

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA
Sentencia n.º 755/2025 de 28 de noviembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 15191/2025

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Reformatio in peius. En una primera comprobación de valores la Administración fijó un valor, girando liquidación provisional, que fue posteriormente anulada por el TEAR por falta de motivación, al entender que la valoración efectuada mediante dictamen pericial limitado a la aplicación de la orden de precios medios de mercado, concluyendo que el valor final es una cifra abstracta para el obligado tributario al que se priva de los elementos necesarios para aceptar el resultado o combatirlo. De esta forma, el TEAR ordenó la retroacción de las actuaciones, resultando que, en su ejecución, la Administración fijó un nuevo valor total superior al de la liquidación anulada. Pese a que en la reclamación económico-administrativa el recurrente esgrimió como fundamento la infracción del principio de ne reformatio in peius, la resolución del TEAR aquí recurrida no se pronunció sobre el motivo de impugnación. En contestación, la Sala se refiere a su sentencia de 2 de julio, donde expresa que, respecto de la alegada reformatio in peius, cabe decir que el principio se refiere a la situación global del obligado tributario sin que quepa entrar en el análisis de cada uno de los distintos componentes de la regularización que dan lugar a la liquidación practicada en cuanto a que la ejecución de cada uno sea más perjudicial o no para el obligado tributario. Debe atenderse a la cuota derivada de la liquidación resultante de la ejecución de la sentencia, en términos de determinar si empeora la situación del obligado tributario. A efectos de estimar la concurrencia o no de una reformatio in peius es suficiente comprobar que el resultado final de la nueva liquidación no supere al de la inicialmente dictada y anulada. Si el resultado final, y por tanto la liquidación final, supera el importe de la liquidación originaria impugnada es cuando la Administración no puede superarlo, actuando dicho importe como límite de la nueva liquidación. En el presente caso, el órgano liquidador practicó la segunda liquidación vulnerando de manera evidente el principio de ne reformatio in peius. La Administración, conforme con la valoración efectuada por el recurrente en su autoliquidación, aprovechó la última liquidación para incrementar nuevamente la valoración de los inmuebles, al ofrecérselle una segunda oportunidad para practicar la liquidación que en un primer momento había formulado de forma defectuosa. Por tanto, procede la anulación de la resolución impugnada. Sorpresivamente, la actora solicita, además de la anulación del acto administrativo, la condena a la Administración "a que dicte nueva liquidación provisional, tomando como valor comprobado el que se hizo constar en la primera liquidación provisional. Es decir, pretende la vuelta a la vida de la primera liquidación que había sido previamente anulada a su instancia y por una valoración superior a la que ella misma había efectuado, pero ahora mediante el dictado de una nueva liquidación. Empero, una recta interpretación de la doctrina del doble tiro impide satisfacer en este punto la pretensión formulada por la actora, en la medida en que ello supondría otorgar a la Administración una tercera oportunidad para acertar el disparo. Por tanto, la Sala se limita en este caso a estimar el recurso contencioso-administrativo, declarando la nulidad solicitada por la parte actora.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

SENTENCIA
T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00755/2025

-
Equipo/usuario: SB

Modelo: [N11600 SENTENCIA ART 67 Y SS LRJCA](#)

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico:sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G:15030 33 3 2025 0000419

Procedimiento:PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015191 /2025 /

Sobre:ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña.PROMOCIONES Y GESTIONES DEL TAMBRE, SLU

Síguenos en...



ABOGADO BERNARDO DIEZ GARCIA

PROCURADOR D./D.^a. FERNANDO IGLESIAS FERREIRO

Contra D./D.^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./D.^a. ,

PONENTE: D. CÉSAR ALEXIS GONZÁLEZ FERNÁNDEZ

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.^a

D. JUAN SELLÉS FERREIRO-PDTE.

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D. CÉSAR ALEXIS GONZÁLEZ FERNÁNDEZ

D.^a MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a veintiocho de noviembre de dos mil veinticinco

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo número 15191/2024 interpuesto por la representación procesal de PROMOCIONES Y GESTIONES DEL TAMBRE, S.L.U. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 14 de febrero de 2025 reclamación económico-administrativa 15-02698-2023, por la que se desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de 16 de mayo de 2023 de la Agencia Tributaria de Galicia, Delegación de La Coruña por la que se practica liquidación provisional del ITP y AJD por importe de 15.981,35 euros (expediente número TRA/2018/15/000/0103).

