

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074067

## TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 20 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 80/2019

## SUMARIO:

**Comprobación de valores. Impugnación de la comprobación de valores. Falta de motivación como causa de nulidad/anulabilidad. Reiteración en la comprobación. Validez de la doctrina jurisprudencial de “doble tiro”.** El Tribunal Supremo debe procurar el esclarecimiento definitivo de la licitud o no de una concepción de las potestades públicas que parece, en principio errónea, la de que la limitación a dos (y no más) liquidaciones, operaría sólo en los casos en que la segunda liquidación adoptada en ejecución de una resolución firme, administrativa o, con mayor sentido, judicial, incurriera en el mismo defecto formal, pero no constituiría un límite infranqueable cuando la segunda -o eventualmente ulterior- liquidación, adoleciera de una infracción normativa de naturaleza diferente, lo que llevado al extremo del absurdo supondría abrir el paso a la legitimidad de un número indefinido de actos de ejecución, con tal que se mantuviera esa diferenciación o heterogeneidad en la índole del defecto. Con ello podría quedar afectado el principio de cosa juzgada, en la medida en que se introdujeran en la determinación de la deuda tributaria, en que se actúa una función de mera ejecución de lo definitivamente resuelto en la vía revisora correspondiente, aspectos o elementos ajenos al debate trabado en el procedimiento administrativo o judicial de cuya ejecución se trata y podría suponer, en armonía con los principios de buena fe y seguridad jurídica, un quebrantamiento del principio general, íntimamente vinculado a ellos, de que nadie puede obtener beneficio de sus propias torpezas e incumplimientos, encarnado en el aforismo latino *allegans turpitudinem propriam non auditur*. La Sala considera que presenta interés casacional determinar si en los casos en que la Administración tributaria haya dictado una segunda liquidación tributaria en relación con un determinado impuesto y periodo, al haberse anulado en vía económico-administrativa o judicial la primera liquidación por ser contraria a Derecho, es posible girar una tercera o sucesivas liquidaciones, referidas a elementos de la deuda tributaria distintos de los que fueron discutidos en las reclamaciones y recursos precedentes, y sobre los cuales nada se hubiera decidido en tales vías impugnatorias. En caso afirmativo, el TS deberá determinar si la posibilidad de dictar eventualmente una tercera o sucesivas liquidaciones tributarias, con tal de que la regularización se refiera a cuestiones no examinadas o regularizadas en las dos primeras permite la posibilidad de aumentar la base imponible en relación con aquellos elementos que pudieron ser comprobados por la Administración desde el primer momento y no se hicieron por causa que le es imputable a ésta. Asimismo, el TS deberá aclarar si tal proceder de la Administración podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a la Constitución y las leyes, así como a la cosa juzgada administrativa o judicial, según los casos [Vid., STSJ de Galicia de 19 de octubre de 2018, recurso n.º 15435/2017 (NFJ072963) que se recurre en este auto].

## PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 15.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.  
Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 3.  
Constitución Española, art. 9.  
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 241 ter.

**PONENTE:**

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ  
Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE  
Don MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA  
Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don FERNANDO ROMAN GARCIA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 20/06/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 80/2019

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: SGL

Nota:

R. CASACION núm.: 80/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D<sup>a</sup>. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 20 de junio de 2019.

## HECHOS

### Primero.

1. El procurador D. Marcial Puga Gómez, en representación de D<sup>a</sup>. Angelina , mediante escrito de 4 de diciembre de 2018, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 19 de octubre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso nº 15435/2017 , por la que se desestimó el recurso deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Galicia de 16 de mayo de 2017, que a su vez había estimado parcialmente una reclamación contra la ejecución de una resolución previa del mismo TEAR de Galicia, en relación con el impuesto sobre sucesiones.

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

2.1. El principio de buena fe al que están sujetas las Administraciones públicas en su actuación conforme al 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) ["LRJAPAC"], y al actualmente vigente artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE del 2 de octubre) ["LRJSP"].

