

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082390

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 342/2021, de 11 de marzo de 2021

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». En el presente caso queda acreditado que la Administración disponía desde el primer momento de los datos acerca del ajuar doméstico, en consecuencia, lo decisivo no es si nos encontramos ante una reiteración de los anteriores liquidaciones anuladas por falta de valoración, sino si la Administración puede reiterar un acto administrativo anulado por un motivo distinto del que fundamentó aquél, pero que ya era conocido y patente para la Administración y que en consecuencia debió explicitarse en el acto administrativo. Por eso el art.140.1 LGT veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. El principio de buena fe de la actuación de la Administración en las relaciones con los ciudadanos y el de confianza legítima en su actuación nos lleva a otro principio, el de completitud de la actuación administrativa que exige que la Administración cuando controla mediante actos o recursos administrativos la actuación de los ciudadanos ha de dar respuesta a todas aquellas cuestiones que se derivan del procedimiento administrativo, lo que por otra parte está así establecido en la normativa administrativa y tributaria, hayan sido o no alegadas por los interesados, pues otra solución haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art. 9.3 CE) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr. la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos. 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, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, solo es posible si se descubrieran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución, porque otro 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., ATS de 20 de junio de 2019, recurso n.º 374/2019 (NFJ074067) y STSJ de Galicia de 19 de octubre de 2018, recurso n.º 15435/2017 (NFJ072963) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 117, 123 y 136 a 140.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.

Ley 40/2015 (LRJSP), art. 3.

Constitución Española, art. 9.

PONENTE:

Don José Díaz Delgado.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 342/2021

Fecha de sentencia: 11/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 80/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 80/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 342/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Díaz Delgado

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 80/2019, interpuesto por el procurador don Marcial Puga Gómez, en representación de doña Angelina, 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.

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.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En 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.

Segundo. Admisión del recurso de casación.

La recurrente identifica como normas infringidas las siguientes: identifica como infringidos:

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

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"

La Sección Primera, por Auto de fecha 20 de junio de 2019, acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/80/2019, preparado por doña 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.

Tercero. *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, don Marcial Puga Gómez, Procurador de los Tribunales y de doña Angelina formalizó su oposición por medio de escrito de fecha 23 de septiembre de 2019, en el que terminó suplicando que se estime el recurso de casación, revoque la sentencia recurrida y dicte otra que estime el recurso 15435/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 16/05/2017 declarando extinguido el derecho de la Administración a practicar liquidación a la recurrente en concepto de impuesto sobre Sucesiones en relación a la sucesión hereditaria de doña Eloisa.

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, formalizó su oposición por escrito de fecha 13 de noviembre de 2019 solicitando que se dicte sentencia que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

En relación con las cuestiones planteadas en el Auto de admisión, propugna como doctrina correcta la siguiente:

"En 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 dicho supuesto podrá aumentarse la base imponible por aplicación de las normas que corresponden a la cuestión imprejuizada pero sin modificar los valores declarados cuando la anulación previa obedece a la falta de motivación del valor comprobado".

Don Argimiro Vázquez Guillén, Procurador de los Tribunales y de la XUNTA DE GALICIA, por escrito de fecha 28 de noviembre de 2019 formalizó su oposición al presente recurso, en el que terminó suplicando que recaiga sentencia en la que, previa fijación de la interpretación de las normas sobre las que se refiere el auto de admisión, en los términos antedichos, confirme en su integridad la sentencia de adverso recurrida.

Cuarto. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 22 de julio de 2020, se dejó sin efecto la vista señalada, fiándose como fecha del señalamiento la de 22 de septiembre de 2020, en que tuvo lugar así como en sucesivas sesiones de deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

PRIMERO.- Objeto del recurso.

El recurso de casación se interpone 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.

Segundo. Antecedentes de hecho.

Tal como se recoge en el fundamento jurídico segundo del Auto de admisión de la Sección Primera, 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).

5º) 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 suministrarse 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 avala 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".

Tercero. Determinación de la cuestión planteada por la Sección Primera.

Indica el Auto de admisión que las normas objeto de interpretación son el art. 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; el art. 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; y el art. 9.3 de la Constitución Española, siendo la cuestión a resolver:

"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."

Razona asimismo el Auto que dado que el criterio del TSJ de Galicia pudiera ser contradictorio con la jurisprudencia de la Sala "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" y que "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."

Ello, podría afectar al "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 relación 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*."