Es parte la Administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO, es parte codemandada la CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA XUNTA DE GALICIA.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. CÉSAR ALEXIS GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.-Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.-Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.-En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 12.749,14 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Posición de las partes.Alegó la parte recurrente la disconformidad a Derecho de la resolución recurrida por vulneración del principio de *reformatio in peius*de la segunda liquidación practicada por la Administración tras la retroacción de actuaciones ordenada en su día por el TEAR que anulaba la previa liquidación por falta de motivación en cuanto a la determinación del valor de los inmuebles para la fijación de la base imponible.

La letrada de la Junta de Galicia y la Abogacía del Estado contestaron a la demanda oponiéndose a las pretensiones del recurrente y afirmando la conformidad a Derecho de la resolución recurrida.

SEGUNDO.- Iter de los hechos de relevancia para la resolución del presente asunto. Del resultado de los escritos de demanda, contestaciones y conclusiones, así como de la documental obrante en autos, procede resaltar los siguientes hechos que no fueron discutidos por ninguna de las partes:

- 1) En una primera comprobación de valores de las 18 parcelas objeto del expediente sitas en el polígono industrial de Piadela (Betanzos) la Administración fijó un valor conjunto total de 2.356.218,90 euros, girándose liquidación provisional el 20 de septiembre de 2020.
- 2) La liquidación fue anulada por el TEAR el 29 de septiembre de 2022 por falta de motivación, al entender que la valoración efectuada mediante dictamen pericial limitado a la aplicación de la orden de precios medios de mercado, concluyendo que el valor final es una cifra abstracta para el obligado tributario al que se priva de los elementos necesarios para aceptar el resultado o combatirlo. El TEAR ordenó la retroacción de las actuaciones (documento 87 del expediente, folios 36 y ss.).
- 3) En ejecución de la resolución del TEAR la Administración fijó un nuevo valor total de las parcelas objeto de comprobación de 3.208.232,03 euros (documento 57 del expediente), fijándose un nuevo valor en la segunda liquidación provisional emitida de 3.128.488,33 euros (documento 95 del expediente, folios 183 y ss.).
- 4) Pese a que en la reclamación económico-administrativa el recurrente esgrimió como fundamento la infracción del principio de *ne reformatio in peius* (documento 7 del expediente), la resolución del TEAR aquí recurrida no se pronunció sobre el motivo de impugnación.

TERCERO.- Prohibición de *reformatio in peius*. Como afirmábamos en [nuestra sentencia 411/2014, de 2 de julio](#) (ECLI:ES:TSJGAL:2014:6502): "[...] Y por último, respecto de la alegada *reformatio in peius*, cabe decir que el principio de *non reformatio in peius* se refiere a la situación global del obligado tributario sin que quepa entrar en el análisis de cada uno de los distintos componentes de la regularización que dan lugar a la liquidación practicada en cuanto a que la ejecución de cada uno sea más perjudicial o no para el obligado tributario. Debe atenderse a la cuota derivada de la liquidación resultante de la ejecución de la sentencia, en términos de determinar si empeora la situación del obligado tributario.

A efectos de estimar la concurrencia o no de una *reformatio in peius* es suficiente comprobar que el resultado final de la nueva liquidación no supere al de la inicialmente dictada y anulada. Si el resultado final, y por tanto la liquidación final, supera el importe de la liquidación originaria impugnada es cuando la Administración no puede superarlo, actuando dicho importe como límite de la nueva liquidación; lo que no sucedía en este caso".

