

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 12 de noviembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 7414/2024

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Actos nulos y anulables. *Posibilidad de dictar una tercera liquidación respecto del mismo concepto tributario cuando las dos previas liquidaciones han sido anuladas por vicios formales causantes de indefensión.* La sentencia recurrida reconoce que las cuotas de las nuevas liquidaciones practicadas son objeto de un ajuste adicional y no se produce un empeoramiento de la situación del impugnante. Además, el dictado de un tercer acuerdo de ejecución no supone un abuso de derecho, pues el segundo acuerdo tuvo menores consecuencias cuantitativas que el primero y, en consecuencia, no se ha llegado al incumplimiento de la resolución del TEAR de Valencia que se estaba ejecutando. La sentencia recurrida fija una interpretación de las normas contradictoria con la establecida en sentencias de este propio tribunal [Vid., SSTs de 12 de noviembre de 2015, recurso n.º 149/2014, de 29 de septiembre de 2025, recurso n.º 4123/2023, entre otras]. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar en supuestos en los que han sido anuladas dos liquidaciones dictadas por la Administración respecto de un mismo concepto tributario y por defectos que, a pesar de no ser idénticos, son de semejante naturaleza, si la Administración está legitimada para dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo, en tanto no incurra en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta es 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 impedirían repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 12/11/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7414/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7414/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Síguenos en...



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

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA
A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.
D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat, presidente
D. Diego Córdoba Castroverde
D. José Luis Requero Ibáñez
D. Rafael Toledano Cantero
D.ª Ángeles Huet De Sande
En Madrid, a 12 de noviembre de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de D. Belarmino interpuso recurso contencioso-administrativo frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo Central [«TEAC»], de 12 de marzo de 2020, por la que se estima parcialmente el recurso de alzada presentado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de la Comunidad Valenciana, de 23 de febrero de 2017.

La sentencia de 10 de abril de 2024, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimó el recurso n.º 654/2020.

La *ratio decidendi* de esta sentencia es que las cuotas de las nuevas liquidaciones practicadas son objeto de un ajuste adicional y no se produce un empeoramiento de la situación del impugnante. Además, el dictado de un tercer acuerdo de ejecución no supone un abuso de derecho, pues el segundo acuerdo tuvo menores consecuencias cuantitativas que el primero y, en consecuencia, no se ha llegado al incumplimiento de la resolución del TEAR de Valencia que se estaba ejecutando.

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 24.1 de la Constitución española [«CE»], en su vertiente de la prohibición de la *reformatio in peius*, y el artículo 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»], en relación con el artículo 237.1 de la LGT.

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, «[c]aso de haber adoptado el Tribunal la interpretación por esta parte propugnada, el fallo habría sido estimatorio, con una doble consecuencia: 1º) [el reconocimiento de] la vulneración del art. 24.1 CE y la consiguiente nulidad de pleno derecho del acuerdo recurrido (art. 217.1.a LGT); y 2º) la imposibilidad de volver a dictar un tercer acuerdo de liquidación tras incurrir en dos ocasiones sucesivas en reforma peyorativa.».

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), c) y e) 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.

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 26 de septiembre de 2024, habiendo comparecido D. Belarmino -como parte recurrente- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, el abogado del Estado, en la representación que le es propia, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

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

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Síguenos en...



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 auto 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 han identificado debidamente las normas 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.- *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación y cuestiones litigiosas.*

El análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales lleva a destacar los siguientes hechos relevantes que han de ser tenidos en cuenta a efectos de la admisión del presente recurso de casación:

1.El 10 de febrero de 2009, como consecuencia de actuaciones de inspección, se dictaron dos liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], una correspondiente al ejercicio 2002 y otra por los ejercicios 2003 y 2004, así como sendos acuerdos sancionadores.

2.El 29 de abril de 2011, por acuerdo del TEAR de Valencia, fueron estimadas parcialmente las reclamaciones económico-administrativas interpuestas y acumuladas contra dichas liquidaciones. Fueron sucesivamente desestimados el recurso de alzada planteado ante el TEAC y la impugnación jurisdiccional realizada ante la Audiencia Nacional y posteriormente ante el Tribunal Supremo.

3.El 17 de septiembre de 2015, la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria [«AEAT»] de Valencia, dictó acuerdos de ejecución de las anteriores resoluciones, que la obligaban a cumplir separadamente las dos cuestiones decididas, a saber, recalificar como rentas del capital de algunas rentas que se habían calificado como de trabajo y suprimir la elevación al íntegro que se había aplicado.

4.En resolución de 17 de mayo de 2016, el TEAR de Valencia estimó los recursos de ejecución planteados contra los anteriores acuerdos de ejecución, por no haberla efectuado correctamente.

5.El 24 de octubre de 2016, la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia dictó nuevos acuerdos de ejecución, con nuevas liquidaciones.

6.Planteados nuevos recursos de ejecución frente a estos acuerdos, el 23 de febrero de 2017 el TEAR de Valencia desestimó dos de los recursos y estimó parcialmente otros dos, por considerar nuevamente incorrecta la ejecución realizada.

