



Roj: **STS 2332/2019 - ECLI:ES:TS:2019:2332**

Id Cendoj: **28079130022019100302**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **02/07/2019**

Nº de Recurso: **4005/2017**

Nº de Resolución: **972/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1470/2017,**
ATS 353/2018,
STS 2332/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 972/2019

Fecha de sentencia: 02/07/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4005/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 4005/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 972/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 2 de julio de 2019.

Esta Sala ha visto en su sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. **4005/2017** interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional de fecha 7 de abril de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 460/2015, sobre impugnación de acuerdo de ejecución de sentencia.

Ha sido parte recurrida la mercantil USACAR, SL, representada por la procuradora de los tribunales doña Inés Tascón Herrero.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 7 de abril de 2017 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso (procedimiento ordinario) núm. 460/2015.

2. En la mencionada sentencia se declara prescrito el derecho de la Administración al cobro de una deuda liquidada por la razón esencial de que había transcurrido el plazo de cuatro años sin que, pudiendo hacerlo, se dirigiera dicha Administración al contribuyente reclamándole el pago de su obligación, ya que -siempre según la Sala de la Audiencia Nacional- la liquidación en cuestión había ganado firmeza al no haber sido impugnada la sentencia inicial que declaró su conformidad a derecho, a diferencia de lo que sucedió con la sanción por infracción tributaria que había sido impuesta al interesado y que sí fue objeto de recurso de casación para la unificación de doctrina.

Para la repetida sentencia "no existe obstáculo conceptual definitivo para que la Administración pueda cobrar una parte de la deuda, respecto de la que existe conformidad del sujeto pasivo mientras se decide jurisdiccionalmente la conformidad o disconformidad a Derecho del resto de la misma deuda que el sujeto pasivo sí discute".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El abogado del Estado presentó el 29 de mayo de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la indicada sentencia en el que, imputó a la misma la infracción de los artículos 66.b), 68.1.b), 68.2.b) y 68.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de los artículos 91, 104 y 132 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y de los artículos 1969 y 1973 del Código Civil.

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo, porque la Sala de instancia considera prescrito el derecho a recaudar la obligación tributaria liquidada, que fue determinada conjuntamente con la sanción tributaria en acuerdo de liquidación adoptado el 23 de febrero de 1998 por el concepto de IVA ejercicios 1992 a 1995, como consecuencia del tiempo transcurrido desde que se dictó la primera sentencia de la Audiencia Nacional que confirmó la obligación tributaria liquidada y la sanción tributaria, el 28 de enero de 2004, hasta que, con fecha 29 de junio de 2009, se notificó a USACAR, SL el acuerdo de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2008, en la que se resolvió el recurso de casación para la unificación de doctrina 264/2004 que interpuso contra aquella sentencia de la Audiencia Nacional, teniendo en cuenta que únicamente recurrió la sanción tributaria, finalmente anulada por el Tribunal Supremo porque su imposición no se ajustó a Derecho.

De este modo, señala el abogado del Estado que se impone a la Administración la carga de ejecutar una deuda tributaria que estaba *sub iudice* y suspendida, antes de la recepción del testimonio de la sentencia tal y como impone el artículo 104 de la Ley de esta Jurisdicción.



2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en auto de 18 de enero de 2018 en el que, tras constatar que resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije un criterio claro sobre el particular, precisa que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la siguiente:

" Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 91 , 132 y 104 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , exige o no a la Administración tributaria ejecutar la liquidación tributaria, en la parte confirmada por la sentencia de instancia que no sea recurrida en casación, aun cuando haya sido adoptada medida cautelar de suspensión de dicha liquidación tributaria, sin esperar la recepción del testimonio de la firmeza de aquella sentencia".

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

1. En el recurso de casación interpuesto -mediante escrito que observa los requisitos legales-, señala el abogado del Estado que la sentencia recurrida infringe los preceptos puestos de manifiesto en el escrito de preparación y, además, se opone de manera nítida al criterio del Tribunal Supremo expresado en la sentencia de 21 de diciembre de 2016 (recurso de casación núm. 2965/2015) que, precisamente, casó una sentencia anterior de la propia Audiencia Nacional citada ahora como fundamento de la estimación del recurso contencioso-administrativo.