En el presente caso, no consta discutido por ninguna de las partes que la primera liquidación anulada lo fue por importe de 2.356.218,90 euros, mientras que la segunda se elevó a la cifra de 3.208.232,03 euros. En consecuencia, el órgano liquidador practicó la segunda liquidación vulnerando de manera evidente el principio de *ne reformatio in peius*. La Administración, disconforme con la valoración efectuada por el recurrente en su autoliquidación, aprovechó la última liquidación para incrementar nuevamente la valoración de los inmuebles, al ofrecérsele una segunda oportunidad para practicar la liquidación que en un primer momento había formulado de forma defectuosa. Por tanto, procede la anulación de la resolución impugnada.

Sorpresivamente, la actora solicita, además de la anulación del acto administrativo, la condena a la Administración "a que dicte nueva liquidación provisional, tomando como valor comprobado de la totalidad de las parcelas la cifra de 2.356.218,90 €, tal y como se hizo constar en la primera liquidación provisional de 20 de septiembre de 2020 (núm. 600975138135) resultando una cuota a ingresar de 3.232,21 €". Es decir, pretende la vuelta a la vida de la primera liquidación que había sido previamente anulada a su instancia y por una valoración superior a la que ella misma había efectuado, pero ahora mediante el dictado de una nueva liquidación. Empero, una recta interpretación de la doctrina del doble tiro nos impide satisfacer en este punto la pretensión formulada por la actora, en la medida en que ello supondría otorgar a la Administración una tercera oportunidad para acertar el disparo.

Para fundamentar nuestra posición al respecto, citamos la [STS \(sección 2ª\) de 29 de septiembre de 2025 \(rec. 4123/2023\)](#), que resume el estado de la cuestión:

"1.- Sobre el denominado doble tiro. Estado jurisprudencial de la cuestión.

La jurisprudencia de este Tribunal Supremo acerca de la cuestión del conocido como doble tiro surge en varias sentencias (SSTS 15 de septiembre de 2014 -rec. casación nº 3948/2012 -; 29 septiembre de 2014 -rec. casación para unificación de doctrina nº 1014/2023 -; 15 de junio de 2015 -rec. casación nº 1551/2014) y puede resumirse así, de forma obligadamente sintética:

a) Anulación de una liquidación por motivos formales: esto es, cuando se aprecia la existencia de un defecto de forma que ocasiona indefensión.

En estos casos, hemos dicho, cabe la retroacción del procedimiento al momento en que se produjo el defecto, para subsanarlo en el plazo que reste (arts. 104 y 150.5 LGT, así como art. 66 del Real Decreto

Síguenos en...



520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, n la versión aplicable ratione temporalis caso).

b) Anulación de la liquidación por motivos sustantivos:

Se trata de una situación claramente diferente, que no debe confundirse con la anterior. Lo esencial que debe decirse al respecto es que en estos casos, pese a algunas sentencias antiguas del Tribunal Supremo -que interpretaban en un sentido expansivo el art. 150.5 LGT, redacción original- no hay retroacción alguna de actuaciones, porque no hay ningún hito en el procedimiento seguido que incurra en defectos formales causantes de indefensión que deban y merezcan subsanarse, pues la infracción se localiza en la resolución misma.

Partiendo de la base, que ahora no se controvierte, de la admisión por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo del llamado doble tiro, en tanto ha sido reconocido por esta Sala con fundamento en las previsiones normativas ya aludidas, es de recordar que, fuera de los casos propios de la retroacción de actuaciones en un sentido propio, la Administración puede aprobar una nueva liquidación, en sustitución de la previamente anulada, pero si se subordina a ciertas limitaciones: (i) sin tramitar otra vez el procedimiento; (ii) sin completar la instrucción pertinente; (iii) mientras su potestad esté viva, porque no se haya producido la prescripción; además, (iv) la jurisprudencia niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho; y (v) aprecia como límites infranqueables la reforma peyorativa y la contumacia en el error.