2.2. El principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española ["CE "].

2.3. Y la llamada "doctrina jurisprudencial del "doble tiro", al realizarse una interpretación errónea de la misma por la Sala de instancia, que contraviene la jurisprudencia al respecto del Tribunal Supremo". Y ello porque "[l]a ratio decidendi de la sentencia impugnada radica en su consideración de que es posible dictar una tercera liquidación del Impuesto sobre Sucesiones aunque las dos anteriores por el mismo concepto fueron anuladas por causa de la negligente actuación de la Administración ya que las anteriores anulaciones no se referían a un defecto en la determinación del ajuar, sino que concurrían defectos de motivación de la valoración de los bienes. Es decir, podría dictarse una tercera liquidación respecto a un elemento distinto de la obligación tributaria cuando las dos anteriores por la misma obligación tributaria se han anulado por haber incurrido en error la Administración en relación a otros elementos distintos del ahora liquidado".

3. Razona que las infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada pues "conforme al criterio que resulta de las sentencias sucintamente expuestas, que incluye tanto al Tribunal Supremo

[ sentencias del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2011 (rec. cas. 466/2009 , 4723/2009 , 6393/2009; ECLI: ES:TS:2011:2761 , ES:TS:2011:2740 , ES:TS:2011:2743 ), de 26 de marzo de 2012 (rec. cas. 5827/2009; ECLI: ES:TS:2012:2104 ), de 29 de septiembre de 2014 (rec. cas. 1014/2013; ECLI: ES:TS:2014:3816 ), de 11 de noviembre de 2015 (rec. cas. 436 2014 ; ECLI: ES:TS:2015:5013), y de 16 de noviembre de 2015 ( rec. cas 434/2014; ECLI: ES:TS:2015:4867 )] como a la propia Sala sentenciadora [sentencia de 20 de septiembre de 2017; rec. 15499/2016; ECLI: ES:TSJGAL:2017:5805 ], la potestad para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones a mi mandante se habría extinguido ya en la segunda liquidación errónea, por lo que no era posible practicar la tercera que fue objeto de la litis", siendo así que "la infracción cometida por la sentencia ha sido relevante y determinante para el fallo desestimatorio de la Sala, toda vez que de haberse interpretado la doctrina jurisprudencial con sujeción a las sentencias que le fueron expresamente citadas a la Sala se habría estimado la pretensión de esta parte sobre la improcedencia de que la Administración practicase tercera liquidación".

4.1. Justifica que la cuestión que suscita el recurso tiene interés casacional objetivo porque, en primer lugar, la resolución judicial impugnada ha aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) o "LJCA"], pues "no existe una resolución que aborde la concreta cuestión concurrente: posibilidad de dictar una tercera liquidación respecto a un elemento distinto de la obligación tributaria cuando las dos anteriores por la misma obligación tributaria se han anulado por haber incurrido en error la Administración en relación a otros elementos distintos del ahora liquidado". Afirma que si bien "[s]e alegó ante la Sala sentenciadora la llamada doctrina del doble tiro que la propia Sala había considerado aplicable respecto a la segunda liquidación practicada a mi mandante, y esta parte considera que la fundamentación de dicha doctrina (seguridad jurídica, buena fe y proscripción del abuso de derecho) permite aplicarla al supuesto que nos ocupa concluyendo que practicadas y anuladas dos liquidaciones por vicio imputable a la negligencia de la Administración no sería posible dictar una tercera, aunque versase sobre un elemento distinto de la misma obligación. Sin embargo, ha de reconocerse que un supuesto exactamente análogo no ha sido abordado por el Alto Tribunal, por lo que convendría fijar doctrina sobre el particular, de modo que se aclare de qué modo opera la llamada doctrina del doble tiro en estos supuestos".

