

**TRIBUNAL SUPREMO****Sentencia 1624/2025 de 11 de diciembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 432/2024****SUMARIO:**

**SUMARIO:** Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración. Doctrina jurisprudencial de «doble tiro». Este caso describe un supuesto de mala praxis en el ejercicio de las potestades administrativas por la incorrecta utilización de los procedimientos tributarios que el Legislador ha puesto a disposición de la Administración para la comprobación, investigación o determinación de la deuda tributaria. Difícilmente se puede justificar o explicar, como ocurrió en el presente supuesto que, tras la fallida y anulada comprobación de valores, se iniciara un procedimiento de comprobación limitada y que, tras una segunda anulación, se comenzara otro nuevo procedimiento, esta vez de inspección. En casos como el enjuiciado, no cabe reiterar procedimientos completos con el objetivo final de regularizar la situación tributaria del contribuyente. La legitimidad inicial de las potestades que arropan a la Administración para el desarrollo de su necesaria actividad de comprobación, investigación y liquidación, se diluye cuando, error tras error, el contribuyente se ve sometido a nuevos procedimientos de aplicación de los tributos, en pos de un eventual acierto, cuando el desacierto es inherente a esta forma de proceder. La jurisprudencia de esta Sala, en definitiva, ha reconocido que la Administración cuando una liquidación ha sido anulada por cuestiones sustantivas que afectan a la relación jurídico tributaria discutida podrá, cuando su potestad no haya prescrito y en ejecución de lo acordado, practicar nueva liquidación ajustada a los criterios fijados por la resolución que acordó la anulación de la inicial. En estos casos, y tras la anulación de la liquidación impugnada, cabe que la Administración dicte otra nueva ajustándose a los términos fijados en la sentencia o resolución anulatoria. Para lo que no está habilitada la Administración, es para iniciar a un nuevo procedimiento de comprobación e investigación, ni para el despliegue de nuevas potestades o prerrogativas más allá de precisas para liquidar en los términos acordados por la decisión anulatoria del órgano de revisión, ya sea jurisdiccional o administrativo. El tribunal reitera la doctrina de la STS de 29 de septiembre de 2025, recurso n.º 4123/2023, que establece que «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».

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
ISAAC MERINO JARA

Síguenos en...



MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.624/2025**

Fecha de sentencia: 11/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 432/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/11/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

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

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

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 432/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

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

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1624/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 11 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 432/2024, interpuesto por el procurador don Benjamín Victorino Regueiro Muñoz en nombre y representación de Cocheras Olívicas de Puentes SAU en liquidación, contra la sentencia de fecha 20 de octubre de 2023, dictada en el procedimiento ordinario 15246/2022, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sobre liquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivado del otorgamiento de una concesión administrativa.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado y el Letrado de la Junta de Galicia en la representación que ostenta.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada en fecha 20 de octubre de 2023, por la Sección Cuarta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el procedimiento ordinario 15246/2022, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de febrero de 2022, que confirmó la dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 12 de julio de 2019, sobre liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivado del otorgamiento de una concesión administrativa, cuyo Fallo decía: «*[D]esestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el representante procesal de la sociedad mercantil "Cocheras Olívicas de Puentes, SA" (luego en liquidación), contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 28.02.22, que confirmó la del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de 12.07.19, sobre liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivado del otorgamiento de una*

Síguenos en...



*concesión administrativa, que también confirmamos, al tiempo que le imponemos a la demandante el pago de las costas causadas)a la adversa, hasta un máximo de 1.500,00. euros. [... ]».*

**SEGUNDO.**-Por el procurador don Benjamín Victorino Regueiro Muñoz se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante Auto de fecha 19 de diciembre de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de 30 días.

