiones judiciales deben reflejar que forman parte de un esquema de principios capaces de volver coherente la práctica jurídica de la comunidad. El juez es un hombre fuerte, Hércules, capaz de hacer frente a los deseos coyunturales de la sociedad política en aras de los principios que se desprenden del sistema jurídico interpretados como una realidad inspirada en criterios de integridad y coherencia"*²².

En conclusión, y a la luz de lo expuesto, resulta claro que la Audiencia Nacional, con su reciente Auto de 6 de marzo de 2014, no ha mantenido una posición coherente y, en consecuencia, conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley, al cambiar caprichosa e injustificadamente de criterio.

2.4. Aspectos sustantivos de la liquidación de la tasa general de operadores

La Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, dedica un único artículo 49 (título VIII) a los "principios aplicables a las tasas en materia de telecomunicaciones", así como un anexo I (lo que nos invita a cuestionar seriamente la naturaleza jurídica de dicha disposición "adjunta"), delegando en puridad a una norma reglamentaria la regulación de todos los elementos de cuantificación del tributo ex Real Decreto 1620/2005, de 30 de diciembre.

21 BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., "El artículo 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los Tribunales", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 5, 2001, págs. 55-78.

22 Cfr. XIOL RÍOS, J. A., *op. cit.*

Pues bien, la citada Ley 32/2003 y el anexo I, tras mencionar los principios generales en materia de tasas se limita a enumerar diversas tasas a las que están sometidas las operadoras de telecomunicaciones entre las que se encuentra la TGO.

La propia Exposición de motivos así como el art. 49 del citado cuerpo legal hacen referencia a los principios aplicables a todas las tasas en materia de telecomunicaciones que deben satisfacer los operadores y los titulares de derechos de uso del dominio público radioeléctrico o de recursos de numeración. El fundamento jurídico de la tasa general de operadores podría encontrarse en el principio clásico de provocación de costes, pretendiendo cubrir los gastos administrativos que ocasionan la gestión, control y ejecución del régimen establecido en dicha Ley. En efecto, como claramente señala la STJUE de 21 de julio de 2011 [Asunto C284/10], en sus apartados 27 y 35, y en su parte dispositiva, el total de ingresos obtenidos por la tasa, no debe exceder del total de los gastos administrativos expresamente relacionados con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de dichas autorizaciones, siendo así que “en el supuesto que nos ocupa en este procedimiento, consta acreditada la **falta de equivalencia** y el desequilibrio existente entre los gastos derivados de las actividades de la CMT en relación con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y los ingresos derivados de la exacción de la tasa por autorizaciones generales y licencias individuales”.

En todo caso, dicha tasa ha de ser impuesta de manera objetiva, transparente y proporcional, de manera que se minimicen los costes administrativos adicionales y las cargas que se derivan de ellos.

2.4.1. Caracteres generales

Como es sabido, dicha tasa se exige a los operadores sin perjuicio de la contribución económica que pueda corresponderles para la financiación del servicio universal. Dicha tasa ha sustituido a la tasa prevista en el art. 71 de la anterior Ley de 1998, la cual se exigiría como consecuencia de la obtención de una autorización general o una licencia individual para la prestación de servicios a terceros. Se trata de una tasa devengada como consecuencia de la prestación del servicio por una autorización administrativa. Nótese que la tramitación o expedición de autorizaciones administrativas es una prestación de servicio en los términos que legitima la exigencia de tasas de conformidad con los arts. 2.2. a) de la LGT, y 13. A) de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos (en adelante, la “LTPP”).

Así, de acuerdo a la configuración del presupuesto de hecho de este tipo de tributos nos encontramos formalmente ante una figura propia de “tasa” (en contraposición a la de “precios públicos”) cuando a la luz de los requisitos que viene exigiendo la normativa tributaria con apoyo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional concurra alguna de las características siguientes:

1. Que sea un servicio o actividad de solicitud o recepción obligatoria por el administrado, requisito que concurre en el caso que nos ocupa pues para el ejercicio de dicha actividad se requiere obligatoriamente de una autorización administrativa, de una licencia.
2. Que dicho servicio de autorización sea prestado por el sector público, circunstancia que también se cumple pues la autorización administrativa constituye una actividad que constituye un ejercicio de “autoridad”.

3. Y por último, que sea un servicio básico o imprescindible para los ciudadanos (en los términos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional²³), circunstancia que también se cumple al señalar propiamente el art. 2.1 de la Ley 32/2003, que los servicios de telecomunicaciones son servicios de interés general.

No obstante, como viene declarando el Alto Tribunal²⁴, la calificación de un tributo como “tasa” se otorga cuando concurren todos los elementos intrínsecos de tal consideración, y con independencia del *nomen iuris* del tributo, circunstancia que como comentaremos *infra* en este caso no se cumple, pues el sistema utilizado para la cuantificación de la TGO no se ajusta en puridad al coste del servicio sobre la base como sería natural del principio de equivalencia, sino a un porcentaje de los ingresos brutos que perciben las operadoras con ocasión de la explotación de su actividad económica, elemento que como es sabido, es propio de las figuras “impositivas”, pero no de las tasas como debería ser su vocación.

2.4.2. La aparente definición de dicha exacción como “tasa” y su verdadera configuración como “impuesto”

Como venimos señalando, debe advertirse que la configuración de una exacción como “tasa” no se produce con el cumplimiento formal de los requisitos señalados anteriormente, si en puridad en orden a la cuantificación del “tributo”, éste se determina no a través de parámetros inherentes al coste del servicio, sino sobre la base de determinados elementos que quedan alejados de su hecho imponible. A esta conclusión podría llegarse asimismo en la esfera local si la Administración determinara el coste del servicio de la tasa de licencia de obras en orden al presupuesto de ejecución de la construcción (tal como se exige para el “Impuesto” sobre construcciones, instalaciones y obras) en lugar de aglutinar cuáles son los costes reales de la expedición de la licencia urbanística. En esta línea, puede consultarse una copiosa jurisprudencia (*vid.* entre otras, SSTs de 22 de mayo de 1998 y 11 de noviembre de 1999 y STSJ de Valencia de 31 de enero de 2002; y STSJ de Galicia de 25 de marzo de 2002).