4.2. En segundo lugar, alega que la doctrina fijada por la Sala de instancia fija ante cuestiones sustancialmente iguales una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [ artículo 88.2.a) de la LJCA ] pues "la sentencia del TSJ de Galicia realiza una interpretación de la doctrina jurisprudencial conocida como "doble tiro" que se aparta de la realizada por el Tribunal Supremo en las sentencias sucintamente expuestas", siendo así que "[e]sta circunstancia dota de especial relevancia e interés casacional al recurso que preparamos a medio del presente escrito, toda vez que de no examinarse el criterio del TSJ de Galicia, dicho Tribunal continuarà aplicando un criterio que de facto excusa a la Administración de conocer y aplicar correctamente el Derecho vigente, permitiéndole reiterar liquidaciones irregulares".

4.3. Finalmente, considera que la sentencia recurrida afecta o puede afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA ] "toda vez que no es infrecuente que la Administración dicte liquidaciones consecutivas en relación a la misma obligación tributaria, de modo que conviene un pronunciamiento que responda a la cuestión aquí suscitada". Señala, adicionalmente, que "la litigiosidad tributaria es elevada por lo que tales supuestos pueden ser frecuentes. Así, como recoge la última memoria publicada de los Tribunales Económico-Administrativos resulta que en 2017 entraron un total de 194.279 reclamaciones económico-administrativas y se resolvieron un total de 209.617. Considérese que según refleja la memoria anual del Consejo General del Poder Judicial, en el ejercicio 2016 ingresaron en la jurisdicción contencioso-administrativa 195.908 asuntos, se resolvieron 205.396 y quedaron pendientes de resolver 186.250 (pág. 398). Del total de asuntos un 33,9% se corresponde con la Administración tributaria (pág. 400). Es indudable que entre esos asuntos muchos de ellos se corresponderán con procedimientos tributarios análogos al que nos ocupa".

## Segundo.

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de diciembre de 2018, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera , dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 de la LJCA , tanto la Sra. Angelina , recurrente, como la Administración General del Estado y la Junta de Galicia, recurridas.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

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 casación ( artículo 86 de la LJCA , apartados 1 y 2) y el recurrente se encuentra legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 de la LJCA ).

2. En el escrito se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico 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. En el repetido escrito se fundamenta, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo, porque en la sentencia se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA ], porque fija ante cuestiones sustancialmente iguales una interpretación de las normas de Derecho estatal contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) de la LJCA ] y porque afecta o puede afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA ]. De las razones esgrimidas por la recurrente se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) de la LJCA ].

### Segundo.

Los hechos relevantes para decidir sobre la admisión a trámite del presente recurso de casación son los siguientes, ordenados cronológicamente:

1º) La oficina gestora notificó a la interesada el 17 de marzo de 2015 el inicio de un procedimiento de comprobación de valores del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"], con propuesta de liquidación con valor comprobado de 1.241.858,42 euros -obtenido por el método de precios medios de mercado-, de lo que resultaba una porción hereditaria individual y base imponible de la actora de 825.881,07 euros.

2º) El 6 de julio de 2015 se notificó la liquidación a la contribuyente por importe de 69.600,80 euros, confirmando la propuesta antes referida.

3º) El 27 de julio de 2015, la interesada interpuso reclamación contra el anterior acuerdo, por estar disconforme, por falta de motivación de los valores declarados y reserva del derecho a promover tasación pericial contradictoria.

