

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1460/2025 de 17 de noviembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 4015/2023****SUMARIO:**

Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración. Doctrina jurisprudencial del «tercer tiro». La Sala se remite a la doctrina contenida en la STS de 29 de septiembre de 2025, recurso n.º 4123/2023 y que debe reiterarse, resolviendo así el dilema sobre si la Administración puede dictar no solo dos, sino más actos de liquidación u otros desfavorables para el administrado, con fundamento en esa facultad que define la ley y hemos caracterizado como *doble tiro*. En concreto la doctrina que se fijó en aquel a sentencia es la siguiente: «La facultad reconocida a la Administración para reiterar el contenido de los actos en sustitución de otros anulados -conocida en la práctica administrativa y judicial como doble tiro-, al margen de la naturaleza del vicio o infracción jurídica concurrente -sea, pues, de índole formal o material- permite a aquella el dictado de un segundo acto, precisamente el que se dirige a dar cumplimiento al previamente dictado en la vía revisora que lo ordena o habilita, según su naturaleza, pero dicha facultad no autoriza a reiterar esa actividad y concretarla en un tercer o ulteriores actos de liquidación. Bajo ningún concepto y en ninguna circunstancia es lícito que la Administración pueda dictar un tercero y, menos aún, otros subsiguientes actos administrativos, aunque el segundo acto adoleciera de cualquier vicio, formal o material, con infracción del ordenamiento jurídico. Los principios generales de buena administración y el de buena fe, entre otros, se oponen a tal posibilidad, de manera absoluta. No es admisible conceder a la Administración una oportunidad indefinida de repetir actos administrativos de gravamen hasta que, al fin, acierte, en perjuicio de los ciudadanos». Esta sentencia no deja margen a ninguna duda o interpretación distinta a la que pueda favorecer los intereses del contribuyente, en este caso, a los intereses de quienes han acudido a esta casación. La citada sentencia fija una doctrina contundente y sin matices, proclamando el principio de que no cabe, bajo ningún concepto ni circunstancia, el dictado de terceros o sucesivos actos administrativos en sustitución de otros anulados, principio que no debe conocer excepciones en favor de la Administración incumplidora. Con lo cual, huelga cualquier consideración sobre los motivos que adujeron las Administraciones recurridas sobre la igual o distinta naturaleza de los vicios en los que incurrieron las dos liquidaciones practicadas, o sobre los distintos procedimientos en los que fueron dictadas cada una de ellas; todo ello, sin perjuicio de dar por buenas las autoliquidaciones presentadas en su día por los recurrentes sobre la base de los valores declarados y consignados en ellas.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.460/2025**

Fecha de sentencia: 17/11/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4015/2023

Fallo/Acuerdo:

Síguenos en...

Fecha de Votación y Fallo: 11/11/2025

Ponente: Excma. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade

Procedencia: T.S.J.ANDALUCÍA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4015/2023

Ponente: Excma. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1460/2025

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gendarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 17 de noviembre de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número 4015/2023, interpuesto por el procurador D. José Enrique Hernández, en nombre y representación en el presente recurso de D.^a Salome, D. Luis Antonio, D. Jesús Luis, D.^a Vanesa y D. Pedro Francisco, contra la sentencia dictada el día el 26 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, en el recurso contencioso-administrativo número 501/2020.

Ha sido partes recurridas, la Junta de Andalucía, representada y asistida por sus servicios jurídicos; y la Administración General del Estado, representada y asistida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación

1.Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el día 26 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, en el recurso contencioso-administrativo número 501/2020, cuya parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución que se recoge en el fundamento de derecho primero de la presente sentencia, la que confirmamos por ser ajustada al Orden Jurídico. Condena en costas en los términos expresados [...].».

2.La sentencia de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de 30 de julio de 2020, que estimaron en parte las reclamaciones económico-administrativas y anuló las liquidaciones practicadas en cuanto que incluían dentro de la masa hereditaria el ajuar doméstico calculado, de acuerdo con el art. 15 de la Ley del Impuesto de Sucesiones, en el 3% del caudal relicito del causante, integrado por bienes y derechos de diversa naturaleza.

