

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 24 de septiembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 6249/2024

SUMARIO:

Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración. Doctrina jurisprudencial de «doble tiro». La controversia que late en el presente recurso gira en torno a si la modificación en la valoración de los bienes en vía de recurso de reposición equivale a la práctica de una liquidación, a los efectos de determinar que la Agencia Tributaria ya agotó las dos posibilidades con las que cuenta para liquidar la deuda tributaria. Considera la parte recurrente que la sentencia impugnada confirma la Resolución del TEAR en cuanto a la calificación jurídica del error determinante de la anulación del acto tributario como un "defecto de forma" determinante de retroacción de actuaciones, reconociendo a la Administración tributaria la posibilidad de practicar una nueva liquidación tributaria, aún a pesar de que ha prescrito el derecho de la Administración para hacerlo y asimismo lo impide la jurisprudencia del TS denominada "doctrina del doble tiro". La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si en supuestos en que la valoración de los bienes que forman la masa hereditaria se efectuó por vía repositoria, si nos encontramos o no ante una mera rectificación de la opinión inicial de la Administración a tenor de las alegaciones del interesado, no produciéndose dos valoraciones, sino una única liquidación emitida en el seno de un único procedimiento de comprobación e inspección. En caso de que la respuesta fuese negativa, aclarar, matizar, reforzar o- eventualmente corregir o rectificar la doctrina acerca de si es posible dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

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: 24/09/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6249/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Síguenos en...



Nota:

R. CASACION núm.: 6249/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

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 24 de septiembre de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de don Borja y doña Lina interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEARG), de 8 de septiembre de 2022, que estima la reclamación formulada contra la liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 9.325,95 euros.

El recurso, seguido con el n.º 15282/2023, fue estimado por la sentencia de 10 de mayo de 2024, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

Frente a esta sentencia el recurrente prepara recurso de casación.

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación.*

1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- El artículo 217 a) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el artículo 62.1.a) y e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPAC).

- El artículo 66 LGT.

- El artículo 7.2 del Código Civil (CC), así como los artículos 24,9.3 y 103.1 de la Constitución española (CE).

2.Razona la relevancia de la infracción, pues su vulneración ha «determinado que la sentencia confirme la Resolución del TEAR en cuanto a la calificación jurídica del error determinante de la anulación del acto tributario como un "defecto de forma" determinante de retroacción de actuaciones, al mismo tiempo que, revisando parcialmente lo decidido en aquélla Resolución, reconozca a la Administración tributaria gallega la posibilidad de practicar una nueva liquidación tributaria, aún a pesar de que ha prescrito el derecho de la Administración para hacerlo y asimismo lo impide la jurisprudencia del TS denominada "doctrina del doble tiro"».

3.Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), 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) y b) LJCA.

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

La Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 8 de julio de 2024, habiendo comparecido don Borja y doña Lina -como parte recurrente- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, representados por la procuradora doña Ana Lage Pérez, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho la Administración General del Estado y la Agencia Tributaria de Galicia, representados por la abogada del Estado y la letrada de la Junta de Galicia, respectivamente, como partes recurridas, quienes no se han opuesto a la admisión del recurso. Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**PRIMERO.-** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación (artículo 87 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se ha identificado debidamente la norma cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestión jurídica y marco jurídico.*

La controversia que late en el presente recurso gira en torno a si la modificación en la valoración de los bienes en vía de recurso de reposición equivale a la práctica de una liquidación, a los efectos de determinar que la Agencia Tributaria de Galicia ya agotó las dos posibilidades con las que cuenta para liquidar la deuda tributaria.

Para resolver la cuestión suscitada será necesario analizar lo dispuesto en el artículo 217.1 a) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 62.1.a) y e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPAC):

«Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

[...]

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados».

«Artículo 62. Nulidad de pleno derecho.

1. Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

[...]

e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados».

También, lo dispuesto en el artículo 66 LGT:

«Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías».

Y, finalmente, el artículo 7.2 del Código Civil (CC), así como los artículos 24,9.3 y 103.1 de la Constitución española (CE).

TERCERO.- *Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

1. Esta Sección de admisión aprecia que el recurso cuenta con interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, al objeto de complementar la doctrina legal existente relativa a los límites que la Administración ha de respetar en el dictado de sucesivas liquidaciones tras la anulación de las previas.