Y solicita que se fije como doctrina la siguiente: dictada una resolución judicial que confirme una liquidación tributaria y una sanción, y habiéndose acordado la medida cautelar de suspensión en el proceso de instancia, tanto de la liquidación como de la sanción, cuando se interpone un recurso de casación contra la sentencia solo en el particular relativo a la sanción, el plazo de prescripción para el cobro de la liquidación tributaria no comenzará a correr hasta que se comunique a la Administración tributaria la firmeza de las sentencias, tanto la dictada en primera instancia, como la dictada en casación por el Tribunal Supremo.

2. En su escrito de oposición al recurso de casación, sostiene la representación procesal de USACAR, SL que, como señala acertadamente la sentencia recurrida, cuando se formula un recurso de casación únicamente contra la sanción tributaria o en relación con la liquidación de alguno de los ejercicios fiscales, adquiere firmeza el particular de la sentencia que no se ha controvertido, pues la situación creada no puede ser ya alterada, de manera que no es necesario en tales casos esperar a recibir el testimonio de la sentencia para ejecutarla.

Niega, además, que el supuesto analizado en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2016 sea extrapolable al aquí enjuiciado, pues en aquel asunto no existía *firmeza parcial de la sentencia* en la medida en que se recurría una única liquidación tributaria cuestionándose exclusivamente uno de los ajustes practicados por la Administración al liquidar, pero no los demás.

CUARTO. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado de 7 de mayo de 2019; y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que continuó en fechas posteriores y concluyó con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional con fecha 7 de abril de 2017 , impugnada en casación por el abogado del Estado, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso tener en cuenta los siguientes hechos, resumidos aquí en lo esencial:

1.1. Por acuerdo del Inspector Jefe de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Murcia de 23 de febrero de 1998 se giró liquidación a USACAR, S.L. en concepto de IVA, ejercicios de 1992 a 1995, con una deuda tributaria de 266.734,66 euros y una sanción de 160.040,79 euros por infracción grave, liquidación confirmada por el TEAC (salvo en relación con la sanción, pues redujo el porcentaje).

1.2. Interpuesto recurso contencioso-administrativo frente a la expresada decisión del TEAC, en el seno del proceso seguido ante la Audiencia Nacional se decretó la suspensión cautelar de la resolución recurrida. Dicho proceso terminó por sentencia de 28 de enero de 2004 en la que se declara la liquidación ajustada a Derecho, tanto la parte relativa a la fijación de la cuota e intereses, como la referida a la sanción.



1.3. USACAR, SL interpuso, contra la referida sentencia, recurso de casación para la unificación de doctrina en relación exclusivamente con la confirmación de la sanción impuesta. Justificó el recurso en "haber tenido conocimiento de la sentencia dictada con fecha 15 de enero de 2003 por la misma Sección Sexta de la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo núm. 771/2000, en virtud de la cual dicha Sección, en un caso idéntico y en relación a otra empresa del mismo grupo, acepta la tesis defendida en el recurso contencioso-administrativo núm. 770/2000, relativa a la improcedencia de imponer sanción alguna".

1.4. La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante sentencia de 29 de septiembre de 2008, estimó dicho recurso de casación para la unificación de doctrina y, como interesaba la parte recurrente, casó la sentencia impugnada y anuló la sanción impuesta a USACAR, SL.

1.5. El 15 de junio de 2009 la Dependencia de Inspección dicta acuerdo de ejecución de la referida sentencia del Tribunal Supremo, exigiendo al contribuyente el pago únicamente de los 266.734,66 euros correspondientes a la deuda tributaria.

1.6. En la reclamación económico-administrativa deducida frente a este último acuerdo, sostenía la parte demandante que había prescrito el derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda liquidada al haber transcurrido más de cuatro años "desde que la Administración pudo exigir el pago de la cuota con sus intereses de demora".