SEGUNDO.-Antecedentes de interés para la resolución del presente recurso

Del Auto de admisión podemos extraer los antecedentes que ofrecen mayor interés a la hora de resolver el presente recurso, a saber:

1.Tras el fallecimiento del padre de los recurrentes, éstos presentaron las correspondientes declaraciones y autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones ante la Agencia Tributaria de Andalucía.

2.La Administración autonómica trató un procedimiento de inspección al respecto, que finalizó con la notificación de las liquidaciones a los Sres. Anselmo, impugnadas ante el Tribunal

Síguenos en...



Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Andalucía, de 23 de abril de 2015, tras constatar que se habían extendido las actas de disconformidad sin notificar previamente a los interesados el inicio de las actuaciones y su alcance, ni concederles el trámite de audiencia.

3.Tras ello, la Agencia Tributaria de Andalucía inició un segundo procedimiento, esta vez de comprobación limitada, que culminó con nuevas liquidaciones, igualmente recurridas ante el TEAR y otra vez anuladas en su resolución de 31 de marzo de 2017. El vicio determinante de la invalidez de las liquidaciones, también de orden formal, fue la falta de información de los derechos y obligaciones en virtud del artículo 34.1.ñ) de la LGT.

4.Tras la recepción de la anterior resolución por la Administración autonómica, se repusieron las actuaciones al momento de verificar el vicio y se continuaron los procedimientos, dictándose unas tercera liquidaciones respecto del mismo hecho imponible.

5.Contra éstas, los Sres. Anselmo interpusieron, nuevamente, sendas reclamaciones, fueron estimadas en parte por las resoluciones del TEAR de 30 de junio de 2020 en las que únicamente se apreció incorrecto el cálculo del ajuar doméstico conforme la jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

6.Los acuerdos del TEAR fueron recurridos en vía judicial y desestimados por la sentencia de 26 de enero de 2023, objeto del presente recurso.

7.Los recurrentes formularon solicitud de complemento de sentencia con el fin de obtener respuesta a las alegaciones relativas a la infracción de los límites de la jurisprudencia sobre la reiteración de actos y la "doctrina del doble tiro", como consecuencia del dictado de las tercera liquidaciones del impuesto sobre sucesiones, tras la anulación de las dos anteriores por motivos formales.

8. La Sala de Sevilla dictó, finalmente, auto de 24 de marzo de 2023, en el que concluyó no haber lugar al complemento solicitado.

TERCERO.-Preparación del recurso de casación

1.Frente a la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, en el recurso contencioso-administrativo número 501/2020, el procurador D. José Enrique Hernández, en nombre y representación en el presente recurso de D.ª Salome, D. Luis Antonio, D. Jesús Luis, D.ª Vanesa y D. Pedro Francisco presentó escrito de preparación de recurso de casación.

2.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas, las siguientes: - Los artículos 66, 67, 68, 69 y 217.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

- El artículo 28 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA).

- Los artículos 18 y 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

- La jurisprudencia contenida en las SSTS de 29 de septiembre de 2014 (rec. 1014/2013), de 9 de abril de 2015 (rec. 1886/2013) y de 11 de marzo de 2021 (rec. 80/2019).

3.La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 17 de mayo de 2023, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA, el procurador D. José Enrique Hernández, en nombre y representación de D.ª Salome, D. Luis Antonio, D. Jesús Luis, D.ª Vanesa y D. Pedro Francisco, como parte recurrente.

Comparecieron, igualmente, ante esta Sala, la Junta de Andalucía, representada y asistida por sus servicios jurídicos; y la Administración General del Estado, representada y asistida por el abogado del Estado, ambas como partes recurridas.

CUARTO.-Admisión del recurso de casación

1.Mediante Auto dictado el día 17 de julio de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación, y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

2.El Auto de admisión consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

«[...] Determinar, en supuestos en los que han sido anuladas dos liquidaciones dictadas por la Administración respecto de un mismo concepto tributario y por defectos que, a pesar de no ser idénticos, si son de semejante naturaleza -en este caso, vicios formales causantes de indefensión- si es posible dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo

en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios [...]».

3.E identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, las siguientes:

«[...] El artículo 9.3 de la Constitución Española , así como los principios de buena fe, seguridad jurídica y buena administración, en relación con la jurisprudencia relativa a los límites de la facultad de la Administración de reiterar actos en materia tributaria, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]».