En el caso que nos ocupa previamente a la liquidación impugnada, la recurrente fue objeto de tres procedimientos de comprobación de valores en concepto de Impuesto sobre Sucesiones en relación a la sucesión hereditaria de doña Eloisa, anulados por causas imputables a una incorrecta actuación de la Administración. Un primer procedimiento caducado en el que se había manifestado oposición en vía administrativa por falta de motivación de las valoraciones; un segundo procedimiento anulado por irregularidades procedimentales, cuya liquidación (la primera) fue impugnada ante el TEAR de Galicia por falta de motivación de las valoraciones y error en la identificación de la superficie de un inmueble; y un tercer procedimiento, cuya liquidación (segunda) fue impugnada ante el TEAR de Galicia que resolvió el 12/05/2016 estimar en parte la reclamación número 15/4676/2015 por falta de motivación ordenando la retroacción de actuaciones.

Esa resolución referida al tercer procedimiento y segunda liquidación fue recurrida ante el TSJ de Galicia, que en sentencia 386 de 20/09/17 (PO 15499/2016) estimó con fundamento en la doctrina del doble tiro que no procedía la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAR porque la Administración había agotado sus posibilidades de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones en esa segunda liquidación ya que (FD Tercero): "(...)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".

Sin embargo, en ejecución de la resolución del TEAR objeto del PO 15499/2016, la Administración había realizado un cuarto procedimiento de comprobación de valores y practicado una nueva liquidación tributaria (la tercera que nos ocupa) que fue impugnada nuevamente ante el TEAR de Galicia a medio de recurso contra la ejecución 15/4679/2015/50/IE, que lo estimó en parte por considerar que la comprobación de valores reincide en falta de motivación, pero mantiene la liquidación respecto al ajuar doméstico.

Recurrida la resolución del TEAR ante el TSJ de Galicia se argumentó con fundamento en la doctrina del doble tiro (sentencias de 3 de mayo de 2011) que el derecho a liquidar de la Administración se había extinguido ya en la segunda liquidación como se declaró por la misma Sala en sentencia 386/2017, por lo que no cabía dictar una

tercera, y que ello contravenía los principios de buena fe y seguridad jurídica en tanto la Administración había realizado respecto a la recurrente cuatro procedimientos de comprobación de valores siendo los tres primeros anulados por causas imputables a una negligente actuación de la Administración, adoleciendo, además, las dos primeras liquidaciones de falta de motivación, con el consiguiente efecto extintivo de las potestades de la Administración que imposibilitaba la instrucción de un cuarto procedimiento administrativo y la práctica de una tercera liquidación, ya que el administrado no está obligado a padecer reiterados e ilimitados procedimientos hasta que la Administración acierte.

Sin embargo, la sentencia aquí impugnada considera que procede practicar una tercera liquidación porque el ajuar doméstico constituiría una cuestión no debatida en las liquidaciones anuladas previamente, por lo que viene a entender que la doctrina del doble tiro no se aplica en relación a elementos que no se hallasen comprendidos en el ámbito de las anulaciones previas.

Con este marco, sostiene la recurrente que para responder a las cuestiones que establece el Auto de admisión ha de partirse, como se señaló en escrito de preparación, de la ratio iuris que sustenta la doctrina del doble tiro en cuanto materialización de los principios de buena fe y seguridad jurídica que conforme resulta del art. 9.3 de la Constitución y actual art. 3.1.e) de la Ley 40/2015 (art. 3.1 de la Ley 30/1992 aplicable *ratione temporis*), deben regir toda actuación administrativa, ratio iuris de la que se aparta la sentencia 300 de 19/10/2018 del TSJ de Galicia que impugnamos, al avalar que pueda darse una tercera oportunidad a la Administración para practicar liquidación cuando han sido anuladas dos liquidaciones previas por reincidencia en el mismo defecto o error solo a ella imputable.

Segundo. *Doctrina jurisprudencial de la Sala sobre la interpretación del artículo 140.1 LGT .*

Hemos dicho, entre otras, en la sentencia de 26 de noviembre de 2020 número 1612/2020 , recaída en el recurso: 1072/2019 lo siguiente:

"SEGUNDO.-

1. Para resolver la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión, debemos traer a colación el artículo 140 LGT, que dispone lo siguiente:

"Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresan no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho".

2. Resulta interesante recordar lo que declaramos en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012), en relación con la interpretación del art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que aparece incluido dentro de la regulación del procedimiento de comprobación limitada, sentencia que confirmaba la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria.

Dicha sentencia estableció la siguiente doctrina:

"La cuestión se reduce, por tanto, a la interpretación de este último inciso del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003. Y en este punto, hemos de precisar ya que compartimos el desenlace que alcanza la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de este recurso de casación.

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria, es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las

operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2).