La propia Exposición de Motivos de la Ley 32/2003, reconoce abiertamente que en la citada Ley existen unas tasas que “responden” a la necesidad de compensar actuaciones administrativas, donde la cuantía se fijará en función de su coste (tal como sucede en nuestro caso sobre la base del principio de equivalencia y de afectación), de aquellas impuestas sobre el uso de recursos asociados, como el dominio público, las frecuencias o la numeración. Llama precisamente la atención que el legislador tiene muy claro y así lo reconoce en la Exposición de Motivos que dicha tasa debe atender al coste del servicio que presta el ente público, sin embargo, no resulta coherente con dicho planteamiento en orden a su cuantificación al alejarse intencionadamente de los verdaderos costes del servicio para anclarse en un porcentaje a *forfait* que se nos antoja ciertamente caprichoso y que tiene como única función la búsqueda de un criterio ciertamente cómodo para el ente liquidador en cuanto se calcula de forma variable respecto de sus ingresos, con independencia de la prestación concreta del servicio que se realiza.

En efecto, con la superación del régimen de autorizaciones, la TGO de la Ley de 2003 se exige con carácter general a todos los operadores y sobre un porcentaje de sus ingresos brutos. Precisamente por ello su naturaleza de tasa es ciertamente discutible, al no aparecer vinculada a ninguna actividad o servicio prestado por la Administración General del Estado y sus organismos públicos del que fueran beneficiarios o destinatarios los operadores. Esta tasa

23 *Vid.* entre otras las SSTC 185/1995 y 233/1999, de 16 de diciembre.

24 *Vid. Ibidem.*

es un ejemplo más de prestaciones que, bajo esta denominación, encubren realmente verdaderos “impuestos”. En efecto, esto explica igualmente que el Tribunal Constitucional en la Sentencia 73/2011, de 11 de mayo, declarara nulo e inconstitucional el inciso «o visibles desde carreteras, caminos vecinales y demás vías públicas» del artículo 20.3 s). de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por cuanto, bajo la denominación formal de una “tasa” que grava el aprovechamiento visual de carteles, se encubría en puridad un auténtico “impuesto” sobre la publicidad, presupuesto de hecho que no tiene cobertura legal al no gravarse dicha manifestación de riqueza por cualquiera de los distintos impuestos que se regulan en la citada Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

2.4.3. La regulación de los elementos esenciales a través de un “anexo” así como de una norma reglamentaria y la vulneración del principio de legalidad

Debe hacerse notar que frente a la descripción genérica del art. 49 de la Ley 32/2003, completada por el anexo I del citado cuerpo normativo, ha de ser una norma reglamentaria (Real Decreto 1620/2005, de 30 de diciembre) la que enuncie de forma más técnica la exigencia de una tasa así como la definición de sus elementos esenciales (capítulo II), a saber:

1. Hecho imponible (art. 3).
2. Devengo (art. 4).
3. Sujeto pasivo (art. 5).
4. Base imponible (art. 6).
5. Tipo de gravamen (art. 7).
6. Cuota tributaria (art. 8).

El Tribunal Constitucional ha dictado una doctrina muy consolidada que viene entendiendo que con independencia del *nomen iuris* que utilice el legislador a la hora de denominar a una determinada exacción, toda prestación pecuniaria de carácter coactivo debe venir regulada por una ley²⁵. Nos encontramos por consiguiente ante una garantía para el conjunto de los ciudadanos con el fin de que la Administración no actúe con interdicción de la arbitrariedad creando bajo la denominación formal de “tasas”, figuras que se corresponden más con el diseño técnico de un “impuesto”²⁶. Se trataría en definitiva de una deslegalización contraria a Derecho para dejar en manos de la Administración elementos del tributo que están sometidos al principio de reserva de ley.

Téngase presente que la parte dispositiva de la Ley 32/2003, no es que no defina, es que ni siquiera menciona aspectos nucleares de la exacción que somete a imposición, y que, sin embargo, resultan esenciales para la

25 En efecto, el Alto Tribunal recuerda que la cuantía “constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por ley”; vid. por todas, las SSTC 185/1995; 233/1999; 106/2000; 63/2003 y 150/2003.

26 Para M. RUIZ GARIJO (cfr. *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002, págs. 185 y ss.) la aplicación de un sistema de cuantificación de las tasas de acuerdo a bases imponibles impositivas resulta objeto de crítica en cuanto que produce una desnaturalización de la figura de la tasa, acercándola al impuesto y separándola del efectivo servicio administrativo prestado o del aprovechamiento realizado.

cuantificación del tributo, regulándose dichos aspectos en un anexo lo que entendemos se trata de una mala praxis de técnica legislativa. Así las cosas, ha de ser el citado Real Decreto 1620/2005, el que realice una estructura ordenada de todos aquellos elementos que resultan esenciales para determinar la cuota. Esta regulación por vía reglamentaria de los elementos estructurales del tributo al margen de la Ley lesiona en nuestra opinión el artículo 31.3 de Nuestra Constitución (*"sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley"*).

Esto explica que asimismo el artículo 8 de la LGT prescriba que *"se regularán en todo caso por Ley:*

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria".

(...) c) La determinación de los obligados tributarios (...)".

Pues bien, todos estos elementos que han de ser regulados (parafraseando al legislador tributario) en todo caso por Ley, sin embargo, han sido regulados incidentalmente vía "anexo", y dejados a conciencia caprichosamente en manos de la Administración para su regulación haciendo oídos sordos al mandato constitucional refrendados por esta jurisprudencia consolidada de nuestro más Alto Tribunal.

Los defectos de técnica legislativa han sido en esta línea puestos en evidencia por el Tribunal Constitucional como venimos afirmando a través de una copiosa jurisprudencia, por ejemplo con ocasión del canon de ocupación del dominio público portuario (STC. 63/2003, de 27 de marzo), o con la posterior tarifa de servicios públicos portuarios (STC. 121/2005, de 10 de mayo); o con la "tasa por el aprovechamiento visual de carteles publicitarios situados en terrenos privados" (STC. 73/2011, de 19 de mayo), así como por el propio Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de febrero de 2013 al considerar nulo de pleno derecho el art. 24.3 del Real Decreto 1620/2005, de 30 de noviembre, por vulneración del art. 8 h) de la LGT, al establecer la posibilidad de recargos por el incumplimiento de una obligación formal como es la presentación y el plazo de declaración de la TGO establecida *ex novo* a través de una norma de naturaleza reglamentaria.

2.4.4. La cuantificación de la TGO extramuros de los costes directos e indirectos del servicio

2.4.4.1. El principio de equivalencia y el carácter sinalagmático de las tasas

Como venimos señalando a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional (*vid.* entre otras, las SSTC 233/1999 y 63/2003) las tasas por contraposición a los impuestos se caracterizan por tener un carácter sinalagmático. El pago de la citada TGO por parte de las operadoras, deberá financiar de una forma directa e inmediata la prestación por el ente público del servicio realizado, conforme al art. 3 del Real Decreto "las actividades de gestión, control y ejecución" realizadas por la CMT.