QUINTO.-Interposición del recurso de casación.

El procurador D. José Enrique Hernández -posteriormente sustituido por el procurador D. Luis Ladrón de Guevara Cano, por jubilación de aquél-, actuando en nombre y representación de D.^a Salome, D. Luis Antonio, D. Jesús Luis, D.^a Vanesa y D. Pedro Francisco, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, alegando, en síntesis, que la sentencia de instancia ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de esta Sala de 29 de septiembre de 2014, recurso de unificación de doctrina 1014/2013 y la de 9 de abril de 2015, recurso de unificación de doctrina 1886/2013, al considerar que la Administración no puede dictar una nueva liquidación para determinar la deuda tributaria, en sustitución de otra anterior, anulada, cuando en la segunda se comete el mismo o idéntico error, por poner ello de manifiesto una actitud contumaz, obstinada, de la Administración, contraria al principio de buena fe, consagrado en el artículo 3.1. de la ley 30/1992, al de proporcionalidad, consagrado en el artículo 3.2. de la LGT, y a la prohibición del abuso de derecho, que dimana del sometimiento de la Administración al derecho, de acuerdo con el artículo 103 de la Constitución, y también al principio de seguridad jurídica, establecido en el artículo 9 del mismo texto legal.

Considera, asimismo que, en nuestro caso, el segundo error cometido por la Inspección Tributaria de la Junta de Andalucía al practicar la liquidación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, no es el mismo, pero sí es de la misma naturaleza. En el primer caso la Inspección prescindió, en su totalidad, del procedimiento de inspección, y en el segundo omitió uno de sus trámites esenciales y por ello imprescindibles, que originó también indefensión (el establecido en el artículo 34. 1. f) de la Ley General Tributaria), por lo que este segundo error, no igual o idéntico al anterior, sí es de la misma naturaleza, lo que impide también a la Administración ejercitar, de nuevo, su potestad de liquidación.

Concluye, que la actual doctrina jurisprudencial debe matizarse en el sentido de que los errores que impiden el ejercicio de las potestades administrativas cuando se repiten, son tanto los mismos errores como los errores iguales, por ser ambos de la misma naturaleza.

Deduce las siguientes pretensiones: la estimación del presente recurso, y con ella, la casación y anulación de la Sentencia dictada en primer Instancia, y con ella, la de la liquidación tercera dictada por la Inspección Tributaria de la Junta de Andalucía, con devolución, en su caso, de las cantidades ingresadas a cuenta de ellas, con los correspondientes intereses de demora.

Termina solicitando a la Sala que se case y anule la Sentencia dictada en la Instancia, y las resoluciones administrativas de la que la misma trae causa. En particular, la liquidación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones efectuada por la Inspección Tributaria de la Junta de Andalucía, de Sevilla, por tercera vez, a los recurrentes.

SEXTO.-Oposición al recurso interpuesto

1.Por una parte, la letrada de la Junta de Andalucía se opone al recurso interpuesto, alegando, en síntesis, que es posible el dictado de una tercera liquidación tributaria en los casos en que se haya ordenado la retroacción del procedimiento por vicios formales cualitativamente diferenciados, aún de la misma naturaleza, en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro.

Considera que no resulta posible sostener la tesis del recurrente, que consiste en equiparar identidad y semejanza en razón al alcance o naturaleza formal del defecto o irregularidad. Sólo cuando se produzca una reiteración en idéntico defecto o irregularidad formal puede aplicarse la grave consecuencia jurídica de impedir una tercera liquidación con arreglo a derecho, privando así a la Hacienda Pública de los ingresos necesarios para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Entiende que esta respuesta no es contraria a los principios de buena fe y buena administración. Estos principios han de ser ponderados teniendo en cuenta el cumplimiento del principio de legalidad tributaria al que la Administración se encuentra vinculada en sus actuaciones, sin que pueda prescindirse de este último, incluidos los mandatos relativos a la ordenación y finalización del procedimiento en sus distintas posibilidades.

Dedujo las siguientes pretensiones: que se dicte sentencia declarando no haber lugar al recurso y confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso.

