

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 17 de septiembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 5260/2024

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Suspensión. Aspectos generales. Devolución de las garantías y reembolso del coste. *Falta de ofrecimiento del derecho a promover la tasación pericial contradictoria.* La única cuestión que se plantea en el presente recurso es si resulta ajustado a Derecho que, en ejecución de una resolución estimatoria parcial debido a la existencia de un vicio formal, resulte procedente, o no, la devolución de las garantías aportadas. Argumenta la actora que en este caso existe una resolución estimatoria parcial que declaró improcedente la liquidación, por haber incurrido en un vicio de formal, aludiendo también a la finalidad indemnizatoria del derecho al reembolso de los costes de las garantías. El Abogado del Estado por su parte considera insuficientes las razones de la demanda pues considera que la liquidación avalada no ha sido declarada "improcedente", sino que lo que se ordenó fue notificar de nuevo con el pie de recurso corregido y, por tanto, no resultan de aplicación al caso los preceptos invocados por la parte actora. Insiste en que nada se discute del hipotético derecho a la devolución de lo pagado de más o de los gastos de aval, sino si el TEAC debió ordenar la devolución de los avales y el reembolso de los gastos. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, conforme a los arts. 33 y 239.3 LGT y 66.4 y 72 RGRVA, en ejecución de una resolución estimatoria parcial por vicio de forma, consistente en la falta de ofrecimiento al obligado tributario de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, procede la devolución de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado y el reconocimiento del derecho del obligado tributario al reembolso del coste de dichas garantías correspondiente a la duración del procedimiento que finalizó con la citada resolución estimatoria.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 17/09/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5260/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5260/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Síguenos en...



SECCIÓN: PRIMERA**AUTO**

Excmo. Sra. y Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.^a Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 17 de septiembre de 2025.

HECHOS**PRIMERO.- Preparación del recurso de casación.**

1.La mercantil Compañía Asturiana de Bebidas Gaseosas, S.L. (ASTURBEGA, SL), representada por el procurador de los Tribunales don Enrique Alejandro Sastre Botella y asistida del letrado don Alfonso Santander Ruiz, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 24 de abril de 2024 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario n.º 861/2020, promovido por ASTURBEGA frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020.

2.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- Los artículos 33 y 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Los artículos 66.4 y 72 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
- El artículo 24.1 de la Constitución española.

3.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la sentencia excluye en contra de la literalidad y espíritu de la regulación normativa, el derecho de los contribuyentes a obtener en ejecución de una resolución económico-administrativa estimatoria por vicio de forma, la devolución de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados, así como el reembolso de los costes generados por dichas garantías durante la tramitación de la reclamación.

4.Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3 letra a) LJCA.

5.1.Estima que la doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], pues, perjudica a quien impugna un acto administrativo viciado y obtiene una resolución favorable, atribuyéndole la carga de asumir los costes generados como consecuencia de la duración del proceso destinado a obtener una resolución favorable. No acordar la devolución de la garantía implica que el contribuyente debe soportar tanto el error de la Administración como el lapso entre la formalización de la garantía y el acto de ejecución en el que subsana el error cometido. Sostener lo contrario, implicaría que el ciudadano medio desista de incluir entre sus argumentos impugnación los motivos formales, puesto que ello implica afrontar gastos superiores en la formalización de las garantías.

5.2.Aprecia un gran número de situaciones que podrían verse afectadas, artículo 88.2.c) LJCA, puesto que la doctrina afecta no sólo al caso particular, sino sobre la generalidad de aquellos supuestos en los que recaiga una resolución administrativa estimatoria por motivos de forma, y en especial, en todos aquellos casos en los que el vicio cometido se refiere a la omisión del ofrecimiento al contribuyente de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria. En concreto, advierte que afecta al grupo de empresas al que pertenece la recurrente, pues el mismo criterio se ha aplicado a otras sociedades como BEGANO, CASBEGA, COBEGA, COLEBEGA, RENDELSUR (recursos números 861/2020, 863/2020, 986/2020, 865/2020, 864/2020 y 860/2020).

5.3Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil.

6. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca si en ejecución de una resolución estimatoria parcial por vicio de forma, consistente en la falta de ofrecimiento del obligado tributario de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, procede tanto la devolución de las garantías que fueron aportadas en su momento con el objeto de obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado, como el reconocimiento del derecho del obligado tributario al reembolso del coste de dichas garantías correspondiente a la duración del procedimiento que finalizó con la citada resolución estimatoria.