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto es "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propias jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Carece de relevancia a estos efectos el alegato del abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión, mientras que la actuación posterior, de la que derivaron los actos anulados por la sentencia recurrida, se practicó por la Inspección de los Tributos, pues, por definición, la comprobación limitada es un procedimiento desarrollado por y ante los órganos de gestión mientras que el de inspección es competencia propia de aquélla, sin que el artículo 140.1, al impedir una posterior regularización, discrimine entre los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración tributaria.

Téngase en cuenta, además, que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11, FJ 3º)]. Esta ratio decidendi está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11, FJ 3º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada".

Esta doctrina se ha visto ratificada y confirmada por sentencias posteriores, entre otras, de 12 de marzo de 2015 (RCA 696/2014), que sostiene:

"Esta interpretación además concuerda con la actual regulación del procedimiento de comprobación limitada, que contempla los artículos 137 y siguientes de la Ley General Tributaria , cuyo art. 140.1 veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal salvo

que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

(...) En definitiva, hay que entender que la intervención de la Inspección en casos como el litigioso sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la práctica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión". (FJ 3º)

Y también en la sentencia 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014), que avala la fundamentación de la sentencia recurrida y veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que no se puede admitir que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional.

Declara la STS de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015) que el Tribunal Supremo en la interpretación del citado art. 140.1, sostiene que "para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre sucesiones y la reducción del 99% por adquisición de negocio, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones: Gestión e Inspección, se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión...".

En definitiva, se "veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que, no se puede admitir, que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional".

3. La aplicación de la doctrina expuesta al caso que se enjuicia nos ha de llevar a concluir la vulneración del artículo 140.1 LGT examinado.

Ya se ha expuesto que se iniciaron unas actuaciones de comprobación limitada, junio de 2011, por el Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"] (ejercicio 2010, cuarto trimestre), en las que se requirió al comprobado la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros.

El alcance de la comprobación era el siguiente:

"Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros".

Constatada tal concordancia, se ordena la devolución solicitada por la hoy recurrente, sin practicar regularización alguna, y se comunica la finalización del procedimiento de comprobación limitada, precisando que no podrá ser objeto de una nueva regularización con el mismo alcance de la comprobación entonces realizada.

Posteriormente, en julio de 2013, la Administración acuerda el inicio de nuevas actuaciones de comprobación limitada, por el mismo concepto impositivo, IVA, y ejercicio 2010, cuarto trimestre, entre otros, en el que el alcance de la comprobación es el siguiente:

"Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros.

Verificar, para una muestra de cuotas soportadas, que el sujeto pasivo está en posesión de los documentos justificativos y que estos cumplen los requisitos formales para su deducción".

En el seno de este segundo procedimiento de comprobación limitada, con fecha 14 de enero de 2014 se requiere a la obligada tributaria una documentación distinta de la que había sido solicitada en el primer procedimiento.

Sostiene el abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso que el primer procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto comprobar el cumplimiento de los requisitos formales del artículo 97 LIVA en una solicitud de devolución del impuesto, mientras que el segundo procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto la comprobación de los requisitos sustantivos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas del IVA soportadas en operaciones interiores corrientes y/o con bienes de inversión y la compensación de cuotas de periodos anteriores, etc.. siendo el carácter meramente formal de la primera comprobación lo que "justifica" que pueda iniciarse dos años después un segundo procedimiento de comprobación de carácter sustantivo.

Por tanto, justifica la realización de dos procedimientos de comprobación limitada sobre el mismo sujeto, impuesto y ejercicio en que al ser la primera una comprobación "meramente formal", permite iniciar posteriormente -dos años después- una comprobación de los requisitos sustantivos para la devolución del impuesto.

Esta interpretación no puede ser compartida por la Sala, por las siguientes razones.

3.1. Lo que se prohíbe a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurre en el caso examinado, es efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución ", siendo así que este concepto de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración.

Es decir, tal y como se ha expuesto, el objeto es "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo ello así, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

3.2. Este principio de no segunda revisión sobre lo comprobado lo que pretende es ser una garantía para el administrado precisamente en los términos que recoge este artículo 140 LGT , siendo las únicas excepciones las que el propio precepto incluye, a saber, "salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

3.3. En el caso analizado las "actuaciones" posteriores realizadas en el segundo procedimiento de comprobación limitada, no son distintas de las "realizadas" en el primer procedimiento, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo, IVA, y periodo, cuarto trimestre de 2010, y, en concreto a la deducción por cuotas del IVA soportadas, siendo lo relevante a los fines examinados que se inició un segundo procedimiento de comprobación limitada para solicitar documentación distinta a la que había sido requerida en el primer procedimiento, sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación.