2. Por otra parte, el abogado del Estado, se opone al recurso interpuesto, alegando, en síntesis, que la única sentencia que ha roto una línea uniforme en el entendimiento de lo que debe de considerarse como "idéntico yerro", sentencia de 12 de noviembre de 2015, recurso de 149/2014, no es aplicable en un caso como el presente, en el que además, para fundar la legalidad de la tercera liquidación, subsanando los vicios formales cometidos, aunque las actuaciones administrativas vinieron referidas a la valoración del hecho imponible del impuesto, se sustanciaron en dos procedimientos de naturaleza distinta (uno, el procedimiento de inspección y otro, de gestión, el procedimiento de comprobación limitada) y, además, no incurrieron en idéntico vicio formal, ni en la vulneración de los mismos preceptos. De manera que, según el abogado del Estado, no nos encontramos ante vicios de la misma naturaleza, sino ante claros supuestos de anulabilidad por vicios de forma causantes indefensión de los artículos 63.2 de la ley 30/92, de 26 de noviembre, y 48.2 la ley 30/2015, de 1 de octubre, que posibilitan, de acuerdo con la doctrina del doble tiro, el dictado de un nuevo acto, con retroacción de actuaciones, siempre que no se cometa idéntico yerro.

Dedujo las siguientes pretensiones: En primer lugar, que esta Sala siente como doctrina que, en supuestos en los que han sido anuladas dos liquidaciones dictadas por la Administración respecto de un mismo concepto tributario y por defectos que, a pesar de no ser idénticos, si son de semejante naturaleza -en este caso, vicios formales causantes de indefensión-, es posible dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro. Sobre esa base, desestime el recurso y confirme la sentencia recurrida y, por extensión, la resolución del TEARA impugnada.

Y, para el caso, de que, estime el recurso, por considerar que tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, lo que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios, que, en el caso suscitado, dé por buenas definitivamente las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios sobre la base de los valores declarados y consignados en las mismas.

SÉPTIMO.-Señalamiento para deliberación, votación y fallo

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 7 de noviembre de 2024 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 23 de septiembre de 2025 se designó magistrada ponente a la Excmo. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 11 de noviembre de 2025, fecha en la que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación

El Auto de admisión del presente recurso declara que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar, en supuestos en los que han sido anuladas dos liquidaciones dictadas por la Administración respecto de un mismo concepto tributario y por defectos que, a pesar de no ser idénticos, si son de semejante naturaleza -en este caso, vicios formales causantes de indefensión-, si es posible dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

SEGUNDO.-Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda, núm. 1201/2025, de 29 de septiembre (rec. cas. 4123/2023).

1. En el Auto de admisión se aprecia un interés casacional objetivo para complementar la doctrina legal existente relativa a los límites que la Administración ha de respetar en el dictado de sucesivas liquidaciones tras la anulación de las previas. En el Auto de admisión se refleja la existencia de un amplio cuerpo jurisprudencial en virtud del cual la anulación de un acto -y, en particular, una liquidación-, sea por motivos formales o materiales, no impide que la Administración pueda volver a dictar una nueva, aunque para ello deba seguir los mecanismos previstos para cada tipo de vicio: la retroacción de actuaciones cuando se trata de vicios formales causantes de indefensión o que impidan alcanzar el fin del acto; y la reiteración de actos cuando se trata de vicios materiales.

Se deja constancia, igualmente, de la oportunidad perdida en el pasado de resolver si es posible dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo cuando se invoque por el contribuyente en la segunda y sucesivas liquidaciones un motivo de nulidad o anulabilidad diferente al anteriormente dirimido y que ocasionó la anulación de una liquidación previa, en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a la normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

Aunque este interrogante fue considerado como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el auto de admisión de 20 de junio de 2019 (rec. 8095/2018), no llegó a recibir respuesta debido a las específicas circunstancias concurrentes en el pleito en el que se suscitó.

2. En el presente recurso el Auto de admisión ha valorado la oportunidad de efectuar un nuevo examen de esta Sala que aborde el anterior interrogante y permita complementar la doctrina ya expuesta, atendiendo a los principios de buena fe, buena administración y de que nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas, por virtud de los cuales resulta patológico conceder a la Administración indefinidas posibilidades de cometer errores crasos de procedimiento sin ninguna consecuencia, hasta que finalmente acierte.