4º) El Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Galicia estimó en parte, el 12 de mayo de 2016, la reclamación indicada, y anuló la liquidación por falta de motivación de la valoración, con retroacción de las actuaciones. Tal resolución fue recurrida ante el TSJ de Galicia, que el 20 de septiembre de 2017 estimó el recurso, anuló el acuerdo del TEAR y ordenando retroacción de actuaciones por falta de motivación en la valoración, si bien añadió que "no procede entrar en el análisis del resto de las cuestiones planteadas por la reclamante" (entre las que se encontraba el aspecto referido a la valoración del ajuar doméstico). En el fundamento de derecho tercero de tal sentencia se indica lo siguiente: "El caso que nos ocupa no es ajeno a estas consideraciones, pues no es de olvidar que, como la demandante expone, existe un primer procedimiento que se declara caducado, lo que se notifica en unidad de acto conjuntamente con el inicio de otro posterior, cuya liquidación se anula por tal circunstancia, iniciándose un tercer procedimiento, que desemboca en la liquidación anulada por el TEAR. Y es en este momento, en la resolución recurrida, cuando dicho órgano de reclamación acuerda el archivo de la precedente reclamación, por considerar que existe satisfacción extraprocesal. De manera, entonces, que existen tres procedimientos y dos liquidaciones, la primera anulada por la Administración autonómica y la segunda por el TEAR. Es de retomar ahora lo antes transcrito en cuanto a que "(...) tampoco se puede aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de administrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso (...)". Y, asimismo, que "lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la

reincidencia en idéntico yerro una y otra vez". Recapitulación ésta que viene al caso por cuanto la anulación de la primera liquidación obedece a una situación -la notificación en unidad de acto de la caducidad e inicio del nuevo procedimiento- que el propio Tribunal Supremo ha considerado intrascendente ( STS de 18/7/17, recurso 2479/2016 , FJ 3) de cara a la defensa de los derechos del contribuyente. Más bien, en este caso, esta posición, cierto que avalada por el TEAC, se convierte en una herramienta en beneficio de la Administración que, ante la eventual anulación por defecto en la motivación, cierra el paso a esta posibilidad anulándola de inicio. Y ello sin que sea aventurado en absoluto afirmar que en tal liquidación estaba subyacente igualmente la falta de motivación, pues sería realmente paradójico que la siguiente liquidación, que es la anulada en la resolución recurrida, estuviese viciada por falta de motivación en la valoración y no la estuviese igualmente la anterior. En resumen, siendo cierto que tal vez pudiera contemplarse que la doctrina reiterada del Tribunal Supremo sobre la reiteración de la liquidación en tanto no medie prescripción podría complementarse con la afirmación de que, en puridad, no caben más de dos procedimientos para tal fin, en el presente caso no habría necesidad de acudir a tal expediente, pues son dos las anulaciones que concurren sobre el mismo hecho imponible y liquidación, en las que media falta de motivación, aunque no se haya llegado a apreciar de este modo en la primera por lo que, desde esta perspectiva, ya no sería posible la retroacción de actuaciones para realizar una nueva liquidación, lo que implica la estimación del recurso".

5º) Entre tanto, y en ejecución de la resolución del TEAR de Galicia de 12 de mayo de 2016, la oficina gestora notificó el 9 de diciembre de 2016 una nueva propuesta de valoración, incluyendo la valoración de un local comercial debidamente motivada y acompañándose informe de valoración del perito, con aceptación del valor declarado para el resto de los bienes inmuebles; del mismo modo se notificó liquidación con un valor comprobado de 1.297.995,60 euros, utilizando como medio de comprobación el de dictamen de peritos, de lo que resultó una porción hereditaria individual y base imponible de 825.881,07 euros. La oficina gestora matiza que, de acuerdo con el nuevo valor comprobado del local, la porción hereditaria y base imponible, tras añadir el ajuar doméstico, se elevaría a 883.702,25 euros, superior a la obtenida en la liquidación anulada por el TEAR, pero por aplicación del principio de prohibición de reformatio in peius se mantiene la base imponible de 825.881,07 euros.

6º) El 23 de diciembre de 2016 se formularon alegaciones, señalando que se había incumplido la resolución del TEAR de 12 de mayo de 2016, que ya existían dos liquidaciones anuladas, que se ha reiterado en la nueva propuesta la falta de motivación en que se había incurrido previamente, discrepando además en cuanto a la superficie comprobada del local. Añade que la testadora legó a su sobrina-nieta los muebles, ropa, ajuar objetos de decoración y equipamiento, motivo por el que no procede valorar ni tener en cuenta ajuar alguno en la liquidación de la obligada tributaria, y subsidiariamente ha de limitarse a inmuebles susceptibles de ser habitables.