En efecto, la documentación que le fue requerida a la obligada en fecha 14 de enero de 2014 en el seno del segundo procedimiento de comprobación, pudo haberle sido solicitada en la primera comprobación, de tal forma que si era "necesaria", como aduce el abogado del Estado, para la comprobación de las reales adquisiciones de bienes o servicios sujetas al IVA y para acreditar la afectación de la actividad, debió haber sido solicitada por la Administración en la primera comprobación cuyo concepto impositivo y periodo resultaba coincidente.

3.4. Es más, si la Administración en el primer procedimiento de comprobación se "autolimitó" a la realización de una comprobación meramente formal, como aduce el abogado del Estado, solicitando a la obligada, al amparo del artículo 136.1.c) LGT que le permite la realización de una actuación consistente en el "examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos", la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros, esa "autolimitación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación.

3.5. Por "nuevos hechos", a efectos de aplicar la excepción que prevé el artículo 140.1 LGT analizado, no pueden entenderse nuevos datos que resulten de una documentación solicitada con posterioridad en el segundo procedimiento de comprobación, pues, como se ha expuesto, no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y periodo si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.

3.6. En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducción pretendida desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar en un segundo procedimiento de comprobación limitada, ya que no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de "novedad" que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior.

3.7. Como se expone en la doctrina jurisprudencial referida, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución (artículo 9.3) que contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, o pudiendo haber contado con ella de haber sido requerida, se limite a su "albur" a comprobar algún elemento de la obligación tributaria, dictando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, manifestando que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurrió en el caso examinado, para más adelante regularizar de nuevo por el mismo concepto impositivo y periodo, solicitando documentación distinta a la que fue requerida en el primero, sin que existan nuevos hechos o datos que la Administración no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada.

En último término, en relación con la cita de la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11), baste con señalar que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección recogida en dicha resolución se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada, lo que difiere sustancialmente del caso ahora enjuiciado.

Tercero. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración -o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente- en la primera comprobación realizada".

La respuesta a dicha cuestión debe ser que, realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, no puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada".

Tercero. *Aplicación de esta doctrina al presente caso.*

En el presente caso queda acreditado que la Administración disponía desde el primer momento de los datos acerca del ajuar doméstico, en consecuencia, lo decisivo no es si nos encontramos ante una reiteración de los anteriores liquidaciones anuladas por falta de valoración, sino si la Administración puede reiterar un acto administrativo anulado por un motivo distinto del que fundamentó aquél , pero que ya era conocido y patente para la Administración y que en consecuencia debió explicitarse en el acto administrativo. Por eso el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria antes analizado veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

El principio de buena fe de la actuación de la Administración en las relaciones con los ciudadanos y el de confianza legítima en su actuación nos lleva a otro principio, el de completitud de la actuación administrativa que exige que la Administración cuando controla mediante actos o recursos administrativos la actuación de los ciudadanos ha de dar respuesta a todas aquellas cuestiones que se derivan del procedimiento administrativo, lo que por otra parte está así establecido en la normativa administrativa y tributaria, hayan sido o no alegadas por los interesados, pues como dice la sentencia antes transcrita otra solución " haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la

obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos".

En definitiva, no podemos sino reiterar los razonamientos del auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala: Razona el Auto que dado que el criterio del TSJ de Galicia pudiera ser contradictorio con la jurisprudencia de la Sala "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" y que "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."

Ello, podría afectar al "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 relación 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*."

Cuarto. *Respuesta a la pregunta formulada por la Sección Primera.*

En consecuencia con lo ya dicho procede fijar la siguiente doctrina, que daría respuesta a tres preguntas formuladas: "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, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, solo es posible si se descubrieran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución", porque otro 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."

Quinto. *Resolución del recurso.*

En consecuencia, ha lugar a la casación y anular la sentencia recurrida y dictar otra por la que con estimación total del recurso contencioso- administrativo interpuesto por don Obdulio contra la resolución dictada por el TEARM el día 18 de diciembre de 2015, sobre IRPF, ejercicios 2008/09/10/11, se declare no ser conforme a Derecho la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa, anulándolas y dejándolas sin efecto.

Sexto. *Sobre las costas.*

Conforme a lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación, no procede hacer un pronunciamiento condenatorio sobre las costas, y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, habida cuenta de las dudas de derecho que suscita la cuestión litigiosa.

F A L L O

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

1.- Ha lugar al recurso de casación núm. 80/2019, interpuesto por el procurador don Marcial Puga Gómez, en representación de doña 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, 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.- Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 15435/2017, 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, con anulación del acto impugnado.

3.- Sin imposición de imposición de las costas causadas en el recurso de casación y ni de las causadas en la instancia

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

Así se acuerda y firma.

D. José Antonio Montero Fernández

D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don José Díaz Delgado, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.