En particular, dicha tasa tiene como fundamento jurídico compensar de las actuaciones administrativas producidas con ocasión de la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la Ley, incluidos los derechos de uso y los gastos de cooperación internacionales, armonización y análisis del mercado *ex art.* 49.2 de la Ley General de Telecomunicaciones.

Así las cosas, las tasas tienen su causa en el principio de equivalencia rigiéndose en un segundo plano por el principio de capacidad económica²⁷. Sin embargo, frente a lo que se ha defendido por la literatura científica, entendemos que ambos principios pueden convivir perfectamente en armonía sin que se autoexcluyan entre sí²⁸. Por un lado, como ha declarado el Tribunal Supremo (y así debe constar en la memoria económico-financiera) la tasa ha de cubrir no el coste del servicio en particular, sino el coste del servicio en general, es decir, lo que le cuesta al ente público prestar ese servicio al conjunto de los administrados. Por ello, es fundamental en el caso

que nos ocupa, la existencia de una contabilidad de costes o analítica que permitiera la asignación de gastos a actividades concretas, o que confeccionara un resumen anual de sus gastos administrativos, exigido por el art. 49.5 de la Ley 32/2003, según ha puesto de manifiesto el Tribunal de Cuentas en el informe de fiscalización del organismo regulador relativo a cada ejercicio impositivo que pretende gravarse.

Esto explica que el art. 19.2 de la LTPP disponga que *“el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida”*. Éste sea quizás el límite más importante, en nuestra opinión, en materia de cuantificación de tasas y el que cumpliría el principio de reserva de ley al concretar el *quantum* de la obligación tributaria.

No obstante, esta afirmación ha sido interpretada por el Tribunal Supremo de una forma laxa de la siguiente forma:

1. La proporción o equivalencia que establece el precitado artículo *“no puede fijarse en términos individuales sino globales del coste total de mantenimiento del servicio y de la tasa devengada de conformidad a los dos principios esenciales que configuran las tasas en nuestro ordenamiento jurídico, el del beneficio y el de adecuación coste-servicio”* (SSTS de 14 de julio de 1992, 6 de febrero de 1995 y de 11 de marzo 2003).
2. El límite del coste real previsible del servicio no opera en relación al coste concreto del servicio prestado, sino que atiende a un concepto de coste general, vulnerándose dicho límite únicamente cuando exista un reprochable exceso entre lo recaudado por la tasa y el coste del servicio tal como ha sucedido con ocasión de la liquidación de la tasa a través de la STS de 17 de abril de 2013.

Sobre la base de esta doctrina, en muchas ocasiones el criterio de cuantificación de la tasa, tal como sucede en el caso que nos ocupa, va a aparecer, por tanto, difuminado y las exigencias que en principio se van observar en el art.

El Tribunal Constitucional
ha dictado una doctrina
muy consolidada que viene
entendiendo que con
independencia del nomen iuris
que utilice el legislador a la hora
de denominar a una determinada
exacción, toda prestación
pecuniaria de carácter coactivo
debe venir regulada por una ley

27 El Tribunal Constitucional en las SSTC 296/1994 y 16/2003 ha señalado que en las tasas la capacidad económica no opera como elemento de cuantificación y si lo hace es de manera indirecta y remota.

28 Ello justifica la redacción del artículo 24.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, el “TRLHL”) cuando afirma que *“para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”*.

24.2 del TRLHL quedan reducidas en perjuicio de los derechos de los contribuyentes y de determinados principios constitucionales como el de proporcionalidad que analizaremos *infra*.

Esta doctrina aplicada a nuestro caso obligaría a la CMT a tener que cuantificar la evaluación del coste global del servicio que presta a fin de repercutirse entre los sujetos pasivos de esta "tasa". Por consiguiente, la legalidad de dichos criterios se ha de posponer al momento en que sea conocido el coste global del servicio, a efectos de realizar el test "cuantía de la tasa-coste del servicio" al que acabamos de referirnos. Dicho test es realizado, además, por los propios Tribunales, y éstos según su recto criterio determinarán si existe correspondencia entre la recaudación obtenida y el coste del servicio o el valor de mercado de la ocupación del dominio público. Esto explica por ejemplo que la tasa para el paso de carruajes (más conocida como de "vados") del Ayuntamiento de Madrid haya sido declarada nula por el Tribunal Supremo en cuanto que no se ha motivado cómo el ente público ha calculado cuál es el precio de mercado que sirve como referencia para determinar la cuantificación de la tasa (STS 7 de marzo de 2012).

2.4.4.2. La nulidad de la tasa por ausencia de memoria económico-financiera o de falta de motivación entre el importe de ésta y el coste del servicio

Es doctrina pacífica del Tribunal Supremo que la ausencia de memoria económico-financiera de la tasa, o bien en presencia de ésta, la ausencia de motivación entre el importe global de cuotas tributarias y el coste total del servicio convierte a dicha exacción en nula de pleno Derecho²⁹. En esta línea, puede traerse a colación las SSTS de 19 de diciembre de 2007 y de 24 de febrero de 2014 en las que son declaradas nulas determinadas normas reglamentarias, tal como sucede en el caso que nos ocupa, por no justificar suficientemente las cuotas liquidadas con los costes directos e indirectos del servicio prestado por el ente público.

En efecto, como es sabido, la nulidad de una tasa en la mayoría de las ocasiones no será debida propiamente a la ausencia de memoria económico-financiera (que constituye en realidad un error ciertamente burdo) dado que así se exige por el art. 20.2 de la LTPP³⁰, sino más bien por la concurrencia de defectos basados en una falta de justificación de los costes directos e indirectos que supone para el ente público el establecimiento de la tasa.

Con buen criterio, el Tribunal Supremo ha señalado en la Sentencia de 8 de marzo de 2002 que la memoria económico-financiera no sólo ha de contener los costes directos e indirectos de la tasa sino también ha de recoger una serie de estadísticas que resultan básicas en relación con el número de expedientes así como la recaudación obtenida en los años anteriores que pueden servir para valorar si el importe de la tasa se ajusta al coste real del servicio. No debe perderse de vista que junto a la extraordinaria dificultad que supone para el administrado el entendimiento del contenido de la memoria económico-financiera al contener complejas cifras que supuestamente miden los costes directos e indirectos del servicio prestado, además, en algunas ocasiones

29 En efecto, existe una jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo que viene entendiendo que la memoria económico-financiera de la tasa resulta un trámite esencial, una pieza clave, que debe ser elaborada con el contenido establecido en la Ley, que ha de tener una precisión tal que, no sólo permita al órgano competente para establecer la tasa acreditar que se cumple con el principio de equivalencia (SSTS de 22 de febrero de 1999, de 27 de febrero de 1999, de 4 de julio de 2001, de 20 de julio de 2009, de 14 de abril de 2001, de 11 de noviembre de 1999, de 19 de octubre de 1999, de 1 de julio de 2003, y de 7 de febrero de 2009, entre otras).