1.7. Tanto el TEAR de la Región de Murcia, como el TEAC, desestiman la reclamación por entender aplicables los artículos 132 (mantenimiento de las medidas cautelares hasta que recaiga sentencia firme) y 104 (ejecución de sentencias por la Administración desde que se comunica su firmeza), ambos de la Ley de esta Jurisdicción.

2. En definitiva: a) El acto recurrido (comprensivo de liquidación y sanción) estuvo suspendido cautelarmente durante la tramitación del recurso ante la Audiencia Nacional; b) La sentencia desestimatoria de la Audiencia Nacional solo es impugnada en casación para la unificación de doctrina en relación con la sanción; c) La Administración ejecuta el pronunciamiento en relación con la liquidación cuando el Tribunal Supremo dicta su sentencia respecto de la sanción, a pesar de que el pronunciamiento relativo a la liquidación estricta no había sido cuestionado.

3. La Sala de instancia sustenta la estimación del recurso en el fundamento jurídico segundo de la sentencia recurrida, donde proclama expresamente que asume el criterio sentado por la Sección Segunda de la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en la sentencia de 9 de julio de 2015 (recurso 466/2012) en la que se examinó un supuesto análogo. Decía esa sentencia:

"No existe obstáculo conceptual definitivo para que la Administración pueda cobrar una parte de la deuda, respecto de la que existe conformidad del sujeto pasivo mientras se decide jurisdiccionalmente la conformidad o disconformidad a Derecho del resto de la misma deuda que el sujeto pasivo sí discute. De lo contrario, podría generarse el absurdo resultado consistente en que el sujeto pasivo quisiera cumplir con su obligación de contribuir en el momento en que quedó definitivamente determinada esa parte de la deuda y que fuera la Administración la que le negara la posibilidad de efectuar el ingreso correspondiente, demorando éste durante años, hasta que recayera resolución judicial firme en un litigio cuyo resultado en ningún modo podría afectar a aquella parte de la deuda.

Tampoco cabe oponer válidamente frente a dicha posibilidad, como pretende el Abogado del Estado, razones puramente prácticas u organizativas de la Administración demandada referidas al "enorme desbarajuste" que ocasionaría la multiplicidad de ejecuciones simultáneas que se generarían si fuera posible la ejecución de "trozos" de la deuda tributaria. Es cierto que, por regla general, cuando las liquidaciones son objeto de impugnación jurisdiccional y se acuerda la suspensión respecto de ellas, la efectiva ejecución de las mismas, en su totalidad y de manera unitaria, se demora hasta que recae sentencia firme. Pero, ello no es óbice para que, cuando sólo una parte de la deuda es recurrida jurisdiccionalmente y el sujeto pasivo expresa su conformidad con el resto, pueda y deba la Administración ejecutar inmediatamente esa parte de la deuda liquidada respecto de la que existe conformidad del sujeto pasivo. Entender lo contrario significaría sostener que la Administración, pese a disponer de la posibilidad de recaudar inmediatamente el importe de la parte no discutida de la deuda, pueda demorar sin causa que lo justifique el referido ingreso con evidente perjuicio para la liquidez del erario público y, por ende, de los intereses generales, cuya protección y defensa son, precisamente, las que sirven de título legitimador al reconocimiento constitucional de las potestades atribuidas a la Administración en general y a la Administración Tributaria en particular (...).

Entendemos que no puede oponerse válidamente a nuestra conclusión el mero dato formal de que aun pendía la decisión del Tribunal Supremo y que hasta entonces no podía cobrarse la deuda liquidada en su totalidad,



pues dicha sentencia en ningún caso podía referirse a la parte de deuda ya determinada por el aquietamiento expreso de la entidad, sencillamente porque ésta no había sido objeto de impugnación a través del recurso de casación".