Este examen, y el complemento de la doctrina que demanda el auto de admisión, se ha adelantado en la reciente sentencia núm. 1201/2025, de 29 de septiembre, recaída en el recurso de casación 4123/2023. En ella se sienta una doctrina que en el auto de admisión abarcaba varias cuestiones, y que en la sentencia de 29 de septiembre de 2025 quedó reconducida a la última.

La cuestión que recibió respuesta consistió en determinar si la Administración puede, una vez anulada una liquidación en vía económico-administrativa por déficit de motivación, dictar los acuerdos de liquidación que estime necesarios, sin sometimiento a ningún límite, por el hecho de que los emitidos en ejecución de aquella resolución económico-administrativa incurran en defectos diferentes cada vez.

En fin, la cuestión que ha recibido respuesta, íntimamente vinculada con la que es objeto del presente recurso, resuelve el dilema de si la Administración puede dictar no solo dos, sino más actos de liquidación u otros desfavorables para el administrado, con fundamento en esa facultad que define la ley y hemos caracterizado como *doble tiro*.

Y lo ha hecho la sentencia de 29 de septiembre de 2025, fijando la siguiente doctrina:

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

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

indefinida de repetir actos administrativos de gravamen hasta que, al fin, acierte, en perjuicio de los ciudadanos [...]».

Estos criterios interpretativos se sustentan en unas consideraciones que aquí reproducimos para alcanzar, en este caso, la misma solución estimatoria del recurso de casación, y son las siguientes:

«[...] Esta sentencia, por tanto, requiere matizar el orden y el rigor con que ha sido formulado el elenco de preguntas del auto de admisión para concluir, lo anticipamos desde ahora mismo, que la Administración, al amparo de la facultad que le ha sido reconocida para dictar actos de gravamen tributario en sustitución de otros anulados, solo podría, legítimamente, con los mencionados límites, dictar una segunda resolución -excluido, obviamente, el campo sancionador, por imperativo del principio que prohíbe el non bis in idem-, precisamente aquélla por la que se ejecuta o da cumplimiento a una resolución dictada en ejercicio de la potestad revisora de la Administración.

Esta doctrina no es nueva, pues esta Sección Segunda de la Sala Tercera la ha enunciado a partir de esa jurisprudencia que hemos reseñado, alumbrada en los años 2014 y 2015, pero que trae causa de un criterio nacido de modo mucho más alejado en el tiempo. Al respecto de esta cuestión, debemos precisar lo siguiente:

a) La doctrina de este Tribunal Supremo sobre el llamado doble tiro - por oposición al también sostenido en ocasiones como tiro único- lejos de lo que supone creencia frecuente, pero errónea, no nació para ensanchar la esfera del poder de la Administración, a costa de la antigua y antagónica posición de ese denominado tiro único, sino justamente por la razón contraria: para embristar el efecto expansivo en el entendimiento por la Administración de sus posibilidades efectivas de repetir actos dictados en reemplazo de los previamente anulados, lo que llevó a cabo sometiendo esta función a límites bien precisos, bajo la sujeción a los principios generales del derecho y, señaladamente, el de buena fe y el de respeto a la cosa juzgada, fuera administrativa o judicial.

Bajo esta idea constrictora de lo que se pudiera entender -mal- como potencialmente ilimitado, esta Sala alcanzó la conclusión de que solo es lícita y admisible la reiteración de actos de gravamen en la medida en que se respetase, en su ejercicio, lo ordenado en la resolución de la vía revisora - aquí, del TEAR de Galicia-, en tanto en ella se anuló un primer acto de liquidación ilícito, resolución que debe ser ejecutada o cumplida en sus propios términos, sin rebasar el cauce material y adjetivo que le es propio. Es decir, el segundo acto corrector debe ceñirse a los términos del acto revisor que anula y se agota en sí mismo, sin posibilidad de nuevas iniciativas, que serían transgresoras de principios elementales en el quehacer de la Administración bajo el Derecho.

b) De ello deriva, por su propia índole, la imposibilidad de una tercera y ulteriores liquidaciones - o actos de otro contenido, aquí no concurrentes-. Si se acepta como admisible -sin distinción, ahora, de la naturaleza formal o sustantiva del vicio jurídico apreciado- la reiteración del acto anulado y su sustitución por otro nuevo lo es, solamente, en la medida en que con este segundo acto se dé cumplimiento al mandato que contiene la resolución de la vía económico-administrativa que, no cabe olvidar, no deja de ser un trámite obligatorio que deben transitar los ciudadanos para acceder, finalmente, a la tutela judicial.