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sección Segunda de la Sala de los Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 18 de junio de 2024, habiendo comparecido el procurador don Enrique Alejandro Sastre Botella, en representación y defensa de ASTURBEGA, SL, asistido por el letrado don Alfonso Santander Ruiz -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se ha personado en las presentes actuaciones, sin formular oposición.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y ASTURBEGA, SL, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija (i) una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA] y (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (vii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

Por la Inspección de los Tributos del Estado se ha desarrollado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con la sociedad ASTURBEGA, SL, como consecuencia de las cuales se formalizó por el concepto de retenciones a cuenta, imposición no residentes, periodo 2012, acuerdo de liquidación de fecha 24 de octubre de 2017 (ref. A23 72818086), notificada el 25 de octubre de dicho año, en el que se regularizan retenciones por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, correspondientes a los pagos por cánones o regalías que la inspección considera que han sido satisfechos por el obligado tributario, por el uso de marcas titularidad de *The Coca-Cola Company* de *Société des Produits Nestlé S.A.*, resultando una deuda tributaria a ingresar por importe de 2.189.276,97 euros (incluyendo cuota tributaria de 1.781.208,76 euros, e intereses de demora por 408.068,21 euros).

2º.- Suspensión de la ejecución como consecuencia de la presentación de aval.

Se declaró la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado al aportarse la garantía necesaria que cumplía con los requisitos de suficiencia económica y jurídica según Comunicación de suspensión automática, artículo 43 RBRVA.

3º.-Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación de fecha 24 de octubre de 2017, se interpuso reclamación económico-administrativa (núm. 00/06280/2017) por parte de ASTURBEGA, SL ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, dictándose resolución de 11 de junio de 2019, en la que se acordó estimar en parte la reclamación económico-administrativa, sin analizar las cuestiones de fondo, toda vez que se había incurrido en un vicio de forma al no haber comunicado a la interesada su derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

4º.-Ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En ejecución de la resolución del TEAC, de fecha 11 de junio de 2019, se dictó acuerdo de ejecución que sería notificado a la parte recurrente el 28 de noviembre de 2019, en los siguientes términos:

«En relación con la liquidación (A23 Núm. Ref.: 72818086) notificada el 25 de octubre de 2017 a COMPAÑIA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.A.U., NIF: A33006057, por el concepto tributario de Retenciones a cuenta. Imposición no residentes, período 2012, con una deuda tributaria total 2.189.276,97 euros (cuota tributaria: 1.781.208,76 euros; intereses de demora: 408.068,21 euros), se le concede al obligado tributario el derecho a promover la tasación pericial contradictoria que en su momento no se le otorgó, así como se le concede un nuevo plazo para la interposición de recurso de reposición o reclamación económico administrativa que procedan contra la liquidación, pues, en cualquier caso, aun no haciendo uso la interesada de su derecho a promoverla, tiene igualmente el derecho a que, en el eventual recurso o reclamación económico administrativa, se entre a analizar las restantes cuestiones planteadas que en la resolución que se ejecuta no se analizaron».

5º.-Recurso contra la ejecución del acuerdo del TEAC.

Se interpuso recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central frente al acuerdo de la Oficina Gestora por el que se da cumplimiento a la previa resolución de fecha 11 de junio de 2019, por cuanto ASTURBEGA entiende que procede la devolución de las garantías ofertadas y el reembolso de los costes.

6º.-Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En fecha 12 de marzo de 2020, se dictó resolución por el Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimando el recurso presentado bajo el argumento de que no resulta necesario anular la liquidación de fecha 24 de octubre de 2017, sino que basta con subsanar el defecto formal apreciado.

7º.-Interposición del recurso contencioso-administrativo.

ASTURBEGA interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 861/2020 ante la Sección Segunda Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La *ratio decidende* de la sentencia, de sentido desestimatorio, se contiene en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto con el siguiente tenor literal:

«3. Sobre la cuestión suscitada.

La única cuestión que se plantea en el presente recurso es si resulta ajustado a Derecho (artículo 33 de la LGT y normas del Título V del RGRVA) que, en ejecución de una resolución estimatoria parcial debido a la existencia de un vicio formal, resulte procedente, o no, la devolución de las garantías aportadas.

En la demanda se alega infracción de los artículos 33 y 239.3 de la LGT, así como de los artículos 66.4 y 72 y siguientes del RGRVA, resultando procedente la devolución de las garantías en aplicación del artículo 33 de la LGT y 72 del RGRVA.