7º) El 19 de enero de 2017 se notificó nueva liquidación por importe de 63.261,33 euros, a partir de un nuevo valor comprobado de los bienes transmitidos de 1.232.222,73 euros, teniendo en cuenta los datos aportados en el trámite de alegaciones, adjuntando un nuevo informe de valoración del perito. Señala la Administración tributaria que la retroacción del procedimiento sitúa a éste en su inicio, restando por tanto para su conclusión el plazo de seis meses, siendo así que se ha practicado una nueva liquidación de acuerdo con la resolución del TEAR. Indica que, de acuerdo con la rectificación del valor comprobado del local, la porción hereditaria y base imponible, tras añadir el ajuar doméstico, sería de 815.956,30 euros. El órgano gestor informa a la recurrente de la posibilidad de interponer reclamación contra la ejecución de la resolución de dicho órgano, conforme al artículo 241 ter LGT .

8º) Contra el citado acuerdo se interpuso el 17 de febrero de 2017 nueva reclamación, por considerarlo contrario a Derecho, alegando incumplimiento del fallo del TEAR y caducidad del procedimiento, además de reiterar la falta de motivación -con reincidencia, a su entender, en ese vicio-, así como la improcedencia del cómputo del ajuar doméstico. La contribuyente se reservó el derecho a promover tasación pericial contradictoria.

9º) El TEAR de Galicia estimó en parte el 16 de mayo de 2017 esta nueva reclamación, pues en ejecución de la resolución primera no se subsanó la falta de motivación de la comprobación de valores apreciada, pero manteniendo la liquidación respecto al ajuar doméstico, que debe practicarse sobre los valores declarados. Tal resolución administrativa es recurrida ante el TSJ de Galicia y dio lugar a la sentencia contra la que se ha preparado el presente recurso de casación.

### Tercero.

1. La Sala de instancia, en el fundamento jurídico segundo de la resolución recurrida, indica que el alcance de la sentencia del TSJ de Galicia de 20 de septiembre de 2017 (referida en el punto 4º del razonamiento jurídico segundo anterior) "ha de entenderse en correspondencia con el propio del anulado acuerdo del TEAR de 12 de mayo de 2016, recogiendo en el fundamento XII de este último la retroacción de actuaciones por falta de motivación en la valoración, si bien añadiendo también que "...no procede entrar en el análisis del resto de las cuestiones planteadas por la reclamante ...", de manera que en lo que atañe a los advertidos defectos de motivación y sus conexiones sustantivas ha de estarse a las pretensiones de la ahora demandante, como así hizo el aquí impugnado acuerdo del TEAR de 16 de mayo de 2017, pero sin que el específico aspecto referido al cómputo del ajuar haya de entenderse comprendido en el ámbito de aquella anulación, tratándose de una cuestión no decidida, ni en el acuerdo del TEAR de 12 de mayo de 2016 ni en la referida sentencia de esta Sala".

