

El Tribunal Supremo confirma su doctrina sobre el «doble tiro», pero rechaza un posible «tercer tiro» y la posibilidad de liquidaciones indefinidas

El Tribunal Supremo consolida su doctrina sobre el «doble tiro» y establece su alcance y límites, rechazando de manera taxativa y sin excepciones la posibilidad de la Administración de dictar terceras o sucesivas liquidaciones en sustitución de otras anuladas, con independencia de los motivos determinantes de la anulación de una segunda liquidación.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, de 29 de septiembre del 2025 (rec. 4123/2023), aborda los límites de la potestad administrativa para reiterar liquidaciones tributarias tras su anulación en vía revisora, reiterando y asentando su doctrina sobre el denominado *doble tiro*, pero rechazando de manera taxativa un posible *tercer tiro* o la facultad de la Administración de dictar nuevas liquidaciones de manera indefinida.

El asunto trae causa de sucesivas liquidaciones por el impuesto sobre sucesiones en Galicia: en el 2014 fueron practicadas unas primeras liquidaciones dentro de una comprobación de valores que, siendo impugnadas por los afectados, fueron anuladas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia por falta de motivación, ordenando la retroacción de actuaciones. En ejecución de esta resolución, la Administración Tributaria gallega elaboró nuevas propuestas de valoración y liquidación (las segundas). Posterior-

mente, la Administración acordó de oficio la caducidad del procedimiento y se inició uno nuevo, de comprobación limitada, con propuesta nuevamente de valoración y liquidación (la tercera). Esta tercera liquidación fue objeto igualmente de impugnación, lo que finalmente dio lugar a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 6 de febrero del 2023 contra la que se interpuso el recurso de casación que ha motivado la sentencia que es objeto de análisis. La sentencia de instancia estimaba parcialmente el recurso interpuesto por los contribuyentes y anuló la (tercera) liquidación, pero ordenando a la Administración que dictase una nueva.

Las cuestiones de interés casacional planteadas al Tribunal Supremo en relación con la sentencia de instancia y los hechos que habían dado lugar a ella se referían a cuatro aspectos: 1) el plazo y el régimen para dictar una nueva liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa que anula una anterior por falta de motivación; 2) las consecuencias de la extralimitación temporal en la actividad de ejecución; 3) la aplicabilidad del régimen de caducidad previsto en el artículo 104 de la Ley General Tributaria a los procedimientos de mera ejecución de resoluciones revisoras, y 4) la posibilidad de dictar sucesivas liquidaciones cuando cada reiteración incurre en vicios distintos.

Sin perjuicio de las diversas cuestiones de interés casacional planteadas, el propio Tribunal Supremo resalta en su sentencia que la nueva liquidación que ordenaba practicar el Tribunal Superior de Justicia de Galicia sería la cuarta, anticipando así que se estaría «contraviniendo, en un principio —esto es, justamente, lo que debe dilucidarse en este recurso—, nuestra jurisprudencia reiterada sobre el denominado comúnmente como *doble tiro* y sus límites es-

tructurales». De esta forma, si bien el auto de admisión abría el espectro de cuestiones, la Sala centra su respuesta en la configuración y límites de la doctrina del *doble tiro*, entendiendo que ésta, por sí sola, permite resolver el litigio y fijar jurisprudencia. En definitiva, el Tribunal Supremo reconduce la controversia hacia una pregunta nuclear: ¿hasta dónde alcanza la facultad administrativa de reiterar actos anulados en perjuicio del administrado y en qué condiciones?

Para responder a dicha cuestión, la sentencia recapitula la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo sobre el denominado comúnmente *doble tiro* y, a tal efecto, diferencia entre la anulación de liquidaciones por motivos formales y la anulación de liquidaciones por motivos sustantivos. En el primer caso —anulación por motivos formales—, se admite que cabe la retroacción del procedimiento para subsanación dentro del plazo restante (sobre la base de los artículos 104 y 150.5 de la Ley General Tributaria y el artículo 66 del Reglamento General en materia de revisión de actos administrativos). Por su parte, en el caso de anulaciones por motivos sustantivos, destaca el tribunal que se trata de situaciones claramente diferenciadas de las anteriores y que no habilitan retroacción, pues no se habría producido ningún defecto en el procedimiento causante de indefensión que deba subsanarse.

En relación con este segundo grupo de casos, en los que se produce la anulación de una liquidación por motivos sustantivos y, por tanto, no cabe la retroacción, la jurisprudencia (no controvertida) del Tribunal Supremo ha admitido el llamado *doble tiro*, que permite a la Administración practicar una nueva liquidación, si bien subordinada a ciertas limitaciones: 1) no cabe tramitar de nuevo el procedimiento; 2) no

cabe completar la instrucción pertinente; 3) la potestad de la Administración debe estar viva por no haber prescrito el derecho a liquidar; 4) no cabe reconocer efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho, y 5) constituyen límites infranqueables la «reforma peyorativa y la contumacia en el error».

Estos límites del *doble tiro* pueden completarse con otros dos requisitos adicionales y estructurales inherentes a la institución y que han sido

La doctrina del «doble tiro» no permite, sin excepción, terceras o sucesivas liquidaciones por parte de la Administración

constatados por la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo: la Administración sólo dispone de una única oportunidad ulterior para corregir el acto anulado mediante una segunda liquidación; y esa segunda liquidación no ejerce una potestad propia, sino que debe ceñirse a los términos del órgano que había adoptado la resolución anulada sin reabrir ni expandir el perímetro del procedimiento ni la base fáctico-jurídica más allá de lo habilitado.