En efecto, existe un amplio cuerpo jurisprudencial en virtud del cual se ha señalado que la anulación de un acto -y, en particular, una liquidación-, sea por motivos formales o materiales, no impide que la Administración pueda volver a dictar una nueva, aunque siguiéndose los mecanismos previstos para cada tipo de vicio, la retroacción de actuaciones cuando se trata de

vicios formales causantes de indefensión o que impidan alcanzar el fin del acto, y la reiteración de actos cuando se trata de vicios materiales.

Además, la nueva liquidación, en su caso, debe atenerse a un conjunto de límites jurisprudencialmente definidos y que, en síntesis, impiden la nueva liquidación (i) cuando la acción administrativa de liquidar haya prescrito; (ii) cuando se infrinja la prohibición de la reforma peyorativa; (iii) cuando la Administración sea contumaz en el error; y (iv) cuando se vulnere el principio *non bis in idem*, este último referido, esencialmente, a las sanciones.

Sobre el error contumaz, recuerda la STS de 29 de septiembre de 2014 (rec. 1014/2013), FJ 4º, que «[...] en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española. Jurídicamente **resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica**, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98, 4723/09 y 6393/09, FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción».

La Sala de instancia, por el contrario, considera que cuando la valoración de los bienes que forman parte de la masa hereditaria se hizo por la vía del recurso de reposición, lo que concurre es una mera rectificación de la opinión inicial de la Administración a tenor de las alegaciones del interesado, no existiendo «dos valoraciones», sino una única liquidación emitida en el seno de un único procedimiento de comprobación e inspección.

En tales circunstancias no se puede afirmar que se hayan producido dos valoraciones, sino -en semejanza con la situación contemplada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 21 de noviembre de 2017 (Recurso: 2489/2016), una rectificación por la Administración de la valoración inicial a tenor de las alegaciones del interesado, lo que impide aplicar la doctrina del doble tiro invocada por el contribuyente y por el TEAR en su acuerdo de 29 de noviembre de 2018. Aunque en este acuerdo se anularon las comprobaciones de valor por falta de motivación, la consecuencia, a la vista de las circunstancias concurrentes, no ha de ser la imposibilidad de practicar una nueva liquidación tributaria.

Debe recordarse que esta Sección de Admisión ya ha admitido dos recursos en los que se suscitaban cuestiones sustancialmente análogas al presente, en particular, sobre los límites de la facultad de la Administración de reiterar liquidaciones tributarias [autos de 17 de julio y 27 de noviembre de 2024 (RRCA 4015/2023 y 432/2024), respectivamente].

Se aprecia, en definitiva, que resulta oportuno un nuevo examen de esta Sala que aborde el anterior interrogante y permita complementar la doctrina ya expuesta, atendiendo a los principios de buena fe, buena administración y de que nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas, por virtud de los cuales resulta patológico conceder a la Administración indefinidas posibilidades de cometer errores crasos de procedimiento sin ninguna consecuencia, hasta que finalmente acierte.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

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 las siguientes cuestiones:

1. *Determinar, en supuestos en los que la valoración de los bienes que forman la masa hereditaria se efectuó por vía repositoria, si nos encontramos o no ante una mera rectificación de la opinión inicial de la Administración a tenor de las alegaciones del interesado, no produciéndose dos valoraciones, sino una única liquidación emitida en el seno de un único procedimiento de comprobación e inspección.*

2. En caso de que la respuesta fuese negativa, aclarar, matizar, reforzar o- eventualmente corregir o rectificar la doctrina acerca de si es posible dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son: los artículos 217 a) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 62.1.a) y e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; el artículo 66 LGT y el artículo 7.2 del Código Civil, así como los artículos 24,9.3 y 103.1 de la Constitución española.

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.

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

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

SEXTO.- *Comunicación y remisión.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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:

1.º) Admitir el recurso de casación n.º 6249/2024, preparado por la representación de don Borja y doña Lina contra la sentencia dictada en el recurso n.º 15282/2023, de 10 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

2.º) Declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1. Determinar, en supuestos en los que la valoración de los bienes que forman la masa hereditaria se efectuó por vía repositoria, si nos encontramos o no ante una mera rectificación de la opinión inicial de la Administración a tenor de las alegaciones del interesado, no produciéndose dos valoraciones, sino una única liquidación emitida en el seno de un único procedimiento de comprobación e inspección.

2. En caso de que la respuesta fuese negativa, aclarar, matizar, reforzar o- eventualmente corregir o rectificar la doctrina acerca de si es posible dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

3.º) Identificar como normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 217 a) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 62.1.a) y e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; el artículo 66 LGT y el artículo 7.2 del Código Civil, así como los artículos 24,9.3 y 103.1 de la Constitución española.

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.

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

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

6.º) 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 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...