**TERCERO.**-Mediante Auto dictado el 27 de noviembre 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 interpuesto contra la sentencia dictada el 20 de octubre de 2023 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 4 de diciembre de 2024, en el cual concluye solicitando *«[q]ue tenga por presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo, y, en su virtud, tenga por personado y parte al Procurador que suscribe, y tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN en tiempo y forma contra la Sentencia 584/2023 de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 20 de octubre de 2023, dictada en el Procedimiento Ordinario 15246/2022 , y previos los trámites procesales oportunos, en su día se dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida, se estime íntegramente el presente recurso en los términos interesados en el cuerpo de este escrito. [... ]».*

**CUARTO.**-Dado traslado conjunto para oposición al abogado del Estado y a la Junta de Galicia, en fecha 24 de marzo de 2025 se presentó escrito por el primero en el que solicitaba: *«[q]ue, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida. [... ]».* Por la representación de la Junta de Galicia, se presentó escrito en fecha 27 de marzo de 2025, interesando: *«[q]ue teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, y en su virtud tenga por formalizada la oposición al recurso de casación de adverso interpuesto, continuando la tramitación del mismo hasta que recaiga Sentencia en la que, previa fijación de la interpretación de las normas sobre las que se refiere el auto de admisión, en los términos antedichos, confirme en su integridad la sentencia de adverso recurrida. [... ]».*

**QUINTO.**-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 28 de marzo de 2025, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 19 de septiembre de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 18 de noviembre de 2025, fecha en que comenzó su deliberación.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes**

**1.1.**-Se impugna en el presente recurso la sentencia de 20 de octubre de 2023 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que desestimó el recurso núm. 15246/2022, interpuesto por la representación procesal de Cocheras Olívicas de Puentes, S.A.U., en liquidación, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 28 de febrero de 2022, que no acogió el recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEAR), de 12 de julio de 2019, desestimatoria de la reclamación frente al acuerdo de liquidación dictado por la Agencia Tributaria de Galicia (ATRIGA) por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD).

**1.2.**-La contienda parte del contrato celebrado el 10 de octubre de 2007 de construcción y explotación de unos aparcamientos subterráneos entre el Ayuntamiento de Vigo y la sociedad

Cocheras Olívicas de Puentes, S.A. La entidad presentó el 7 de noviembre de 2007 la autoliquidación por el ITPyAJD.

**1.3.-**El 13 de mayo de 2008 la sociedad recibió notificación de la Delegación de la Axencia Tributaria de Galicia en Vigo (ATRIGA) del inicio de un procedimiento de comprobación de valores que finalizó con la liquidación provisional dictada el 7 de octubre de 2008, notificada el 24 de octubre de 2008.

**1.4.-**Cocheras Olívicas de Puentes, SA interpuso una reclamación económico-administrativa que fue archivada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia el 20 de mayo de 2009, tras constatar que el órgano de gestión había anulado la liquidación por haber seguido un procedimiento incorrecto.

**1.5.-**Acto seguido se inició por la ATRIGA un procedimiento de comprobación limitada con liquidación que fue notificada el 24 de septiembre de 2009. Por la entidad se interpuso nueva reclamación económico-administrativa que llevó a la anulación del acuerdo por resolución de TEAR notificada el 28 de noviembre de 2012. Los motivos se centraron en la incorrecta determinación de la base imponible.

**1.6.-**El 1 de julio de 2016 se inició un procedimiento de inspección que finalizó por liquidación de 7 de febrero de 2017 por la que se confirmó la propuesta del acta firmada en disconformidad.

**1.7.-**Se interpuso otra reclamación económica-administrativa que fue desestimada por el la resolución del TEAR de 12 de junio de 2019, confirmada en alzada por el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de febrero de 2022.

**1.8.-**Se dedujo recurso contencioso-administrativo en el que se dictó sentencia desestimatoria. La Sala de instancia en sus razonamientos afirma que *«[S]e está en el supuesto de la doctrina del "doble tiro", que impide practicar una tercera liquidación cuando las dos anteriores han sido anuladas por el mismo motivo, lo que no fue el caso, como advirtió la resolución del TEAC de 28.02.22 que aquí se impugna y que el defensor estatal reproduce.*

*En efecto, la constante jurisprudencia encarnada en las SsTS de 26.03.12 (rec. 5827/2009 ) y 29.09.14 (rec. 1014/2013 ), que también sigue esta sala, como por ejemplo, en la sentencia de 16.12.22 (PO 15626/2020 ), sostiene que la facultad de la Administración Tributaria de liquidar de nuevo no es absoluta, de modo que se niega todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error, por lo que reconocerle otra oportunidad para hacerlo deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributaria, conforme dispone el artículo 3.2 de la LGT .*