30 Así las cosas, el art. 20.2 de la LTPP sostiene que "la falta de este requisito (memoria económico-financiera) determinará la nulidad del pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas".

el obligado tributario podría también enfrentarse a la resistencia de determinados entes públicos a facilitar dicha memoria lo que generará indefensión al administrado por la falta de motivación del acto administrativo.

En consecuencia, con buen criterio los Tribunales vienen otorgando una importancia capital a la concurrencia en el expediente de un informe técnico-económico al cumplir una función esencial en orden a justificar el *quantum* de la tasa. Partiendo de que hoy día no debería existir tasa (desconocemos en el caso que nos ocupa si en puridad existe técnicamente una memoria económico-financiera de la citada tasa más allá de los informes de corte general que publica con cadencia trimestral y anual la CMT, y la relación de gastos generales que incurre este mismo organismo y que ahora se incluyen en el acuerdo de reliquidación de la tasa correspondiente al ejercicio 2005 –páginas 18, 19, 20 y 21-) que no viniera acompañada de su memoria económico-financiera, los problemas residen en si queda perfectamente justificado el importe de la tasa a través de dicho informe. Así las cosas, la ausencia de informe técnico-económico vicia de nulidad la propia norma reglamentaria no ya por infracción de un trámite esencial para su aprobación, que también, sino porque la memoria es pieza esencial de la regulación misma, a la que se complementa y alimenta de forma inseparable.

Así, por ejemplo, de los datos de ingresos y gastos del año 2012 que aparecen en la memoria anual del citado año³¹ (a saber, ingresos derivados de la citada tasa general de operadores equivalentes a 22.525.370,00 euros versus gastos 17.682.000,00 euros), se puede comprobar cómo existe ya una desproporción entre lo que se recauda y los costes directos e indirectos³². En todo caso, dichos datos no pueden servir al objeto de justificar el importe de este tributo que pretende liquidarse pues los gastos que se imputan son atribuibles respecto de todos los servicios que presta la CMT (actualmente integrados en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en adelante CNMC) y no individualizados en los servicios concretos que presta dicho organismo en relación con los gastos provocados con ocasión de la liquidación de la citada tasa. En este mismo orden de ideas, podría entenderse se recogen una serie de gastos generales en que incurrió la CMT en los distintos ejercicios liquidados que ahora se reflejan en el acuerdo de reliquidación de la tasa aquí cuestionada.

A esta misma conclusión, llega el Tribunal Supremo recientemente en la Sentencia de 29 de enero de 2015, al afirmar claramente la desproporción entre el importe a pagar respecto de los gastos en los que tiene que incurrir la CMT con ocasión de los servicios que presta a la operadora. Así las cosas, “a través de las pruebas practicadas resulta acreditada la falta de equivalencia y desequilibrio existente entre los gastos derivados de las actividades de la CMT en relación con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y licencias individuales, y por ello, la arbitrariedad efectiva de la liquidación practicada”.

Esto implicará un estudio caso por caso para determinar si los gastos imputados en la memoria justifican suficientemente el importe de la tasa. Existe una jurisprudencia muy profusa del Tribunal Supremo (*vid.* entre otras, las SSTs de 6 de marzo de 1989; de 25 de octubre de 2000; de 14 de abril de 2001, de 1 de julio de 2003

31 Dicho informe puede encontrarse en el siguiente link:

http://www.cnmc.es/Portals/0/Ficheros/Telecomunicaciones/Informes/Informes%20Anuales/2012/Organizacion_y_cuentas_CMT_2012.pdf

32 En este orden de ideas, cabría también cuestionar si la infraestructura existente en la CMT es adecuada con el servicio que se presta, dado que de alguna forma, al liquidarse la tasa indirectamente se está financiando íntegramente todos los costes que genera dicho organismo, pese a no ser personal de dichas operadoras y no tener ningún control sobre las decisiones que se adoptan por su Consejo de Dirección (*v.gr.* en la adquisición y transmisión de inmovilizado, contratación y despido de personal, etc.).

La nulidad de una tasa en la mayoría de las ocasiones no será debida propiamente a la ausencia de memoria económico-financiera (que constituye en realidad un error ciertamente burdo) dado que así se exige por el art. 20.2 de la LTPP, sino más bien por la concurrencia de defectos basados en una falta de justificación de los costes directos e indirectos que supone para el ente público el establecimiento de la tasa

y de 20 de mayo³³ y 9 de julio de 2009) que ha venido claramente a declarar la nulidad radical de la normativa local cuando de la lectura del informe técnico-económico no queden suficientemente claros los gastos que se generan para el ente público por la prestación del servicio. Como ejemplos de lo anterior, pueden citarse las Ordenanzas de los Ayuntamientos de Madrid y de Zaragoza reguladoras de la tasa por el paso de vehículos que han sido declaradas nulas por el Tribunal Supremo en Sentencias de 7 de marzo de 2012 y de 9 de julio de 2009 respectivamente. Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2007 ha declarado nula también la Ordenanza del Ayuntamiento de Leganés de la tasa por residuos por no quedar justificado suficientemente en la memoria económico-financiera el importe de la tasa. Así, señala que *"frente al cálculo más o menos pormenorizado de los costes, la mención a los ingresos*

recaudados no se encuentra en la memoria y las referencias cuantitativas al importe previsible de la recaudación son tan genéricas que impiden calificarla jurídicamente como válida a los efectos de acreditar suficientemente los ingresos".

En cualquier caso, los Tribunales se encontrarán con enormes dificultades para determinar si el importe de la tasa es inversamente proporcional al coste real del servicio que presta el ente público. Para que el juzgador se forme un juicio de valor debe tenerse en cuenta no el coste del servicio en particular, sino el coste del servicio que se presta con carácter general a las operadoras. Para realizar dicho cálculo deben determinarse cuántos servicios en total se prestan (sobre la base de una estimación, y en el mejor de los casos de una estadística del número de expedientes existentes en años anteriores), y qué cantidad se prevé recaudar por el ente público lo que conformará el porcentaje de recaudación que servirá para ponderar la relación existente entre el importe que se paga por el servicio prestado y los gastos fijos directos e indirectos que soporta el ente público. En el caso de que el importe de la recaudación supere el 100 por 100 de los gastos fijos que soporta el ente público, dicha tasa debe considerarse ilegal por recaudar una cantidad superior al coste real del servicio.