2. Entra luego en la cuestión de fondo referida a la valoración del ajuar, indicando al respecto que "es de significar que la parte actora, con cita del artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del artículo 34 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, sostiene que no procede en el caso la aplicación de la presunción legal relativa a la aplicación del tres por ciento sobre el caudal relicto, y ello porque el ajuar doméstico se legó a una tercera persona y según dicha parte el importe correspondiente al ajuar doméstico ha de calcularse, no sobre el total de los bienes transmitidos, sino sólo sobre los bienes inmuebles susceptibles de ser habitables, lo que llevaría a excluir a tales efectos tanto el bajo comercial como el trastero. Sin embargo, tal formulación de la actora no puede ser acogida si se tiene en cuenta lo establecido para el legatario en el artículo 23.2 del citado Reglamento, así como la doctrina jurisprudencial plasmada, entre otras, en sentencias de la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 26 de octubre de 2012 y de 20 de julio de 2016 (...). En el supuesto aquí estudiado, la pretendida exclusión del ajuar doméstico no encuentra suficiente amparo en las mencionadas y específicas alegaciones de la demandante, en su día instituida como heredera única y universal, dados los términos de regulación legal en el ámbito normativo de que ahora se trata y la interpretación que de los mismos se contiene en el referido criterio jurisprudencial. En consecuencia, no es posible acoger el presente recurso en el que la pretensión de la parte actora ha de entenderse referida a la cuestión sobre cómputo y valoración del ajuar dada la asunción por el impugnado acuerdo del TEAR de sus otras pretensiones valorativas".

3. En definitiva, el TSJ de Galicia entiende que no es aplicable aquí la denominada doctrina del doble tiro porque el ajuar doméstico constituía una cuestión no debatida en las liquidaciones anuladas previamente, de manera que la Administración podía comprobar y liquidar respecto de tal elemento de la obligación tributaria, pues con tal actuación no se apreciaba contumacia alguna en su error, al ser la primera vez que la cuestión se discutía. Dicho en otras palabras: según la doctrina de la sentencia de instancia debe reiterarse la conducta administrativa contumaz respecto del mismo error, constatado por los órganos de revisión económico-administrativos o del Poder Judicial, no en relación con una nueva controversia no discutida ni decidida previamente en vía administrativa o jurisdiccional.

#### Cuarto.

1. Resulta aplicable *ratione temporis* al caso debatido el artículo 3.1 de la LRJAPAC de 1992, a cuyo tenor: "Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima".

2. El artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, en términos coincidentes, indica:

"Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

(...) e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional".

3. Y, finalmente, el artículo 9.3 de la CE, que literalmente expresa:

"La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

#### Quinto.

1. La Sección Segunda de esta Sala Tercera, en sentencia de 2 de mayo de 2011 (rec. cas. 466/2011; ECLI: ES:TS:2011:2761 ; FJ tercero) [ vid. en un sentido similar el FJ tercero de las sentencias de misma fecha: rec. cas. 4723/2009; ECLI ES:TS:2011:2740 ; y rec. cas. 6393/2009; ECLI:ES:TS:2011:2743 ] ha declarado esta doctrina:

"(...) no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española , ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna , pueden ser entendidos en esos términos.

Tampoco se puede aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda.

Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. En ese escenario debe situarse nuestra jurisprudencia sobre las comprobaciones de valores.

(...) En definitiva, si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación)".

2. Además, la Sección Segunda de esta Sala (sentencia de 29 de septiembre de 2014; casación para unificación de doctrina 1014/2013; ECLI: ES:TS:2014:3816 ; FJ cuarto) ha declarado, con valor de doctrina:

"No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa ( artículo 103.1 de la Constitución española ) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica ( artículo 31.1 de la Constitución ), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica que de salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas. Desde luego, dicho principio constitucional no conlleva, como pretende Alcoholera Catalana, S.A., la prohibición de que, ejercitada una potestad administrativa y anulado el acto a través del que se manifiesta, dicha potestad no pueda ejercitarse ya. No se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta "acertar", sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercerla potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente. Por ello, tampoco cabe hablar de "privilegio exorbitante" de la Hacienda, pues no se le

otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución .

(...) No obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), 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 error, 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 [...]. 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 ".

3. Asimismo -por citar una sentencia más próxima en el tiempo al debate presente-, la Sala Tercera (sentencia de 12 de noviembre de 2015, rec. cas. 149/2014; ECLI:ES:TS:2015:4972; FJ cuarto) se ha expresado en los siguientes términos:

"En aplicación de la doctrina expuesta no puede, ciertamente, sostenerse la posibilidad de que la Administración pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada dos veces ya por causa a ella solo imputable. Tanto en los casos en que esa anulación se haya acordado en la vía económico-administrativa como en la vía jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede reiterarse poco menos que hasta que la Administración acierte o actúe correctamente.