*Como se ha advertido, no fue este el caso, pues el primer procedimiento de gestión se anuló por ser indebido, en tanto que el segundo lo fue por haberse determinado de forma incorrecta la base imponible, de todo lo cual resulta que ATRIGA pudiera iniciar el tercero de inspección, sobre cuyo resultado de fondo nada alega el letrado de la actora, y de ahí que se tenga que desestimar su recurso. [...].».*

## **SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional**

**2.1.-**Por auto de 27 de noviembre de 2024, se admitió el recurso de casación y se fijó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia *«[D]eterminar, en supuestos en los que han sido anuladas dos liquidaciones dictadas por la Administración respecto de un mismo concepto tributario, aunque por defectos diferentes, 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. [...].».*

**2.2.-**Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 9.3 de la Constitución Española (CE), 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.

## **TERCERO.- Alegaciones de las partes**

**3.1.-**Cocheras Olívicas de Puentes, S.A.U, en síntesis, argumenta que la sentencia impugnada infringe la doctrina del *doble tiro*, que prohíbe a la Administración realizar una tercera liquidación

tras haber anulado dos anteriores por errores sustantivos. La Administración no puede actuar de manera indefinida y reiterativa en sus liquidaciones, ya que esto contraviene principios fundamentales como la buena fe, la seguridad jurídica y la eficacia. Aunque tiene la potestad de liquidar de nuevo tras la anulación de una liquidación, esta potestad no es ilimitada y debe respetar los principios de buena administración y la prohibición del abuso de derecho. También señala que la sentencia infringe el artículo 140.1 de la LGT que proscribe a la Administración iniciar un procedimiento de inspección sin que existan nuevos hechos o circunstancias que justifiquen dicha actuación; impide nuevas regularizaciones sobre hechos ya comprobados.

**3.2.-**El abogado del Estado tras referirse a la doctrina de esta Sala sobre la reiteración del error, puntualiza que la nueva liquidación es válida, ya que no se repite el mismo vicio que causó las anulaciones anteriores, y se apoya en la jurisprudencia que permite a la Administración corregir errores en liquidaciones tributarias. Se solicita que se confirme la sentencia recurrida y se desestime el recurso, estableciendo como doctrina que es posible emitir una tercera liquidación en estos casos, siempre que no se incurra en el mismo error.

**3.3.-**La representación procesal de la Junta de Galicia afirma que la Administración actuó conforme a derecho, ya que las liquidaciones anuladas se basaron en fundamentos jurídicos distintos y no se incurrió en el mismo error. Se argumenta que la potestad de la Administración para regularizar la situación tributaria es legítima y que la actuación administrativa no puede considerarse contumaz ni contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica. Además, se defiende que la Administración tiene derecho a iniciar nuevos procedimientos dentro del plazo de prescripción, y que la anulación de las liquidaciones anteriores no impide la emisión de nuevas liquidaciones si estas se fundamentan en hechos y fundamentos jurídicos diferentes.

#### **CUARTO.- Valoración de las razones de la Sala de instancia**

**4.1.-**Como resumimos en el primer fundamento, se produjeron tres actuaciones de comprobación, explicitadas en tres procedimientos de aplicación de los tributos distintos: (i) una comprobación de valores, (ii) una comprobación limitada y (iii) un procedimiento de inspección, desplegados por la Administración tributaria gallega, todos con el mismo objeto de regularizar el ITPyAJD en su modalidad de ITP autoliquidado por la entidad recurrente con ocasión del contrato de construcción y explotación de unos aparcamientos subterráneos celebrado con el Ayuntamiento de Vigo.

Las dos primeras actuaciones fueron anuladas y el objeto del presente recurso se proyecta sobre la última regularización llevada a cabo en el procedimiento de inspección, que fue confirmado tanto por el TEAC en alzada como por la sentencia objeto de este recurso.