Así las cosas, en este informe (económico-financiero) que resulta prescriptivo (no voluntario) se pondrá de manifiesto la previsible cobertura del coste, la justificación de la cuantía de la tasa en orden a valorar la adecuación de la fórmula de cuantificación elegida. Nótese, además, como ha venido declarando el Tribunal Supremo (STS de 19 de diciembre de 2007), que esta obligación también existe en el caso de modificación sustancial en el régimen jurídico de la tasa que afecte esencialmente al montante del tipo de gravamen (tal como sucede en nuestro caso), ya que de lo que se trata, en todo caso, es *"de huir de la arbitrariedad y de evitar la indefensión de los contribuyentes, que son frecuentemente la parte débil e indefensa de la relación jurídico-tributaria"* (STS de 8 de marzo de 2002).

33 Así por ejemplo en la esfera local, el Tribunal Supremo ha declarado nula la tasa por licencias urbanísticas del Ayuntamiento de Madrid en cuanto en el estudio económico si bien es verdad que aparecían los conceptos de costes de retribuciones de personal, sin embargo, no existía referencia expresa a las concretas cantidades que los distintos funcionarios percibían por este concepto.

No obstante, debe reconocerse que para que el Tribunal Supremo declare nula la normativa reguladora de la tasa no resultará tarea fácil, primero por la dificultad de realizar dicho test de proporcionalidad entre el importe total recaudado y los costes directos e indirectos del servicio, y segundo, por la inercia del Alto Tribunal para alinearse con facilidad en estos casos con los “intereses generales” frente al interés particular del administrado. A esta conclusión puede llegarse, por ejemplo, con la también tasa de reserva del dominio público radioeléctrico que ha considerado el Alto Tribunal perfectamente legal (*vid.* entre otras, las SSTs de 30 de mayo, de 6, 13, 20, 27 de junio y de 4 de julio de 2013, así como de 20 y 27 de enero de 2014).

No obstante, entendemos que, en este caso, a diferencia del que nos ocupa, existe una diferencia notable y es que la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico es una tasa que grava un aprovechamiento especial del dominio público por parte de una entidad privada con lo que la valoración de la ocupación del espectro debe realizarse a precios de mercado con la dificultad que conlleva la cuantificación de un “concepto jurídico indeterminado”; mientras que en la TGO la valoración debe realizarse atendiendo a los importes reales (no hipotéticos o presuntos) de los costes directos e indirectos del servicio, lo que resulta ciertamente más sencillo de cálculo para el Tribunal Supremo.

En todo caso, la experiencia nos demuestra a raíz de esta jurisprudencia ciertamente “prudente” dictada por los Altos Tribunales sobre esta cuestión conflictiva que sólo cuando los importes de la tasa a liquidar han sido realmente desproporcionados es cuando los Tribunales se han decidido firmemente a declarar nulas dichas liquidaciones por tratarse de cálculos ficticios o fuera de la realidad. Lo que explica precisamente el buen criterio adoptado por las citadas SSTs de 9 y 12 de febrero de 2012 así como de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2012 anulando las liquidaciones realizadas por la CMT en relación con la citada TGO.

2.4.5. La aplicación de la fórmula de un tanto por mil (1,5 por mil) de los ingresos brutos de explotación lesiona el principio de proporcionalidad

El Tribunal Constitucional ha avalado la fórmula de cálculo a través de unos coeficientes recogidos en el apartado 2.2.4 del art. 66 de la Ley 13/2000, para cuantificar el importe de la tasa por la reserva del dominio público radioeléctrico para el año 2001. Así las cosas, el Alto Tribunal señaló que *“si la cuantía de la tasa es fruto de la concesión administrativa y tiende a compensar a la sociedad por el uso privativo que del dominio público hace una entidad privada con ánimo de lucro, no cabe duda que desde el plano de la estricta constitucionalidad ningún reproche se le puede hacer, al haberse calculado de forma proporcional al beneficio potencial que previsiblemente podía reportar al titular de la concesión”* (AATC 207/2005, de 10 de mayo, y 222/2005, de 24 de mayo de 2005). Esto podría también explicar la STS de 16 de mayo de 2013 al entender que no se ha vulnerado el principio de seguridad jurídica con ocasión de la liquidación de la tasa en relación con el ejercicio 2002 y, por tanto, se ha de tener presente a la hora de resolver los argumentos que el art. 68 de la citada Ley y los coeficientes que prevé supusieron, en general y en particular para la recurrente -como la misma admite-, una reducción sustancial de la cuota resultante de la tasa. Por ello, *“difícilmente se puede entender una argumentación que impute a dicho precepto la vulneración del principio de seguridad jurídica sobre la base de un excesivo aumento de la cuota tributaria, pues el mismo lleva en efecto a la disminución de la cuota respecto al ejercicio anterior”*.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa cabe afirmar que si bien es cierto, que el “valor de mercado” sobre el que descansa la tasa por la reserva del dominio público radioeléctrico es un concepto jurídico indeterminado, en la TGO que estudiamos no existe esa indeterminación, pues los costes directos e indirectos pueden no sólo conocerse, sino que está obligada la CMT a cuantificarlos, y a riesgo que de no hacerse se actuará

extramuros de los principios que anidan en nuestra Constitución. Así las cosas, los principios de seguridad y de proporcionalidad exigen un criterio lógico y adecuado que justifiquen los importes derivados de las liquidaciones, circunstancia que en nuestra opinión no se producen en el caso que nos ocupa.

Nótese que la determinación de un tanto por millar de los ingresos brutos de explotación para el cálculo de la tasa resulta ciertamente desproporcionado y alejado lógicamente de los costes reales derivados de la prestación del servicio realizado. No debe perderse de vista que dicha fórmula de cálculo “podría” tratar de asumirse como método de determinación del valor de mercado para una tasa por ocupación del dominio público pero no para el tipo de tasa que nos ocupa en cuanto que los costes directos e indirectos pueden perfectamente conocerse y lógicamente cuantificarse a efectos de que el coste de todos ellos no sea superior al importe de todas las liquidaciones que se giran a las operadoras. En nuestra opinión, el equilibrio armónico entre ingresos reales y gastos acreditados eliminará cualquier resquicio de interdicción de la arbitrariedad en orden a la liquidación anual de esta tasa. Debe reconocerse que la STJUE de 21 de julio de 2011, *Caso Telefónica de España versus Administración del Estado*, en el considerando 31 admite como método de cálculo de la tasa para la determinación de los costes administrativos un porcentaje sobre los ingresos brutos sobre la base de que es un criterio sencillo y transparente, pero dicha simplicidad no puede prevalecer bajo ninguna de las maneras frente al principio de equivalencia sobre el que se fundamentan todas las tasas.