Argumenta la actora que en este caso existe una resolución estimatoria parcial que declaró improcedente la liquidación, por haber incurrido en un vicio de formal, aludiendo también a la finalidad indemnizatoria del derecho al reembolso de los costes de las garantías.

El Abogado del Estado por su parte considera insuficientes las razones de la demanda pues considera que la liquidación avalada no ha sido declarada "improcedente ", sino que lo que se ordenó fue notificar de nuevo con el pie de recurso corregido y, por tanto, no resultan de aplicación al caso los preceptos invocados por la parte actora. Insiste en que nada se discute del hipotético derecho a la devolución de lo pagado de más o de los gastos de aval, sino si el TEAC debió ordenar la devolución de los avales y el reembolso de los gastos.

4. Improcedencia de la devolución solicitada.

La cuestión que se nos plantea se enmarca en los dos siguientes preceptos:

El artículo 239.3 de la LGT que dispone:

"3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal."

Por su parte, el artículo 66 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 - en su apartado 4- dispone:

"4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora."

La recta inteligencia de estos preceptos y su aplicación al caso actualmente controvertido nos conducen a la desestimación del recurso. En efecto, los preceptos transcritos imponen la obligación de anular el acto dictado en la parte afectada por el defecto formal apreciado -que aquí como se ha visto afecta a la comunicación a la interesada de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria-, así como los actos posteriores que traigan su causa del anulado -lo que aquí habría afectado a los plazos de interposición del recurso de reposición/reclamación económico-administrativa- que deben ser comunicados nuevamente al interesado, de acuerdo con el artículo 135 de la LGT .

Recordemos también que la tasación pericial contradictoria se configura como un medio de impugnar los valores comprobados por la Administración en los casos en que prevea tal posibilidad y que, al ser un medio de impugnación, ha de comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, así como el órgano y plazo en el que pueda ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en dicho precepto (STS de 5 de mayo de 2015, R.C. 5680/2011). Pero ello no supone que se deje sin efecto la previa liquidación, la cual, como bien se dice por el Abogado del Estado, mantiene su eficacia.

Asiste también la razón al Abogado del Estado cuando niega la aplicación al caso del invocado artículo 33 LGT y su derivado el artículo 72 RGRVA precisamente porque el TEAC no se había pronunciado sobre la procedencia o improcedencia de la liquidación.

En definitiva, resulta improcedente el planteamiento de la demanda al reclamar un hipotético derecho a la devolución de lo pagado de más o de los gastos de aval cuando, según hemos visto, la liquidación no ha sido anulada, incluso ni siquiera consta que se haya hecho uso del derecho a promover la tasación pericial contradictoria, materia, por lo demás, ajena de todo punto al actual proceso».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Marco jurídico.

1.A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar los artículos 33 y 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que disponen:

«Artículo 33. Reembolso de los costes de las garantías.

1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías.

2. Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

3. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias».

«Artículo 239. Resolución.

3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes».

2. También será preciso interpretar los artículos 66.4 y 72 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la citada Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), que señalan:

«Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora».

«Artículo 72. Ámbito de aplicación.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, corresponderá efectuar el reembolso del coste de las garantías a la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto que haya sido declarado improcedente.

El reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de un acto alcanzará a los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación.

En los supuestos de resoluciones administrativas o sentencias judiciales que declaren parcialmente improcedente el acto impugnado, el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido.

El procedimiento previsto en los artículos siguientes se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello».

3. Igualmente, será preciso tener presente el artículo 24.1 de la Constitución española, en tanto en cuanto consagra el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

CUARTO.- *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, conforme a los arts. 33 y 239.3 LGT y 66.4 y 72 RGRVA, en ejecución de una resolución estimatoria parcial por vicio de forma, consistente en la falta de ofrecimiento al obligado tributario de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, procede la devolución de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado y el reconocimiento del derecho del obligado tributario al reembolso del coste de dichas garantías correspondiente a la duración del procedimiento que finalizó con la citada resolución estimatoria.

QUINTO.- *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], la doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b)

de la LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. Por medio de la cuestión de interés casacional, se trata de ponderar el derecho de los contribuyentes a obtener, en ejecución de una resolución económico administrativa estimatoria por vicio de forma, la devolución de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados, así como el reembolso de los costes generados por dichas garantías durante la tramitación de la reclamación.