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. En el caso que nos ocupa, como dice la sentencia recurrida, se ha producido también, en definitiva, una reincidencia por parte de la Administración en el error en la valoración, por falta de motivación, en el primer caso, y por inadecuada aplicación del elemento temporal, en el segundo. Por ello, se está ante un supuesto en el que concurre identidad de razón con los analizados por la jurisprudencia ( SSTS 26 de enero de 2002 y 25 de noviembre de 2009 ) ya que la reincidencia en el error imputable a la Administración afecta al mismo elemento de su actuación, la valoración del hecho imponible, esto es, de los bienes integrantes de la masa hereditaria, de forma que 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, la primera, por falta de motivación y, la segunda, porque la valoración acogida por la Administración como declarada por los herederos no se refería a la fecha del devengo del impuesto, sin que pueda sostenerse la posibilidad de que la Administración realice una nueva, tercera, valoración, tras haberse anulado las dos anteriores.

De concederle a la Administración una tercera oportunidad para determinar la base imponible, constatado que no acertó en las dos ocasiones anteriores, se estaría conculcando el principio constitucional de seguridad jurídica".

#### Sexto.

1. Conforme a lo indicado anteriormente y de acuerdo con las circunstancias que concurren en el caso examinado, este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, siendo la cuestión nuclear que el mismo encierra la siguiente:

1) Determinar si en los casos en que la Administración tributaria haya dictado una segunda liquidación tributaria en relación con un determinado impuesto y periodo, al haberse anulado en vía económico-administrativa

o judicial la primera liquidación por ser contraria a Derecho, es posible girar una tercera o sucesivas liquidaciones, referidas a elementos de la deuda tributaria distintos de los que fueron discutidos en las reclamaciones y recursos precedentes, y sobre los cuales nada se hubiera decidido en tales vías impugnatorias.

2) De darse una respuesta afirmativa a la anterior pregunta, si esa posibilidad de dictar eventualmente una tercera o sucesivas liquidaciones tributarias, con tal de que la regularización se refiera a cuestiones no examinadas o regularizadas en las dos primeras permite la posibilidad de aumentar la base imponible en relación con aquellos elementos que pudieron ser comprobados por la Administración desde el primer momento y no se hicieron por causa que le es imputable a ésta.

3) Si tal proceder de la Administración podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a la Constitución y las leyes, así como a la cosa juzgada administrativa o judicial, según los casos.

2.1. Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la doctrina de la Sala de instancia fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que puede ser contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [ artículo 88.2.a) de la LJCA ]. Como señalamos en nuestro auto de 3 de mayo de 2017 (rec. cas. 189/2017, ES:TS:2017:4185 A), con cita de otras resoluciones previas, al invocar como contradictoria la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo la regla general es que "si la jurisprudencia está formada, el interés casacional objetivo del recurso preparado existiría únicamente si fuera necesario matizarla, precisarla o concretarla para realidades jurídicas diferentes a las ya contempladas en esa jurisprudencia [ vid . Autos de 15 de marzo de 2017 (RRCA 91/2017; ES:TS:2017:2061A, RJ Tercero. 1.2.1, y 93/2017; ES:TS:2017:2189A, RJ Tercero.2.5)]". Consecuentemente, dado que el criterio de la Sala de Galicia pudiera entrar en contradicción con la jurisprudencia de esta Sala, reflejada en el razonamiento jurídico quinto, por las particularidades del caso (varias liquidaciones previas en relación con la cuota del ISD por diferencias en la valoración de inmuebles, sin abordar otro elemento de la base imponible, como es la valoración del ajuar) y por la proyección que pueden tener estos supuestos en una gran pluralidad de casos -extensibles más allá del propio ISD-, se considera conveniente un nuevo pronunciamiento de este Tribunal por si fuera necesario matizar, precisar, concretar o, en su caso, rectificar, la jurisprudencia existente, con lo que cabe apreciar el citado motivo de interés casacional del artículo 88.2.a) de la LJCA .