Por desgracia, resulta llamativo pues la CMT liquida dicha tasa, y es al administrado al que se le invierte la carga de la prueba en orden a demostrar la desproporción entre los ingentes ingresos que recauda el ente público con esta tasa frente a los costes generales (tanto directos como indirectos) que considera tiene que acometer el ente público para los distintos servicios que realiza (y no únicamente generadores de la tasa en cuestión). Sin embargo, nótese que en el caso que nos ocupa es al administrado al que le convidan a probar la desproporción cuando, en puridad, le correspondería la carga de la prueba a la Administración conforme al art. 105.1 LGT al recaer sobre el ente público la facultad de exigir dicha prestación³⁴. Como acertadamente reconoce el Tribunal Supremo en la Sentencia de 29 de enero de 2015, resulta claro que “si bien puede partirse de un principio de veracidad o validez del acto administrativo, **no puede mantenerse a ultranza la exclusiva obligación de la carga de la prueba sobre lademandante**, máxime cuando, como es el caso, resulta obvio que ciertos documentos e informaciones están en posesión de la Administración demandada, que es quien en definitiva debe acreditar la corrección del acto impugnado, no solo porque está a su cargo, por mor del principio de legalidad tributaria, el probar la concurrencia de los presupuestos legales que legitiman la exacción de la tasa, sino también en razón al criterio aplicativo de que el onus probandi debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad comprobativa y resolutoria, dispone o tiene más facilidad para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad”.

A esta conclusión cabe llegar de la STJUE de 18 de septiembre de 2003, asuntos acumulados C-292/01 y 293/01, casos *Albacorn e Infostrada*. Así, el Tribunal de Luxemburgo ha recordado que el art. 11.1 de la Directiva 97/13 establece que los cánones impuestos por los Estados miembros a las empresas titulares de licencias individuales deben tener por único objetivo cubrir los costes administrativos que ocasionen las actividades necesarias para la ejecución de dichas licencias. Sin embargo, parece que los importes liquidados tienen como función financiar los costes de infraestructura de la CMT lo que produce un auténtico exceso vedado por el principio de proporcionalidad. En este sentido, podría considerarse que estamos en presencia

34 Téngase presente que el art. 105.1 de la LGT establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

de supuestos de doble imposición. Así las cosas, en la medida en que este gravamen lo sea por el mero hecho de ser operador, todas las actividades que la Administración o un ente público hagan en su favor o beneficio al igual que la ocupación del dominio público darán lugar no sólo al gravamen de esta tasa, sino también al del resto de tasas que también se gravan en el anexo I de la citada Ley y en el reglamento de desarrollo.

En esta misma línea, las SSTJUE de 19 de diciembre de 2006, asuntos acumulados C-392/04 y C-422/04, casos *Germany GMBH y Arcor AG co. KG v. Bundesrepublik Deutschland*, y de 21 de julio de 2011, asunto C-284/10, caso *Telefónica de España versus Administración del Estado*, ha advertido que la cuantía del canon ha de excluir los de la actividad general de vigilancia de la autoridad reguladora y el control de los eventuales abusos de posición dominante. En esta línea, también se ha pronunciado nuestro Tribunal Supremo (STS 17 de abril de 2013 y de 29 de enero de 2015) para declarar nulas las liquidaciones emitidas a Telefónica por la CMT de los ejercicios 2006 y 2007.

Por último, desde la óptica del principio de proporcionalidad también cabría cuestionar el tributo que analizamos a la luz de reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, "TEDH") por vulneración del art. 1 del Protocolo Nº 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos que protege el derecho a la propiedad. De este modo, y en orden a aplicar el test de proporcionalidad sobre cualquier imposición de riqueza gravada, habría que poner en relación el tipo impositivo del tributo con su objeto a fin de ponderar el carácter proporcionado del tributo sobre el objeto gravado, ya que el tipo impositivo podría no influir de igual forma en el juicio final de proporcionalidad según la renta o ingreso sobre el que se aplique³⁵.

Nótese que en este caso, el motivo de la violación del art. 1 del Protocolo se produce cuando la CMT, aun partiendo de la exigencia de un tributo que resulta legítimo tal como ha declarado la STJUE de 21 de julio de 2011, sin embargo, adopta en el ejercicio de sus potestades la configuración de un tributo que pone en riesgo el interés general que cumple TESAÚ en el ejercicio de su función afectando directamente a la cláusula de propiedad contenida en el art. 1 del Protocolo nº 1.

Téngase presente que la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, pretende tal como prescribe su art. 3, fomentar la competencia efectiva en los mercados de telecomunicaciones y, en particular, en la explotación de las redes y en la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas y en el suministro de los recursos asociados a ellos, además de garantizar el cumplimiento de las referidas condiciones y de las obligaciones de servicio público en la explotación de redes y de promover el desarrollo del sector de las telecomunicaciones, así como la utilización de los nuevos servicios y el despliegue de redes, y el acceso a éstos en condiciones de igualdad. Asimismo, en su art. 2 se califica a las telecomunicaciones como "*servicios de interés general que se prestan en régimen de libre competencia*", a la vez que establece la posibilidad de que la autoridad reguladora fije condiciones técnicas para el acceso a redes (art. 12) y además puntualiza el régimen de operadores *con poder significativo en el mercado*" (art. 10), proclamando, igualmente, la garantía de la prestación de los servicios universales definiéndolos como "*el conjunto de servicios cuya prestación se garantiza para todos los usuarios finales con independencia de su localización geográfica*" (art. 22). Nótese que las

35 En este sentido, el TEDH pone de manifiesto como "*no parece que ningún otro ingreso procedente del erario público estuviera sujeto a un impuesto similar tan elevado*" (Vid. STEDH del caso N.K.M. vs. Hungary (TEDH 2013, 54), apartado 68 *in fine*). Vid. sobre el particular, GUTMANN, D., "Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU", en KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P. (ed.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, págs. 110-111.

compañías prestadoras de servicios de telecomunicaciones, gozan del privilegio de la “declaración de utilidad pública” de sus instalaciones³⁶, por lo que las Administraciones Públicas han de facilitar en todo momento el cumplimiento de la actividad que desarrollan estas entidades a fin de favorecer este servicio de “interés general”. Por desgracia, el establecimiento de esta “tasa” anual resulta en nuestra opinión desproporcionada con el servicio básico y de interés general que prestan dichas compañías, servicio que difícilmente puede aspirar a cumplir con esta función esencial defendida en la propia Ley General de Telecomunicaciones debido a la acumulación de tributos inherentes a este servicio esencial que prestan. En efecto, no se debe olvidar que junto a esta “tasa” las operadoras están sometidas a un sinfín de tributos no sólo como éste, de naturaleza estatal, sino también autonómicos y locales, que ya no sólo de una forma individual, sino también, sumados todos en su conjunto, pueden considerarse, sin género de dudas, desproporcionados en relación con el fin y el servicio básico y de interés general que cumplen en beneficio de los ciudadanos.