Es obligada, en esta materia, una referencia a los muy numerosos principios jurídicos que deben guiar el funcionamiento de la Administración pública como organización servicial objetiva que debe atender a los intereses generales, ajenos a los cuales no son los derechos y garantías de los contribuyentes, aunque tal aspiración, contenida al máximo nivel constitucional (art. 103 CE) se pueda olvidar con indeseable frecuencia. Se han citado ya por esta Sala, en diversas sentencias, los de eficacia, proporcionalidad, proscripción del abuso del derecho y seguridad jurídica. Además, no cabe sino incorporar a tal nutrido elenco los principios de buena administración y de buena fe, que exigen, sin excepciones, que solo sea posible un segundo acto de liquidación en sustitución del primero que fue anulado, sin que la reiteración o ampliación a otros sucesivos, como el tercero u ulteriores, pueda concebirse como una especie de legítimo derecho subjetivo de la Administración a equivocarse una y otra vez, hasta que al fin acierte.

No es lícito ese proceder, que no encuentra amparo alguno en nuestro ordenamiento y, desde luego, no cabe admitir como plasmación de un atípico e improcedente derecho al error; o derecho al error persistente; y peor aún, derecho al error impune o gratuito, sin consecuencia alguna para quien yerra.

En conexión con la proyección al caso del principio de buena administración -que también puede ser enunciado, así lo hemos dicho, como principio prohibitivo de la mala administración- no es pertinente esa reiteración. Entre otras razones, que no dejan de ser jurídicas, porque no se puede

convertir en hábito, en el funcionamiento cotidiano de la Administración pública, la ausencia de consecuencias jurídicas adversas surgidas de los errores o descuidos pertinaces en el ejercicio de su actividad propia, cuando se manifiestan en actos que repercuten negativamente en la situación jurídica de los contribuyentes. Recordando el viejo apotegma jurídico, nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non auditur*).

Además de lo anterior y sin perjuicio de ello, el esquema del conocido como doble tiro, esto es, el de la posibilidad de repetición de actos dictados en sustitución de otros anulados, descansa en el debido respeto a la cosa juzgada administrativa -o también judicial, en su caso- y al ámbito objetivo propio del procedimiento administrativo o judicial seguido en primer término, sin que, bajo ningún concepto y en ninguna circunstancia, sea admisible que la Administración pueda dictar un tercero y, menos aún, ulteriores actos administrativos, aunque ese segundo acto adoleciera de cualquier vicio, formal o material. No cabe conceder a la Administración la oportunidad indefinida de repetir actos de gravamen hasta que al fin acierte, en perjuicio de los ciudadanos.

Además, de concederse esa oportunidad exorbitante a la Administración para sustituir ad nauseam los actos equivocados o contrarios a Derecho, una y otra vez, no quedaría así garantizado que, mediante una selección desviada de las causas de nulidad, se evitase una cuarta, quinta o ulteriores liquidaciones, posibilidad que resulta plenamente inadmisible en perjuicio de los administrados.

6.- No cabe soslayar una reflexión esencial al respecto, que hace plenamente al caso. En la parte sustancial del sistema tributario español, incluidos aquí los tributos estatales cedidos a las CCAA -y, en particular, el que nos ocupa-, el modo común de determinar la deuda tributaria se asienta en el mecanismo de la autoliquidación, que es carga asignada a los ciudadanos, en virtud de la cual no solo se impone a estos el deber de informar a la Administración sobre el acaecimiento del hecho imponible, sino que ese deber viene acompañado del más gravoso y complejo de determinar e ingresar la deuda tributaria, así como de otros deberes mediales o instrumentales de este, orientados al cumplimiento de la obligación crucial de pago, como lo son los de calificar hechos y negocios jurídicos; o el ciertamente vidrioso, en muchos casos, de interpretar las leyes fiscales para precisar con exactitud el contenido y alcance de la obligación tributaria, tarea a menudo ardua e intrincada, cuando se está en presencia de normas jurídicas no raramente cambiantes y con indeseable frecuencia, imprecisas o confusas, no todas dotadas del debido rango normativo.