La sentencia de instancia dice que conoce y aplica la doctrina de esta Sala sobre la proscripción de reintegración de actos anulados, pero da por buena la tercera liquidación porque la primera anulación fue consecuencia de una revisión de oficio del propio órgano gestor. Descarta que se trate de una tercera reiteración de actos liquidatorios.

**4.2.-**No compartimos el presupuesto del que parte la sentencia, porque no hizo una correcta valoración de los términos en los que tuvo lugar la primera anulación, puesto que se la atribuye a la iniciativa de la propia Administración y no a la impugnación del contribuyente.

No fue así, la anulación de la comprobación de valores no fue consecuencia de un procedimiento de revisión de oficio, entendiendo por tales los expresamente previstos en el artículo 216 de la LGT, sino por una reclamación económico-administrativa deducida por el obligado tributario contra el resultado de la comprobación de valores.

El órgano de gestión dejó sin efecto la comprobación cuando tuvo conocimiento de la interposición de la reclamación económico-administrativa deducida por la sociedad contra la liquidación notificada el 13 de mayo de 2008. Y el órgano de gestión tuvo conocimiento de la reclamación económico-administrativa, porque el 235.3 de la LGT prevé expresamente que se presente y dirija ante y al órgano que dicta el acto impugnado «*[q]ue lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes [...]*».

En este caso se cumplió la razón que explica el porqué de la previsión legal que obliga a presentar la reclamación económico-administrativa ante el órgano que dicta el acto y no ante el que conoce la revisión. De este modo y a pesar de que ocurra en pocas ocasiones, se le permite al órgano que dictó el acto que, a la vista de los razonamientos y alegaciones cuando se acompañaran al escrito de interposición, reconsidere su decisión anulándolo total o parcialmente en una suerte de reposición implícita. En definitiva, quien llevó a cabo la comprobación de valores y con arreglo al párrafo segundo del citado, anuló el acto «*[a]ntes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición [...]*».



Lo cierto es que la anulación no vino determinada por ninguno de los procedimientos de revisión de oficio a iniciativa de la Administración, como apuntaba la sentencia impugnada, sino por la propia actividad impugnatoria del obligado tributario.

#### **QUINTO.- Valoraciones de la Sala sobre la reiteración de actos anulados**

**5.1.-**El caso que ahora nos ocupa describe un supuesto de mala praxis en el ejercicio de las potestades administrativas por la incorrecta utilización de los procedimientos tributarios que el Legislador ha puesto a disposición de la Administración para la comprobación, investigación o determinación de la deuda tributaria.

Una vez más nos encontramos con una concatenación de liquidaciones, concretamente tres, dictadas en procedimientos fallidos que dieron lugar a la anulación de los dos primeros acuerdos de liquidación. Situaciones como estas, que no se corresponden con el proceder habitual de la Administración tributaria, no deberían producirse, pero han sido enjuiciadas en más ocasiones de las deseadas.

**5.2.-**Como hemos reiterado en las recientes sentencias de 29 de septiembre de 2025, RC 4123/2023 y 11 de noviembre de 2025 RC 4015/2023, esta Sala a partir de las sentencias de 15 de septiembre de 2014, RC 3948/2012; 29 septiembre de 2014, RC 1014/2023; y 15 de junio de 2015 RC 1551/2014, ha fijado los criterios y la doctrina aplicable en estos casos, distinguiendo tanto en función del alcance del vicio invalidante, como estableciendo las diferencias entre la retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones anulatorias.

En síntesis, cuando se produce un vicio de forma o apegado al procedimiento, la consecuencia de la anulación del acto es la retroacción de las actuaciones. Solo opera como instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario, de manera que permita reparar la lesión, el vicio o defecto invalidante en el plazo que reste en función del procedimiento en el que tuvo lugar.