La conveniencia de un pronunciamiento definitivo de este Tribunal Supremo, con valor de jurisprudencia, en una materia tan sensible como la que nos ocupa, debe procurar el esclarecimiento definitivo de la licitud o no de una concepción de las potestades públicas que parece, en principio errónea, la de que la limitación a dos (y no más) liquidaciones, operaría sólo en los casos en que la segunda liquidación adoptada en ejecución de una resolución firme, administrativa o, con mayor sentido, judicial, incurriera en el mismo defecto formal, pero no constituiría un límite infranqueable cuando la segunda -o eventualmente ulterior- liquidación, adoleciera de una infracción normativa de naturaleza diferente, lo que llevado al extremo del absurdo supondría abrir el paso a la legitimidad de un número indefinido de actos de ejecución, con tal que se mantuviera esa diferenciación o heterogeneidad en la índole del defecto.

Con ello, es de resolver, podría quedar afectado el principio de cosa juzgada, en la medida en que se introdujeran en la determinación de la deuda tributaria, en que se actúa una función de mera ejecución de lo definitivamente resuelto en la vía revisora correspondiente, aspectos o elementos ajenos al debate trabado en el procedimiento administrativo o judicial de cuya ejecución se trata.

Además, podría suponer, en armonía con los principios de buena fe y seguridad jurídica a que hemos hecho referencia, un quebrantamiento del principio general, íntimamente vinculado a ellos, de que nadie puede obtener beneficio de sus propias torpezas e incumplimientos, encarnado en el aforismo latino *allegans turpitudinem propriam non auditur* .

2.2. Habiéndose apreciado interés casacional conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar, conforme a lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA y en relación con el artículo 90.4 de la LJCA , si concurren los otros motivos alegados por la recurrente [los previstos en el artículo 88.2.c ) y 88.3.a) de la LJCA ].

**Séptimo.**

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 jurisprudencia, la cuestión descrita en el punto 1 del razonamiento jurídico anterior.

2. Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación (i) el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ; (ii) el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público ; y (iii) el artículo 9.3 de la Constitución Española .

#### **Octavo.**

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

#### **Noveno.**

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 RCA/80/2019, preparado por D<sup>a</sup>. Angelina contra la sentencia dictada el 19 de octubre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso nº 15435/2017.

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

1) Determinar si en los casos en que la Administración tributaria haya dictado una segunda liquidación tributaria en relación con un determinado impuesto y periodo, al haberse anulado en vía económico-administrativa o judicial la primera liquidación por ser contraria a Derecho, es posible girar una tercera o sucesivas liquidaciones, referidas a elementos de la deuda tributaria distintos de los que fueron discutidos en las reclamaciones y recursos precedentes, y sobre los cuales nada se hubiera decidido en tales vías impugnatorias.

2) De darse una respuesta afirmativa a la anterior pregunta, si esa posibilidad de dictar eventualmente una tercera o sucesivas liquidaciones tributarias, con tal de que la regularización se refiera a cuestiones no examinadas o regularizadas en las dos primeras permite la posibilidad de aumentar la base imponible en relación con aquellos elementos que pudieron ser comprobados por la Administración desde el primer momento y no se hicieron por causa que le es imputable a ésta.

3) Si tal proceder de la Administración podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a la Constitución y las leyes, así como a la cosa juzgada administrativa o judicial, según los casos.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, (i) el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ; (ii) el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público ; y (iii) el artículo 9.3 de la Constitución Española .

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

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

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

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Wenceslao Francisco Olea Godoy

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.