2.4.6. La formulación del método de cuantificación de la cuota tributaria incurre en interdicción de la arbitrariedad lesionando el principio de seguridad jurídica

Cabe cuestionarse si el método empleado en el Real Decreto 1620/2005 para cuantificar los costes directos e indirectos del servicio, podría resultar adecuado pues en caso de que careciera de una explicación racional podría calificarse de arbitrario, y por ende, contrario a nuestra Constitución³⁷.

La citada jurisprudencia aplicada al caso que nos ocupa nos permite afirmar que el procedimiento utilizado por la CMT adolece de cierta arbitrariedad y resulta carente de una justificación objetiva, pues para determinar los costes efectivos directos e indirectos en que incurre el ente público para la prestación del servicio existe un método alternativo distinto para el cálculo distinto al porcentaje de los ingresos brutos de explotación, criterio que resulta totalmente alejado, y por ende arbitrario, de los costes efectivos que provocan las operadoras de telecomunicación, lo que además afecta al ejercicio adecuado de su libertad de empresa, y al principio comunitario de competencia, en cuanto un sobreggravamen de tributos sobre el ejercicio de dicha actividad puede suponer un obstáculo a la libre prestación de servicios al crear barreras a la entrada en el mercado de las telecomunicaciones.

En este orden de ideas, nótese por ejemplo que el Informe de la CMT para el año 2012 sostiene que la facturación total del sector fue de 35.228,3 millones de euros, un 7,2% menos que en 2011. Sin embargo, no debe perderse de vista que las redes de acceso son hoy día lo suficientemente maduras como para que sea fácil entender que los costes de inversión (y, por tanto, las actividades de gestión, control y ejecución, hecho imponible de la TGO) deban entenderse menores en comparación con los realizados en los primeros años y en épocas posteriores. Esta premisa podría explicar que el método utilizado para la cuantificación de la tasa carece de todo fundamento, y se basa en un criterio fácilmente determinable al objeto de gravar indiscriminadamente a las operadoras por un importe a *forfait* sin relación alguna con los costes reales del servicio que presta la CMT.

36 En esta línea, véanse las SSTs de 14 y 30 de abril de 1998.

37 En esta línea, puede consultarse una profusa jurisprudencia del Tribunal Constitucional; SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 10; 66/1985, de 23 de mayo, F. 1; 108/1986, de 29 de julio, F. 18; 65/1990, de 5 de abril, F. 6; 142/1993, de 22 de abril, F. 9; 212/1996, de 19 de diciembre, F. 16; 116/1999, de 17 de junio, F. 14; 74/2000, de 14 de marzo, F. 4; STC 131/2001, de 7 de junio, F. 5; 96/2002, de 26 de abril, F. 6; 242/2004, de 16 de diciembre, F. 7; y 47/2005, de 3 de marzo, F. 7.

2.4.7. Improcedencia de la exigencia de intereses de demora con motivo de la reliquidación

Finalmente, queremos apuntar que no cabe además exigir **intereses de demora** con motivo de las reliquidaciones realizadas por la Administración con motivo de la declaración de nulidad de las liquidaciones practicadas en su momento por la CMT a la luz de diversa jurisprudencia (*vid.* entre otras, la SAN de 21 de junio de 2010, y las SSTSJ de Madrid de 7 de marzo de 2005 y 12 de enero de 2007).

Así las cosas, siguiendo también el voto particular formulado por el Magistrado D. Gonzalo Martínez Micó a la STS de 28 de junio de 2010 entendemos que en dichas reliquidaciones no deberían girarse con intereses de demora en cuanto que el retraso en el pago del tributo (fundamento de la exigencia de los intereses de demora) no es debido a la actuación del administrado, sino a la nulidad de la actuación realizada por la CMT exigiéndose un tributo que ha sido declarado contrario a Derecho por nuestros Tribunales.

En efecto, parafraseando a dicho magistrado en el voto particular a la STS de 28 de junio de 2010, este período de tiempo no puede imputarse a un retraso del deudor en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino una "*mora accipiendi*" o "*mora creditoris*" de la Administración en el ejercicio de sus acciones tendentes a la exigencia de esa deuda tributaria. Así, parece lógico entender que la indemnización a la Administración Tributaria por la dilación en recibir las cantidades exigidas no debe producirse si el retraso es consecuencia de una incorrecta actuación administrativa. Por ello, se ha dicho con razón que no es admisible en un Estado de Derecho que las infracciones de las normas tributarias que cometa el administrado tengan consecuencias irremediables (recargos, intereses y sanciones), mientras que las infracciones cometidas por la Administración y así declaradas en resolución del Tribunal competente no sólo no tengan consecuencias para la Administración infractora, sino que, además, perjudiquen al administrado que, por defender con razón su derecho, ve ampliado su tiempo de inseguridad jurídica.

2.5. Conclusiones

1. Las nuevas liquidaciones se dictan en cumplimiento de Sentencia por lo que se han de dilucidar a través del incidente de ejecución de Sentencias previsto en el art. 109 de la LJCA. A esta misma conclusión ha llegado recientemente la STS. De 15 de junio de 2015.
2. La conducta de la CMT al girar las nuevas liquidaciones conculca numerosos derechos de TESAÚ. En particular, vulnera la doctrina jurisprudencial de los actos propios; (la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales, en general, infringiendo lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA, en particular; el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas ex art. 24.2 de la Constitución; el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la Constitución; el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales; y la normativa referente al fraude de ley, en general, y al fraude procesal, en particular.
3. El Auto de la Audiencia Nacional de fecha 6 de marzo de 2014 no está suficientemente motivado y vulnera el derecho a la igualdad en la aplicación de la Ley del art. 14 de la Constitución.