Cuando la anulación está determinada por motivos sustantivos no hay retroacción alguna de actuaciones, porque no hay ningún hito en el procedimiento aplicado que incurra en defectos formales. El vicio está en los términos o criterios que han dado lugar a la resolución impugnada. En estos casos, ajenos a la retroacción de las actuaciones, la Administración podrá aprobar una nueva liquidación, en sustitución de la previamente anulada y siempre cuando su potestad no haya prescrito, subordinada a ciertas limitaciones: (i) se limitará a dictar el nuevo acuerdo de liquidación en los términos fijados por la resolución o la sentencia y con lo que en ellas fuera reconocido; (ii) no podrá tramitar otra vez el procedimiento en el que se dictó el acto anulado ni otro distinto; (iii) no podrá completar la instrucción con nuevas actuaciones; (iv) la nueva liquidación deberá respetar la reforma peyorativa; (v) en todo caso, se proscribire la reiteración en el error; (vi) solo cabe una segunda liquidación, nunca otras sucesivas; (vii) el dictado del nuevo acuerdo de liquidación, tiene lugar en ejecución de lo acordado por la resolución o la sentencia, y se halla bajo el mandato del órgano que adoptó la decisión anulatoria a la que debe ajustarse.

**5.3.-**La jurisprudencia de esta Sala, en definitiva, ha reconocido que la Administración cuando una liquidación ha sido anulada por cuestiones sustantivas que afectan a la relación jurídico tributaria discutida podrá, cuando su potestad no haya prescrito y en ejecución de lo acordado, practicar nueva liquidación ajustada a los criterios fijados por la resolución que acordó la anulación de la inicial. En estos casos, y tras la anulación de la liquidación impugnada, cabe que la Administración dicte otra nueva ajustándose a los términos fijados en la sentencia o resolución anulatoria.

Para lo que no está habilitada la Administración, es para iniciar a un nuevo procedimiento de comprobación e investigación, ni para el despliegue de nuevas potestades o prerrogativas más allá de precisas para liquidar en los términos acordados por la decisión anulatoria del órgano de revisión, ya sea jurisdiccional o administrativo.

**5.4.-**Difícilmente se puede justificar o explicar, como ocurrió en el presente supuesto que, tras la fallida y anulada comprobación de valores, se iniciara un procedimiento de comprobación limitada y que, tras una segunda anulación, se comenzara otro nuevo procedimiento, esta vez de inspección. En casos como el enjuiciado, no cabe reiterar procedimientos completos con el objetivo final de regularizar la situación tributaria del contribuyente. La legitimidad inicial de las potestades que arropan a la Administración para el desarrollo de su necesaria actividad de comprobación, investigación y liquidación, se diluye cuando, error tras error, el contribuyente se ve sometido a nuevos procedimientos de aplicación de los tributos, en pos de un eventual acierto, cuando el desacierto es inherente a esta forma de proceder.

Nada en el ordenamiento jurídico habilita a la Administración tributaria para actuar de este modo. Al contrario, no solo es contrario al principio de buena administración al que tantas veces nos

hemos referido, sino al principio de eficacia con el que se justifica la actuación de la Administración, como proclama el artículo 103.1 de la CE, con sujeción plena a la Ley y al Derecho, reproducido en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

**5.5.-**En contra de lo que se ha venido diciendo, el deber general de contribuir recogido en el artículo 31.1 de la CE no ampara que el contribuyente deba someterse reiteradamente al errático despliegue de las potestades de la Administración. No estamos ante un principio regulador del ejercicio de las potestades públicas, ni mucho menos de las relaciones procedimentales entre Administración y administrado, sino ante un mandato de la Constitución al Legislador, en la previsión de los derechos y deberes de los ciudadanos, para la configuración del sistema tributario *«[i]nspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. [...]»*.

**5.6.-**Desde que el artículo 11 de Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, incorporase como obligaciones del contribuyente la de presentar la autoliquidación, a *«[L]as personas físicas cuya base imponible, determinada de acuerdo con las normas anteriores, resulte superior a cuatro millones de pesetas; Las personas físicas sometidas a la obligación real de contribuir, y Quienes sean requeridos para ello por la Administración. [...]»*, hoy recogida en el artículo 120 de la LGT, nuestro sistema tributario ha pivotado sobre este modelo de gestión donde se exige a los obligados tributarios *«[a]demás de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. [...]»*.