La Sala de instancia sostiene el criterio de que en estos casos el acto administrativo no ha sido formalmente anulado, lo que a su juicio determina que no pueda calificarse como improcedente, en los términos de los arts. 33 LGT y 72 RGRVA, desde esta perspectiva, los preceptos referidos imponen la obligación de anular el acto dictado en la parte afectada por el defecto formal apreciado, que aquí, según la Sala de instancia, afecta a la comunicación a la interesada de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, dado que la liquidación, como tal, no ha sido anulada.

Este planteamiento, obliga a considerar el cuerpo de doctrina establecido por el Tribunal Supremo respecto a la ejecución de resoluciones estimatorias en el ámbito tributario, ponderando en relación al caso de autos, si la anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En este sentido, conviene destacar las sentencias de 23 de junio de 2020 (rec. 5086/2017) y de 5 de abril de 2024 (rec. 96/2023).

En concreto, se hace necesario un pronunciamiento en el que se aclare el tratamiento que ha de dársele a la ejecución de una resolución estimatoria firme relativa a la omisión de ofrecimiento de la tasación pericial contradictoria, como ocurre en el caso presente. En especial, resulta pertinente aclarar si este defecto formal merece un tratamiento diferenciado o distinto que justifique no devolver las garantías y no declarar el derecho al reembolso de los costes asociados a las mismas. En definitiva, si el alcance real de la ejecución de dicha resolución, en coherencia con los arts. 33 y 239.3 LGT y el Título V del RGRVA (en concreto, el art. 66.4), debió suponer la devolución de las garantías aportadas, aunque la liquidación se mantuviera idéntica (salvo la introducción del ofrecimiento a la tasación pericial contradictoria) y en el mismo importe.

3. Por otra parte, se ha de considerar a los efectos anteriormente señalados, en el marco de la cuestión de interés casacional objetivo, si no acordar la devolución de garantías hace que el contribuyente deba soportar tanto el error de la Administración como el lapso entre la formalización de la garantía y el acto de ejecución en el que se subsana el error (más de dos años y medio, según la parte), así como el tiempo en que incurre en enmendarlo, lo que inexcusablemente se materializa en el aumento del coste de las garantías aportadas.

En este caso, apunta la recurrente, considerando a las distintas entidades que forman parte del grupo de la actora, se produjo la estimación de 6 reclamaciones económico-administrativas por idéntico vicio, que llevaban aparejados unos costes de avales superiores en conjunto al millón de euros por el tiempo de tramitación de la reclamación que culminó en resolución estimatoria firme.

Además, en conexión con lo anterior, se ha de ponderar si este proceder por parte de la Administración Tributaria, se traduce en la deformación de la finalidad de aval como garantía del cumplimiento de una obligación *ex lege* (el pago de la deuda tributaria), en tanto en cuanto se estaría validando una suerte de instrumentalización de la garantía como un castigo o penalización para el contribuyente por continuar con la vía de recursos que por Derecho le corresponden contra las decisiones administrativas.

4. Por último, y no menos importante, se ha de considerar si se sitúa al obligado tributario en la tesitura de tener que elegir entre ejercer su derecho de defensa con plenitud, denunciado todos los defectos formales que la Administración cometió durante la tramitación de las actuaciones inspectoras, o renunciar a dichos argumentos para evitar que el coste del proceso se incremente, puesto que conforme a dicho criterio él deberá asumir dicho coste y no la Administración que dictó el acto viciado, atentando contra el derecho del obligado tributario de esgrimir cuantos motivos, ya sean de forma o de fondo, estime procedentes en apoyo de su recurso o reclamación. Finalmente, dilucidar si la sentencia impugnada es contraria a las exigencias del principio de buena administración, el cual, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo «impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación».

SEXTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

- Los artículos 33 y 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.
- Los artículos 66.4 y 72 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la citada Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).
- El artículo 24.1 de la Constitución española, en tanto en cuanto consagra el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

SÉPTIMO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

OCTAVO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 5260/2024, preparado por la representación procesal de la mercantil COMPAÑÍA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., contra la sentencia dictada el 24 de abril de 2024 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario n.º 861/2020.

2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, conforme a los arts. 33 y 239.3 LGT y 66.4 y 72 RGRVA, en ejecución de una resolución estimatoria parcial por vicio de forma, consistente en la falta de ofrecimiento al obligado tributario de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, procede la devolución de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado y el reconocimiento del derecho del obligado tributario al reembolso del coste de dichas garantías correspondiente a la duración del procedimiento que finalizó con la citada resolución estimatoria.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- Los artículos 33 y 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.
- Los artículos 66.4 y 72 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la citada Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).
- El artículo 24.1 de la Constitución española, en tanto en cuanto consagra el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