La aportación decisiva de esta sentencia es su formulación categórica de una regla de cierre: no le está permitido a la Administración tributaria, en ninguna circunstancia, dictar una tercera o ulterior liquidación en sustitución de actos anulados, aun cuando la segunda adolezca de defectos diferentes. De esta forma, el Tribunal Supremo niega que exista un «derecho al error persistente» de la Administración y vincula la prohibición de la reiteración *ad infinitum* a los principios de buena fe, buena administración, proporciona-

lidad, eficacia y seguridad jurídica, así como a la proscripción del abuso de derecho. Este cierre no distingue, a efectos del límite cuantitativo, entre vicios formales o materiales en la anulación de origen: en ambos casos, la posibilidad de reiteración se agota en la segunda liquidación.

Aunque, como hemos indicado, el Tribunal Supremo reconduce o reformula las diversas cuestiones de interés casacional suscitadas por el recurrente para centrarse en el alcan-

ce de la doctrina del *doble tiro* y el dilema de si, con fundamento en ella, la Administración puede dictar no sólo dos, sino más actos de liquidación. Otro punto sobresaliente del fallo es asimismo la crítica a la invocación administrativa

del artículo 104.5 de la Ley General Tributaria para declarar la caducidad en el seno de la ejecución de una resolución en vía económico-administrativa y, con ello, reabrir un nuevo procedimiento de comprobación limitada que desemboque en una tercera liquidación. En los hechos en los que tiene origen la sentencia, tras la primera liquidación que había sido anulada por motivos formales, la Administración había emitido nuevas propuestas de valoración y liquidación, —en ejecución del fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional— que fueron dejadas sin efecto por la propia Administración al apreciar de oficio la caducidad del procedimiento para, a continuación, iniciar un nuevo procedimiento de comprobación limitada con nuevas propuestas de valoración y liquidación. Pues bien, la Sala considera que este uso de la declaración de caducidad «resucita» indebidamente un procedimiento nuevo, desvinculando la actuación de ejecución de su cauce propio, de tal forma que opera *de facto* como una revisión *in*

malam partem, contraria al estatuto jurídico de la ejecución revisora y a los límites del artículo 140 de la Ley General Tributaria. En síntesis, a juicio del Tribunal Supremo, la caducidad no puede servir de mecanismo para evadir los límites del *doble tiro* ni para expandir *ex novo* el procedimiento más allá de la estricta ejecución de la resolución revisora.

Asimismo, la sentencia subraya la función garantista del principio de preclusión y del respeto a la «cosa juzgada» administrativa y judicial. Una vez anulada la liquidación y habilitada —en su caso— una segunda, la Administración no puede reconducir el *iter* procedimental hacia ulteriores actos de gravamen que reabran debates o subsanen iterativamente errores. En esta lógica, la Sala recuerda el equilibrio del sistema de autoliquidación y de la posición de las partes de la obligación tributaria, lo que la lleva a dos reflexiones interesantes: por un lado, que no pueden ser tratados con mayor rigor e inflexibilidad el obligado tributario y la Administración en aquellos casos en que uno y otra yerran. Y, en segundo lugar, que, cuando la Administración no acierta en su comprobación dentro de los límites temporales y materiales legales, el ordenamiento prevé un «punto de equilibrio» en la autoliquidación del contribuyente que la Administración puede y debe respetar en lugar de persistir en la reiteración de liquidaciones.

La sentencia se inserta así en una línea jurisprudencial que, en los últimos años, ha ido acotando las facultades de reiteración de la Administración tributaria para salvaguardar la seguridad jurídica y la buena administración. En decisiones anteriores, el tribunal ya había rechazado que la Administración pudiera

corregir indefinidamente sus errores en perjuicio del contribuyente, tanto en supuestos de falta de motivación como en los casos en que la liquidación previa hubiera adolecido de defectos sustantivos, y había subrayado que el *doble tiro* es una excepción tasada. Esta nueva sentencia consolida y refuerza esa doctrina con una formulación clara y sin matices: sólo cabe una segunda liquidación sustitutiva; una tercera o posteriores son contrarias al ordenamiento incluso si incorporan fundamentos jurídicos o motivaciones nuevas.

En el plano reciente, la decisión se alinea también con otros pronunciamientos en el ámbito tributario que enfatizan el principio de buena administración como canon de enjuiciamiento en materia tributaria, con especial atención a la motivación suficiente de las valoraciones, a la ejecución leal de resoluciones económico-administrativas y judiciales, y al respeto de los plazos y modalidades previstos en la Ley General Tributaria.

En términos prácticos, dada la contundencia de la doctrina establecida en la sentencia, es de esperar que los órganos de gestión ajusten su actuación a esta pauta: si la primera liquidación es anulada, disponen de una segunda y única oportunidad para dictar un nuevo acto conforme a Derecho y ceñido a los términos de la resolución revisora dentro de los plazos aplicables al procedimiento de que se trate. Superado ese umbral, la Administración no puede insistir; el principio de seguridad jurídica y la buena administración protegen al contribuyente frente a la contumacia en el error (distinto o no), y la autoliquidación operará como marco de referencia cuando no sea posible una regularización válida en tiempo y forma.