4. Para la sentencia impugnada y para la demandante en la instancia, actual parte recurrida en esta sede, la Administración pudo y debió, so pena de perder su derecho al cobro por efecto de la prescripción, ejecutar el pronunciamiento relativo a la liquidación sin esperar a la decisión del Tribunal Supremo respecto de la sanción. Y ello por una razón esencial: la parte del acto administrativo referida a la cuota e intereses había ganado firmeza una vez que no fue cuestionada por el contribuyente la decisión judicial que declaró la conformidad a Derecho de aquel extremo.

5. El abogado del Estado, por el contrario, considera que el juego combinado de los artículos 91, 132 y 104 de la Ley de esta Jurisdicción obligaba a la Administración a *esperar* a la comunicación de la sentencia del Tribunal Supremo que resolvió el recurso de casación para la unificación de doctrina por cuanto: a) La liquidación (toda ella, incluida la sanción) estaba suspendida al haberse adoptado una medida cautelar de esa naturaleza en el proceso judicial; b) Esa es la interpretación jurisprudencial que deriva de la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2965/2015.

SEGUNDO . El criterio expresado en la sentencia de 21 de diciembre de 2016 (recurso de casación núm. 2965/2015) de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo y su incidencia en el presente litigio .

1. En la medida en que la citada sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2016 casa aquella en la que se apoya la resolución de la Audiencia Nacional ahora recurrida, conviene recordar el supuesto de hecho que allí se abordaba, no completamente idéntico, aunque sí próximo, al que aquí se discute:

1.1 El 21 de marzo de 1997 se dicta acuerdo de liquidación por el que se determina una deuda tributaria de 1.808.753,15 euros, que es confirmado por el TEAC por resolución de 23 de febrero de 2001.

1.2 Impugnada dicha resolución ante la Audiencia Nacional, ésta dictó sentencia desestimatoria el 24 de junio de 2004 .

1.3 La contribuyente, que desde el principio había solicitado y obtenido la suspensión del acto impugnado, manifestó expresamente ante la Administración el 19 de octubre de 2004 que se aquietaba ante los pronunciamientos de la Audiencia Nacional, salvo en la parte relativa a la eliminación de la desdotación de una provisión, respecto de la cual interpuso recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional, que fue desestimado mediante sentencia del Tribunal Supremo dictada el 30 de junio de 2010 .

1.4 En diciembre de 2010, la Oficina gestora concede plazo de ingreso de toda la deuda a la interesada, a lo que se opone la actora por considerar prescrito el derecho de la Administración al cobro de la deuda tributaria, pues, a su juicio, aquélla tuvo la oportunidad de efectuar dicho cobro salvo en la parte que fue objeto del recurso de casación interpuesto, único aspecto respecto del cual operaba la suspensión acordada, mediante la ejecución provisional de la sentencia dictada por la Audiencia Nacional.

2. Como fácilmente puede apreciarse, hay aquí una diferencia esencial con el supuesto que ahora nos ocupa: nos hallamos ante un solo acto (la liquidación tributaria) con varios ajustes confirmados por la Audiencia Nacional, siendo así que solo en relación con uno de ellos se plantea la casación.

En el caso que ahora abordamos, hay también un solo acto administrativo, aunque integrado por dos partes claramente diferenciables (la liquidación y la sanción), lo cual es así porque en la época en la que se dictó la resolución impugnada ésta incorporaba la liquidación y la sanción (no había tramitación separada, como sucede a partir la ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes), siendo así que lo que la parte actora consiente es la liquidación, pues solo recurre en casación para la unificación de doctrina la sanción.

3. Sea como fuere, la sentencia de 21 de diciembre de 2016 afirma -en relación con el primero de los supuestos- lo siguiente:

"Para decidir debe tenerse en cuenta la jurisprudencia de esta Sala que se sintetiza en los siguientes puntos.

A. La prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración y la del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada son dos modalidades de la prescripción conceptualmente distintas, pero que, de una parte tienen elementos comunes, y, de otra, tienen una especial relación entre ellas (...)

B. La solicitud de suspensión de ejecución de la liquidación supone que la misma se considere preventivamente otorgada, según criterio de la jurisprudencia de esta Sala (...), siendo así que "la Administración no puede iniciar



la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos y lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial".