Esta relación puede completarse con el añadido de otros requisitos, en tanto son inherentes a la institución que nos ocupa y, además, han sido constatados como tales por la doctrina de esta Sala Tercera, del siguiente modo: (vi) solo se permite la segunda liquidación, pero no otras sucesivas; y (vii): la Administración, al dictar esta segunda liquidación sustitutiva, no ejerce una potestad propia, sino que se halla bajo el mandato del órgano que adoptó la resolución anulada, a cuyos términos debe ajustarse.

Bastaría solo con enunciar estas consideraciones elementales, teniendo a la vista, además, nuestra doctrina sobre la aplicación del principio de buena administración -que consideramos directamente aplicable al caso, como principio interpretativo e informador- para negar que fuera posible una tercera liquidación (la aquí dictada tras la declaración de caducidad) ni, obviamente, la cuarta.

Dentro de esa limitación estructural -acotada por los principios generales del Derecho- en la facultad de repetir los actos anulados mediante el dictado de otros nuevos, destaca una que cobra una importancia decisiva para la resolución del recurso de casación que hoy decidimos, y la formación de doctrina: la de que cabe reiterar una vez los actos para corregirlos, pero no más veces.

Esta afirmación taxativa y la doctrina de la que fluye arranca de tiempos ciertamente pretéritos y, si bien la materia que examinamos ha dado lugar a una jurisprudencia en alguna medida discontinua, claudicante o poco precisa en algunos de sus términos, sí que resulta ser una constante la de que, en la labor de la Administración al reiterar el fallido ejercicio de su potestad, debe quedar limitada a una sola ocasión, la necesaria para corregir el yerro padecido, porque el ciudadano no tiene el deber de soportarlo indefinidamente. Ello rige tanto cuando se trata de retroacción de actuaciones -reservada a la subsanación de defectos de forma- como a la repetición de los actos en cuanto al fondo. Así, cabe mencionar, al respecto, la [STS de 26 de enero de 2002 \(recurso de casación nº 7161/1996\)](#), que cita jurisprudencia anterior:

"[...] Ciertamente, no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación. Tanto en los casos en que esa anulación se haya decretado en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración "acierte" o actúe correctamente. Si, producido el indicado pronunciamiento, la Administración volviera a adoptar una valoración inmotivada, quedaría impedida para reproducirla o rectificarla. Así lo tiene declarado [esta Sala, entre otras, en las antecitadas Sentencias de 29 de Diciembre de 1998 y 7 de Octubre de 2000](#)".

También conviene citar la [sentencia de esta Sala y Sección de 29 de noviembre de 2014 \(recurso de casación para unificación de doctrina nº 1014/2013\)](#), cuyo fundamento cuarto, in fine, razona del siguiente modo:

"[...] No obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [[artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común](#) (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el [artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de](#)

2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española. Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98 , 4723/09 y 6393/09 , FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción".

Consideramos suficiente, a los fines ilustrativos, con la mención de estas sentencias, habida cuenta, además, de que en ellas se citan otras muchas en las que se contiene la misma doctrina, que puede ser consultada, la cual se sustenta en los principios de buena fe, proporcionalidad, eficacia y seguridad jurídica, así como en la proscripción del abuso del derecho.

2.- Las principales cuestiones suscitadas en el auto de admisión del recurso de casación que debemos resolver.

a) Una cuestión primordial que suscita el caso debatido es la de si la falta de motivación constituye un mero defecto formal o lo es sustantivo, atendida, entre otras consideraciones, a la de que la infracción, en estos casos, se localiza no en el procedimiento, de modo que le afecte, sino en la resolución final.

b) Sin embargo, fuera lo sucedido aquí incardinable en una rúbrica u otra -defecto formal o sustantivo-, el auto de admisión nos conduce rectamente a dilucidar si rige en este caso la regla de caducidad del art. 104.5 LGT; pero para situarnos en ese necesario punto de partida, adaptamos el enjuiciamiento del caso, en este recurso de casación, a la calificación, acertada o no, como formal, del defecto de motivación causante de la nulidad, que es por el que se decantó el TEAR de Galicia para invalidar la primera liquidación. Es decir, aceptamos, a los solos efectos dialécticos, que estamos ante un defecto formal, porque así se declaró por el TEAR, prescindiendo de toda indagación al efecto.