No cabe hacer especial énfasis en el hecho, muy ampliamente examinado por el Tribunal Supremo, de que el contribuyente, si se equivoca a la hora de dar cumplimiento correcto y puntual de esta obligación, que entraña en muchos casos una improba y desconcertante tarea, puede ser sancionado por ello, y a veces se impone esa carga añadida, de orden penal, con fundamento en la mera discordancia de opinión con la que sostenga en cada caso la Administración.

Esto que decimos nos lleva a dos reflexiones, diferentes entre sí, pero emparentadas una y otra, por estar dotadas ambas de un nexo lógico común: en primer lugar, que no puede ser tratado con mayor rigor e inflexibilidad el ciudadano -al que la ley misma se cuida de denominar, antes de que se concrete la obligación que ésta regula, obligado tributario- que la Administración en aquellos casos en que yerran, uno u otra, en la determinación de la deuda tributaria, al declararla o al comprobarla; en segundo lugar, y no menor, es que esa normalidad y generalización con que rige en nuestro ordenamiento fiscal el sistema de autoliquidación permite acomodarse al contenido de ésta (cuyos datos la ley presume ciertos en el art. 108.4 LGT) en aquellos supuestos en que la Administración no se vea capaz de atinar en el ejercicio de sus facultades de comprobación y determinación de la deuda tributaria autoliquidada, la cual sería correctora de la establecida prima facie por el sujeto pasivo, pues siempre se puede acudir a esa autoliquidación, lo que evitaría situaciones de vacío, en el sentido de que una obligación fiscal definida en la ley quedara insatisfecha [...]».

3.La sentencia de 29 de septiembre de 2025 no deja margen a ninguna duda o interpretación distinta a la que pueda favorecer los intereses del contribuyente, en este caso, a los intereses de quienes han acudido a esta casación. La citada sentencia fija una doctrina contundente y sin matices, proclamando el principio de que no cabe, bajo ningún concepto ni circunstancia, el dictado de terceros o sucesivos actos administrativos en sustitución de otros anulados, principio que no debe conocer excepciones en favor de la Administración incumplidora. Con lo cual, huelga cualquier consideración sobre los motivos que adujeron las Administraciones recurridas sobre la igual o distinta naturaleza de los vicios en los que incurrieron las dos liquidaciones practicadas, o sobre los distintos procedimientos en los que fueron dictadas cada una de ellas; todo ello, sin

perjuicio de dar por buenas las autoliquidaciones presentadas en su día por los recurrentes sobre la base de los valores declarados y consignados en ellas.

4.La aplicación de la citada doctrina al presente recurso comporta la estimación íntegra del recurso de casación interpuesto por D. José Enrique Hernández, en nombre y representación de D.ª Salome, D. Luis Antonio, D. Jesús Luis, D.ª Vanesa y D. Pedro Francisco contra la sentencia dictada el día 26 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, en el recurso contencioso-administrativo número 501/2020.

TERCERO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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 :

Primero.Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión a la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda, núm. 1201/2025, de 29 de septiembre (rec. cas. 4123/2023).

Segundo.Estimar el recurso de casación 4015/2023 interpuesto por D. José Enrique Hernández, en nombre y representación de D.ª Salome, D. Luis Antonio, D. Jesús Luis, D.ª Vanesa y D. Pedro Francisco contra la sentencia dictada el día 26 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, en el recurso contencioso-administrativo número 501/2020; sentencia que se casa y anula.

Tercero.Estimar el recurso nº 15159/2021, deducido por D. José Enrique Hernández, en nombre y representación de D.ª Salome, D. Luis Antonio, D. Jesús Luis, D.ª Vanesa y D. Pedro Francisco contra las resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de 30 de julio de 2020, que estimaron en parte las reclamaciones económico-administrativas y anularon las liquidaciones practicadas en cuanto que incluían dentro de la masa hereditaria el ajuar doméstico calculado, de acuerdo con el art. 15 de la Ley del Impuesto de Sucesiones, en el 3% del caudal relicto del causante, integrado por bienes y derechos de diversa naturaleza.

Cuarto.En consecuencia, se anulan todos los actos administrativos impugnados en el proceso de instancia, de liquidación o revisión, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

Quinto.No se hace imposición de las costas procesales de esta casación, ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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

Síguenos en...