7.En resolución de 12 de marzo de 2020 el TEAC estimó en parte el recurso de alzada y anuló parcialmente las anteriores resoluciones. En todo caso consideró que la inspección no incurrió en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 217 de la Ley 58/2003, por lo que desestimó la pretendida nulidad radical de los acuerdos de ejecución.

8.Interpuesto recurso contencioso, la Audiencia Nacional lo desestimó en sentencia de 10 de abril de 2024, que es la resolución aquí recurrida.

La *ratio decidendi* de la sentencia es la siguiente:

«Ciertamente que la aplicación de la prohibición de la *reformatio in peius*se realizó en un primer momento sin proyectarlo separadamente sobre cada uno de los conceptos tributarios regularizados y que esta práctica fue corregida precisamente en la resolución aquí impugnada. Pero, una vez más, al hacer aplicación de la prohibición peyorativa se ha neutralizado todo efecto desalentador del ejercicio de los recursos previstos en el Ordenamiento que su inobservancia provocaría, razón por la cual no se atisba la vulneración de la faceta o vertiente del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que se denuncia.».

Sobre el posible ejercicio de la potestad liquidatoria con abuso del derecho, la sentencia recurrida manifiesta:

«[C]omo consecuencia de no aplicar la prohibición peyorativa separadamente a las dos cuestiones decididas (recalificación de rentas del trabajo como rendimientos de capital mobiliario, retenciones aplicables y supresión de la elevación al íntegro) la aplicación de la prohibición de la *reformatio in peius*tuvo menores consecuencias cuantitativas que el TEAC corrige en favor del demandante. No se aprecia, por lo tanto, que al dictar las nuevas liquidaciones, más allá de su acierto, los órganos de gestión hayan enderezado su actuación al incumplimiento, ni abierto ni disimulado, de la resolución del TEAR de Valencia que se estaba ejecutando.».

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

Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión que se plantea en este recurso, porque se da la circunstancia contemplada en la letra a) del artículo 88.2 de la LJCA, pues la sentencia recurrida fija una interpretación de las normas contradictoria con la establecida en sentencias de este propio tribunal.

En efecto, ya en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2015 (rec. 149/2014), FJ 4º.2, se establece doctrina que ha sido reiterada en pronunciamientos posteriores:

«La reincidencia en el error de la Administración tributaria atenta contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. (...) por un error sólo imputable a la Administración, referido en ambos casos a la valoración del hecho imponible, se han debido anular por el órgano económico administrativo dos valoraciones sucesivas, (...) sin que pueda sostenerse la posibilidad de que la Administración realice una nueva, tercera, valoración, tras haberse anulado las dos anteriores.»

Así, también en la reciente sentencia 1201/2025 de 29 de septiembre (recurso 4123/2023), se recoge la siguiente doctrina:

«1) La facultad reconocida a la Administración para reiterar el contenido de los actos en sustitución de otros anulados -conocida en la práctica administrativa y judicial como doble tiro-, al margen de la naturaleza del vicio o infracción jurídica concurrente -sea, pues, de índole formal o material- permite a aquella el dictado de un segundo acto, precisamente el que se dirige a dar cumplimiento al previamente dictado en la vía revisora que lo ordena o habilita, según su naturaleza, pero dicha facultad no autoriza a reiterar esa actividad y concretarla en un tercer o ulteriores actos de liquidación.

2) Bajo ningún concepto y en ninguna circunstancia es lícito que la Administración pueda dictar un tercero y, menos aún, otros subsiguientes actos administrativos, aunque el segundo acto adoleciera de cualquier vicio, formal o material, con infracción del ordenamiento jurídico. Los principios generales de buena administración y el de buena fe, entre otros, se oponen a tal posibilidad, de manera absoluta. No es admisible conceder a la Administración una oportunidad indefinida de repetir actos administrativos de gravamen hasta que, al fin, acierte, en perjuicio de los ciudadanos.».

Además, en recientes autos se han admitido recursos de casación sobre cuestiones con interés casacional muy similares, entre los que se pueden citar los de 17 de julio de 2024 (rec. 4015/2023), de 27 de noviembre de 2024 (rec. 432/2024) y de 24 de septiembre de 2025 (rec. 6249/2024).

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

1.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, en supuestos en los que han sido anuladas dos liquidaciones dictadas por la Administración respecto de un mismo concepto tributario y por defectos que, a pesar de no ser idénticos, son de semejante naturaleza, si la Administración está legitimada para dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo, en tanto no incurra en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta es 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 impedirían repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

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

- El artículo 9.3 de la Constitución española.
- El artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.
- El artículo 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- El artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
- El artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Los artículos 47 y 48 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

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 7414/2024, preparado por la representación procesal de D. Belarmino contra la sentencia de 10 de abril de 2024, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso n.º 654/2020.

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

Determinar, en supuestos en los que han sido anuladas dos liquidaciones dictadas por la Administración respecto de un mismo concepto tributario y por defectos que, a pesar de no ser idénticos, son de semejante naturaleza, si la Administración está legitimada para dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo, en tanto no incurra en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta es 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 impedirían repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 9.3 de la Constitución Española; 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea; 217.1.a) de la Ley General Tributaria; 66 del Reglamento general de revisión en vía administrativa; 3.1 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público y 47 y 48 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

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).