Además, sería preciso esclarecer si la caducidad acordada -aquí, habilitante de un procedimiento nuevo y de la posibilidad de una tercera liquidación- solo rige cuando la Administración lleva a cabo el ejercicio directo o propio de la potestad de comprobación -atendido del hecho de que el art. 104 LGT se inserta dentro del Capítulo II sobre "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios"-.

En este caso, además, es llamativo que la ATRIGA dictase las liquidaciones segundas -en ejecución de la resolución del TEAR- y, meses más tarde, acordase de oficio, motu proprio, la caducidad, pero utilizando para ello, de un modo que no puede ser tildado sino de abusivo, una potestad propia, la del art. 104.5 LGT, lo que le habría permitido, con el respaldo de la Sala de Galicia, iniciar un nuevo procedimiento -el tercero de comprobación limitada, conducente a una liquidación que, como ya hemos indicado, sería la tercera.

Esa actividad que, abstractamente, queda habilitada por razón de la caducidad, transforma indebidamente esa función de mera ejecución o cumplimiento de lo mandado por el TEAR en otra cosa distinta, en el surgimiento de un nuevo procedimiento de comprobación que, al margen de la inobservancia de los límites propios del art. 140 LGT, faculta a la ATRIGA para soslayar ese papel reducido que deriva del ámbito de la pura ejecución o cumplimiento de aquella para convertirla en un expediente estrictamente nuevo, situando a la Administración al frente de una potestad que, ahora sí, le correspondería -en plenitud, si bien indebidamente- para actuar libremente, sin las ataduras anteriores.

Este procedimiento resucitado de este modo queda así desvinculado del campo propio de la ejecución ordenada por el TEAR, para discurrir por su cuenta.

3.- La caducidad acordada por la ATRIGA con la finalidad de reiniciar un nuevo procedimiento de comprobación -ex art. 104.5 LGT- además, supone en la práctica una especie de revisión de oficio in malam partem, pues la anulación adoptada de oficio, por caducidad, que aparentemente tendría que provocar un efecto favorable al comprobado, lo ha sido bajo el régimen propio de dicho art. 104.5 LGT, por el que se provoca, como hemos señalado, la apertura de un nuevo procedimiento, ya inconexo con la mera función encaminada a cumplir lo ordenado por el TEAR en vía económico-administrativa; así, la caducidad, decimos, está reñida con la condición que confieren los actos caducos anulados, dictados en ejecución de tal resolución. Se habilita, de este modo, un efecto desfavorable o de gravamen, consecuencia directa de la anulación, por caducidad, de las liquidaciones dictadas.

4.- Conviene, en síntesis, por exigencias lógicas para resolver este recurso, que reformulemos las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, para centrarnos, esencialmente, en la última de las preguntas enunciadas, atendiendo al criterio consolidado de la Sala Tercera, en desarrollo procesal del recurso de casación, conforme al cual es preciso orientar el examen de las cuestiones casacionales a aquellas que, directamente, puedan tener una incidencia en la resolución del recurso de casación.

A tal respecto, no está de más recordar que, además de la finalidad característica de esta modalidad revisora extraordinaria, la de formar doctrina jurisprudencial orientada a la promoción de la seguridad jurídica, mediante el establecimiento y conservación de doctrina que despeje las dudas suscitadas en la comunidad jurídica -ius constitutionis casationis-respecto de la aplicación e interpretación de las normas jurídicas; junto a tal crucial función, decimos, convive otra, inescindible de la anterior e igualmente esencial, por la cual, en el ámbito propio del recurso de casación, debemos examinar la pretensión que al respecto se haya articulado contra la sentencia que se impugna. Sin esta dimensión del llamado *ius litigatoris* ([art. 93.1 LJCA](#)) carecería de sentido propio y verdadero el recurso de casación, que se convertiría en algo distinto a un medio procesal impugnatorio, a un recurso judicial, siquiera extraordinario.