A pesar del encomiable esfuerzo de todos los programas de asistencia y de ayuda que ha desplegado la Administración para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y de su innegable eficacia, lo cierto es que el mayor peso de la gestión sigue descansando a lomos de los particulares. Sobre ellos recae la responsabilidad y obligación no solo de la declaración o comunicación de los datos con relevancia tributaria, sino la de llevar a cabo todo un proceso de cálculo, cuantificación, determinación y, en su caso, pago de la deuda tributaria, correspondiendo a la Administración la posterior labor de comprobación de lo declarado, calculado, cuantificado, determinado y pagado, dando como resultado, en no pocas ocasiones, al despliegue de la potestad punitiva cuando lo comprobado y adeudado no coincide con lo autoliquidado.

**5.7.-**Este modelo, por el que optó el Legislador, no puede ser irrelevante cuando toca valorar el alcance de las prerrogativas y potestades de la Administración tributaria, y su ponderado equilibrio frente a las obligaciones y garantías de los contribuyentes.

Cuando la Administración marra o hace un uso indebido de sus potestades de manera que incurra en un vicio invalidante, deberá prevalecer el contenido de la autoliquidación del contribuyente. El debate no puede reabrirse una y otra vez, haciendo que el administrado soporte no solo las obligaciones materiales y formales que el sistema le ha impuesto, sino los errores en los que haya incurrido la Administración en el ejercicio de sus potestades. Como ya hemos dicho, abrir repetidamente la puerta a nuevos intentos de regularización, resulta incompatible con cualquier principio de buena administración y sobre todo con la seguridad jurídica.

**5.8.-**No debemos perder de vista, que el propio Tribunal Constitucional ha dado especial relevancia a la autoliquidación del contribuyente como hito para cerrar disputas. En el fundamento sexto de la sentencia 182/21 de 26 de octubre, con ocasión de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, el Tribunal consideró como situación jurídica consolidada, y por lo tanto no susceptible de revisión con fundamento en la inconstitucionalidad declarada, las autoliquidaciones que no hubieran sido rectificadas al amparo del artículo 120.3 LGT en el momento del dictado de la sentencia, es decir casi un mes antes de que fuera publicada en BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 2021 y, por lo tanto, conocida por todos en su completa extensión y fundamentación.

Si para el Tribunal Constitucional la autoliquidación constituye el límite para que un contribuyente no pueda reaccionar frente al error más nefando en que puede incurrir el Legislador en la configuración de un tributo, como es su inconstitucionalidad, cómo no vamos a reconocer que constituya el punto de cierre de un debate cuando sea la Administración la que ha hecho un uso indebido de sus potestades.

## **SEXTO.- Fijación de doctrina**

Síguenos en...



Lo dicho no lleva a reiterar la doctrina de la sentencia de 29 de septiembre de 2025, FJ 4º, RC 4123/2023, en la que establecimos que «[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. [...]».

#### **SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones de las partes**

La sentencia aquí impugnada y sus razonamientos no son conformes a la jurisprudencia fijada, puesto que ha permitido a la Administración tributaria abrir y reiterar un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso de inspección, cuando dos anteriores ya habían sido anulados.

Por estas razones, procede declarar que ha lugar al recurso de casación, con la estimación del recurso contencioso-administrativo de instancia y, en su virtud, procede anular los actos administrativos objeto del litigio seguido, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

#### **OCTAVO.- Costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. 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

**1.-**Reiterar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 29 de septiembre de 2025, RC 4123/2023.

**2.-**Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Benjamín Victorino Regueiro Muñoz, en representación de Cocheras Olívicas de Puentes, S.A.U., en liquidación, contra la sentencia de 20 de octubre de 2023 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que desestimó el recurso núm. 15246/2022.

**3.-**Estimar el mencionado recurso contencioso-administrativo núm. 15246/2022, que la entidad formuló contra el acuerdo del del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 28 de febrero de 2022, que no acogió el recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 12 de julio de 2019, desestimatoria de la reclamación frente al acuerdo de liquidación dictado por la Agencia Tributaria de Galicia en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; anulando todos los actos administrativos impugnados en el proceso de instancia, de liquidación o revisión, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

**4.-**No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni 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).