C. Concedida la suspensión de la liquidación, y mientras permanezca la medida cautelar la Administración se ve, lógicamente, impedida para ejecutar el acto liquidatorio impugnado.

D. El art. 132.1 de la Ley de la Jurisdicción establece que las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado. Este mandato legal determina el mantenimiento de las medidas cautelares acordadas en la instancia durante la tramitación del recurso de casación.

Es cierto que esta Sala, en reiteradas resoluciones, ha declarado que aunque la sentencia no sea firme, una vez dictada carece de significación o contenido lo acordado en las medidas cautelares que queda desplazado por el propio incidente de ejecución provisional de la sentencia.

Ahora bien, debe advertirse (...) que estando acordada, en vía judicial, la suspensión de una liquidación, para que pueda la Administración proceder a su ejecución, es necesario bien un pronunciamiento expreso de la Sala acordando el levantamiento de la medida cautelar o bien que recaiga resolución judicial firme, esto es, de esta Sala del Tribunal Supremo, si se interpuso recurso de casación, que confirme la liquidación impugnada.

La jurisprudencia expuesta nos lleva a acoger el motivo de casación alegado por el abogado del Estado y estimar su recurso.

a) La entidad solicitó y obtuvo la suspensión del acto impugnado, sin que conste su alzamiento, por lo que ha de entenderse que, conforme al mencionado artículo 132 LJCA, estuvo en vigor hasta que se dictó la sentencia de esta Sala de 30 de junio de 2010. De manera que, hasta su comunicación a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104 de la misma Ley, no podía aquella llevar a puro y debido efecto lo establecido en nuestra sentencia, practicando lo que exigía el cumplimiento de las declaraciones del fallo.

b) La expresión del aquietamiento parcial de la entidad a la liquidación, comunicado a la Administración el 19 de octubre de 2004, mientras impugnaba en casación lo que afectaba a la eliminación de la desdotación de la provisión, ni puede considerarse equivalente a un levantamiento parcial de la suspensión, que no fue acordado, ni tampoco puede entenderse que situaba a la Administración tributaria en la obligación de solicitar una ejecución provisional de la sentencia de instancia que estaba recurrida en casación".

TERCERO. Criterio interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

1. Resulta esencial para resolver el litigio tener en cuenta tres circunstancias:

La primera, que el acto administrativo inicialmente recurrido ante la Audiencia Nacional es una única liquidación tributaria, aunque integrada por dos partes perfectamente diferenciables (la cuota e intereses de la deuda en sentido estricto y la sanción tributaria).

La segunda, que la medida cautelar de suspensión de la ejecución de aquel acto -adoptada en sede judicial- iba referida a la totalidad del mismo, sin diferenciarse en modo alguno entre los dos componentes de la decisión administrativa. En otras palabras, se suspendió la ejecución del acto administrativo recurrido, de todo él y por la totalidad de su importe (comprensivo de cuota, intereses y sanción).

La tercera, que durante la pendencia del recurso de casación para la unificación de doctrina se mantuvo vigente la medida cautelar en los términos previstos en el artículo 132 de la Ley de la Jurisdicción.

2. Ya hemos puesto más arriba de manifiesto - pese a la insistencia del abogado del Estado y a la manifestación del auto de admisión sobre la "indubitada contradicción" de la sentencia recurrida con la de esta Sala de 21 de diciembre de 2016 - que los supuestos abordados en ambos procesos no son exactamente coincidentes.

Recordemos que en el asunto resuelto por la sentencia de 21 de diciembre de 2016, el acto recurrido en la instancia era (solo) una liquidación tributaria que contenía, respecto del impuesto sobre sociedades, varios ajustes (todos "consentidos" por la actora, salvo uno -la eliminación de una desdotación a una provisión- que es el que recurre en casación-).

En el asunto actual, el acto recurrido en la instancia era -también- una liquidación, pero la misma comprendía -propiamente- dos extremos que gozaban de cierta autonomía: la liquidación propiamente dicha y la sanción, pues aquel acto de liquidación era anterior al 18 de marzo de 1998, siendo así que es solo desde esa fecha cuando se impone legalmente la tramitación separada del procedimiento sancionador.