4. El sistema para cuantificar la TGO no se ajusta en puridad al coste del servicio que presta la CMT sobre la base como sería natural del principio de equivalencia, sino a un porcentaje de los ingresos brutos que perciben las operadoras con ocasión de la explotación de su actividad económica, elemento que resulta propio de las figuras “impositivas”, pero no de las tasas como debería ser su vocación. Esta configuración no resulta coherente en orden a la cuantificación de la cuota a pagar al alejarse intencionadamente de los verdaderos costes del servicio para anclarse en un porcentaje a *forfait* que se nos antoja ciertamente caprichoso, lo que explica que hayan sido declaradas nulas diversas liquidaciones por el Tribunal Supremo (en particular, SSTs. de 9 de febrero y de 22 de febrero de 2012; y de 29 de enero y 15 de junio de 2015), y que tiene como única función la búsqueda de un criterio ciertamente cómodo para el ente liquidador en cuanto se calcula de forma variable respecto de sus ingresos, con independencia de la prestación concreta del servicio que se realiza.
5. A la hora de liquidar y reliquidar la TGO se percibe claramente una ausencia de justificación de los gastos ocasionados por la CMT con motivo de la prestación del servicio generador de la TGO al no incluirse una memoria económico-financiera individualizada respecto de los gastos provocados con ocasión del nacimiento del hecho imponible de la tasa aquí cuestionada.
6. La jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto a la legitimidad de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico no resulta aplicable a la TGO en cuanto que la cuantificación del importe de ambas tasas se realiza de una forma diferente.
7. El importe de la tasa (1,5 por mil de los ingresos brutos de la operadora) lesiona el principio de proporcionalidad al no haber probado la CMT una relación intrínseca entre los gastos provocados y los ingresos que pretende recaudar con ocasión de la liquidación de dicho tributo. De acuerdo además, a la reciente STS. De 29 de enero de 2015, le corresponde a la CMT acreditar dicha relación, máxime porque la documentación además de obrar en poder del Ente liquidador, y por mor del principio de legalidad tributaria, debe probarse la concurrencia de los presupuestos legales que legitiman la exacción de la tasa, sino también en razón al criterio aplicativo de que el onus probandi debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad comprobativa y resolutoria, dispone o tiene más facilidad para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad, circunstancia que en estos casos no concurre cuestionando el necesario respeto al principio de interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos (FJ 4º).
8. Además la exigencia de un tributo de importe tan desproporcionado puede entorpecer la actividad de interés general que presta la operadora.
9. En cualquier caso, la CMT (actualmente integrada en la CNMC) no podrá girar más de dos liquidaciones con motivo de un supuesto de nulidad de actuaciones. Así, y a la luz de la jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo (SSTS. de de 19 de noviembre -en interés de ley- y de 20 de diciembre de 2012- para unificación de doctrina-), , la anulación de una liquidación tributaria no impide la aprobación de una segunda en sustitución de la anterior, una vez subsanados los defectos de que adolecía, si bien, siempre y cuando no haya prescrito su derecho a liquidar el tributo de que se trate (denominada “doctrina del doble tiro”). En todo caso, como recientemente se ha pronunciado de nuevo este Alto Tribunal en la Sentencia de 15 de junio de 2015, “las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecerán ya 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, y sin necesidad de que se inste 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. (...) Si no se actúa de aquel modo –concluye el reciente fallo jurisprudencial-, 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”.

10. Finalmente, resulta de todo punto improcedente la exigencia de intereses de demora por parte de la CMT con motivo de la reliquidación en cuanto que el retraso en el pago del tributo (fundamento de la exigencia de los intereses de demora) no es debido a la actuación del administrado, sino a la nulidad de la actuación realizada por la CMT.

3. Bibliografía

- › AYALA MUÑOZ, J. M., GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., GUTIÉRREZ DELGADO, J. M. y otros, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, 3ª Edic., Thomson Aranzadi, Cizur Menor, noviembre de 2004.
- › BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J., “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente y los intereses de demora tributarios”, dentro de la obra colectiva *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2010.
- › BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., “El artículo 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los Tribunales”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 5, 2001.
- › BOSCH CHOLBI, J. L., “Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad”, dentro de la obra colectiva *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2010.
- › FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.,
 - “Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 76, 1992.
 - “Los vicios de orden público y la teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, número 58, 1969.

- "Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios", *Revista de Administración Pública*, número 53, 1967.
- › GÓMEZ POZUETA, C. J., "La buena fe procesal", en el portal on-line *Noticias jurídicas*, marzo de 2009.
- › http://www.cnmc.es/Portals/0/Ficheros/Telecomunicaciones/Informes/Informes%20Anuales/2012/Organizacion_y_cuentas_CMT_2012.pdf
- › HUELÍN, J., "El derecho a la ejecución de las sentencias. El derecho a la invariabilidad e intangibilidad de los pronunciamientos judiciales", *Cuadernos de Derecho Público*, número 10, 2000.
- › MARTÍN QUERALT, J., "Carta del Director", *Tribuna Fiscal*, número 233, 2010.
- › MARTÍNEZ MICÓ, G., "Extensión de los efectos de una sentencia firme en materia tributaria", *Tribuna Fiscal*, nº 221, 2009, págs. 10 y ss.
- "Retroacción de actuaciones inspectoras", *Tribuna Fiscal*, 273, 2014, págs. 8 y ss.
- › MARTÍNEZ LAGO, M. A., "La ejecución de Sentencias y Resoluciones en materia tributaria", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, número 38, 2011.
- › MILIONE, C., "El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y el derecho a la claridad: reflexiones en torno a una deseada modernización del lenguaje jurídico", en el *XI Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España* bajo el rótulo genérico "La tutela judicial de los derechos fundamentales", febrero de 2013.
- › PÉREZ ALONSO, J., "Los inevitables agujeros negros y grises del Derecho Administrativo", *Lex Nova la revista*, número 60, 2010.
- › PICÓ I JUNOY, J., "El principio de la buena fe procesal y su fundamento constitucional", *Cuadernos de derecho judicial*, número 18, 2005.
- › PONT MESTRES, M., "Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica", *Quincena Fiscal*, número 20, 2006.
- › PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, L., *Derecho Procesal Civil*, Ed. Tecnos, 4ª ed., Madrid, 1988.
- › RUIZ GARIJO, M., *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002.
- › RUIZ RISUEÑO, F., *El proceso contencioso-administrativo*, 5.ª ed., Colex, Madrid, 2004.
- › SOLER ROCH, M. T. "La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad», en el *Seminario sobre La ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario*, organizado por el Consejo para la

Defensa del Contribuyente y el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009. Accesible por Internet en: http://www.ief.es/investigacion/Recursos/Seminarios/DchoFinanciero/2009_29EneSoler.pdf.

- › XIOL RÍOS, J. A., "Notas sobre la jurisprudencia", en FERRERES, V. y XIOL RÍOS, J. A., *El carácter vinculante de la jurisprudencia*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009.