Trasladadas estas reflexiones al caso que nos ocupa, la cuestión que consideramos esencial para la resolución del recurso de casación, a partir de cuya actividad se condensa la formación de doctrina jurisprudencial que aspire al logro de esa seguridad jurídica, es la relativa al 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.

5.- 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 aquella 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.

CUARTO.-Jurisprudencia que se establece.

Somos plenamente conscientes de que la solución alcanzada, sobre la que hemos razonado muy ampliamente, como estación de término de este prolífico itinerario jurídico, entraña per sé la necesaria omisión del análisis de otras cuestiones suscitadas en el recurso de casación y, antes de su promoción y sustanciación, en el proceso de instancia, todas las cuales son, no cabe dudarlo, de gran interés y trascendencia: a) la caracterización como formal o sustantivo del vicio de motivación de los actos y, en relación con ella, el imprescindible juicio sobre la indefensión ocasionada, esto es, la valoración de que "...los defectos formales (...) hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante"; b) la utilización del [art. 104.5 LGT](#) por la Administración gallega fuera del cauce que le es propio, pues la caducidad -no extintiva- que prevé la norma solo cursa en el ámbito de un procedimiento de gestión, de suerte que resultaría, *prima facie*, inconciliable con la mera función vicaria encaminada a dar estricto cumplimiento a un acto revisor del TEAR que anula otro precedente; o c) la interpretación que merece, en el caso debatido, lo prevenido en el [art. 140 LGT](#) sobre el llamado principio de preclusión, esto es, la imposibilidad de reabrir un procedimiento de gestión si no es en presencia de hechos nuevos, entre los que no se encuentran aquellos que pudo tener en cuenta la Administración desde un principio.

Síguenos en...



Todas esas cuestiones, por lo demás necesitadas de futura precisión jurisprudencial dirigida a la consecución de una mayor seguridad jurídica, pese a estar, de un modo explícito o velado dentro de las que suscita el auto de admisión, las consideramos de innecesaria respuesta, toda vez que, como ya hemos anticipado, aunque podrían servir de fundamento a la formulación de doctrina jurisprudencial, no nos serían útiles para dilucidar el litigio, por sí solas.

Expresado de otro modo, si entendemos que debe imperar, con un cualificado valor de doctrina, reforzado y añadido al que ya le había otorgado esta Sala Tercera con reiteración -baste los ejemplos trascritos más arriba-, 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, no cabe, por tanto, detenerse en el examen del proceder de ésta acontecido tras la segunda liquidación y que, precisamente por lo declarado con ese valor potencial y enfático, ya serían improcedentes de suyo, al margen de que concurrieran en ellos nuevas y añadidas causas de nulidad.

Como consecuencia de todo lo razonado, por lo tanto, en la fundamentación jurídica, la Sala fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

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".

Por tanto, nos limitamos en este caso a declarar la nulidad solicitada por la parte actora.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado.

CUARTO.- Costas procesales. De conformidad con el [artículo 139.1 LJCA](#) no procede imponer las costas a ninguna de las partes por las dudas de derecho derivadas de la pretensión formulada por la actora vuelta a la vida de la primera liquidación que había sido previamente anulada a su instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución:

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de PROMOCIONES Y GESTIONES DEL TAMBRE, S.L.U. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 14 de febrero de 2025 reclamación económico-administrativa 15-02698-2023 por la que se desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de 16 de mayo de 2023 de la Agencia Tributaria de Galicia, Delegación de La Coruña por la que se practica liquidación provisional del ITP y AJD por importe de 15.981,35 euros (expediente número TRA/2018/15/000/0103) y, en consecuencia:

ANULAMOS la resolución impugnada por no ser conforme a Derecho.

No se imponen las costas a ninguna de las partes.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el [artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial](#), expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, cumpliendo los requisitos establecidos en los [artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción](#), debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la [Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial](#), bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Así se acuerda y firma.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Síguenos en...



Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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

Síguenos en...