3. Sin embargo, sí hay dos coincidencias esenciales que nos llevan a seguir idéntico criterio que el que se acogió en la repetida sentencia de 21 de diciembre de 2016 : el acto recurrido es uno y la medida cautelar se adopta y se mantiene en relación con todo él, de manera inescindible.

Dicho de otro modo, al igual que sucedía en el supuesto analizado en aquella sentencia, (i) la entidad solicitó y obtuvo la suspensión del acto impugnado, (ii) no consta que dicha medida se alzara, total o parcialmente, (iii) estuvo en vigor, por tanto, hasta que se dictó la sentencia de esta Sala de 29 de septiembre de 2008 y (iv) esta sentencia no podía llevarse a puro y debido efecto hasta que no fuera comunicada a la Administración.

4. A nuestro juicio, la tesis mantenida por la sentencia recurrida cuando -como aquí sucede- la actuación administrativa que debe considerarse es una y la medida cautelar de suspensión afecta a toda ella tropieza claramente con los artículos 132 y 104 de la Ley de esta Jurisdicción , preceptos que no permiten defender -como señala con insistencia la parte recurrida- que exista una suerte de *firmeza parcial* de la sentencia en relación con ciertos particulares de aquella actuación administrativa.

Lo que exigen esos preceptos -insistimos, en los supuestos en los que la liquidación *stricto sensu* y la sanción tributaria son elementos del mismo acto administrativo- es que, vigente la medida de suspensión cautelar durante la sustanciación de un recurso judicial dirigido solo frente a un extremo de dicho acto -la sanción-, haya de esperarse a la comunicación de la firmeza de la sentencia correspondiente para proceder a su ejecución, pues no puede escindir el acto en los términos expresados en la sentencia aquí impugnada y obligar a la Administración -so pena de perder su derecho al cobro por efecto de la prescripción- a proceder a una ejecución parcial del acto en cuestión.

No hay, en definitiva, levantamiento *parcial* de la medida de suspensión por el solo hecho de que se impugne solo una parte del contenido del acto administrativo confirmado por una sentencia en primera instancia; ni tampoco puede *presumirse* que se ha alzado la medida en relación con la liquidación por el hecho de que el recurso de casación solo vaya dirigido frente al otro particular de aquel acto (la sanción).

Y ello porque, estando acordada en vía judicial la suspensión de una liquidación, para que pueda la Administración proceder a su ejecución, es necesario, o bien un pronunciamiento expreso del órgano judicial acordando el levantamiento de la medida cautelar, o bien que recaiga resolución judicial firme (en el caso, de esta Sala del Tribunal Supremo, si se interpuso recurso de casación, que confirme o revoque la liquidación impugnada).

5. Y la lógica consecuencia de lo expuesto no puede ser otra que la del acogimiento del recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, con la consiguiente revocación de la sentencia recurrida y la declaración de ser conforme a derecho -por no concurrir la prescripción apreciada por la Sala de la Audiencia Nacional- la resolución del TEAC de 22 de abril de 2015, desestimatoria del recurso de alzada deducido frente a la resolución del TEAR de la Región de Murcia de 31 de octubre de 2011, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económico-administrativa formulada por USACAR, SL frente al acuerdo de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de diciembre de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 264/2004) adoptado por la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Murcia con fecha 15 de junio de 2009.

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas .

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional de fecha 7 de abril de 2017 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 460/2015, sobre impugnación de acuerdo de ejecución de sentencia, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de USACAR, SL contra la resolución del TEAC de 22 de abril de 2015, desestimatoria del recurso de alzada



deducido frente a la resolución del TEAR de la Región de Murcia de 31 de octubre de 2011, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económico-administrativa formulada por USACAR, SL frente al acuerdo de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de diciembre de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 264/2004) adoptado por la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Murcia con fecha 15 de junio de 2009, declarando las expresadas resoluciones ajustadas a Derecho.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.