



Roj: **STS 4059/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4059**

Id Cendoj: **28079130022025100221**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/09/2025**

Nº de Recurso: **4123/2023**

Nº de Resolución: **1201/2025**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Galicia,12-11-2020,**
STSJ GAL 2115/2023,
ATS 2960/2024,
STS 4059/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.201/2025

Fecha de sentencia: 29/09/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4123/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/09/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. **Francisco José Navarro Sanchís**

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4123/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. **Francisco José Navarro Sanchís**

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1201/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

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 Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 29 de septiembre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **4123/2023**, interpuesto por el procurador don Ernesto García Lozano Martín, en nombre y representación de **D^a Josefa, D. Luis Enrique y D. Juan Manuel**, contra la sentencia nº 102/2023, de 6 de febrero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso nº 15159/2021. Han comparecido como recurridos el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**; y el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de la **JUNTA DE GALICIA**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. **Francisco José Navarro Sanchís**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 6 de febrero de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Josefa, Don Luis Enrique y Don Juan Manuel contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 12 de noviembre de 2020 que desestima los recursos contra la ejecución interpuestos contra los acuerdos del Jefe del Departamento de Gestión tributaria de la Delegación en Ourense de la Axencia tributaria de Galicia (ATRIGA), dictados en ejecución de la resolución del TEAR de 13 de noviembre de 2015, que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas promovidas frente a liquidaciones practicadas en concepto de Impuesto sobre sucesiones, con motivo del fallecimiento de don Humberto, fallecido el día 28 de noviembre de 2012.

Y, en consecuencia, anulamos las liquidaciones practicadas, debiendo la Administración practicar una nueva en la que pase por los valores declarados por los obligados tributarios respecto de los locales sitos en las calles Curros Enríquez y Valle Inclán, y del solar del Concello de Carballiño; recalculando de nuevo el valor del ajuar doméstico conforme a lo acordado en esta resolución.

Sin imposición de costas [...]".

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña Montserrat Bermúdez Tasende, en nombre y representación de los recurrentes, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 15 de mayo de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas:

2.1 Los artículos 104.5, 139 y 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RRVA). También considera infringida la jurisprudencia existente sobre la interpretación del artículo 140.1 LGT.

2.2. En segundo lugar, la jurisprudencia que proscribe el llamado *dobte tiro*, y en relación con esta, los artículos 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) y 9.3 de la Constitución Española.

2.3. Invoca, asimismo, como infringida, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la interpretación que merece el artículo 57.1.e) LGT.

2.4. Por último, considera vulnerados los artículos 66.2 RRVA, 104 LGT y 47 y 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).



3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 19 de mayo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. García Lozano Martín, en la indicada representación, ha comparecido como recurrente, el 19 de junio de 2023; el Abogado del Estado y el procurador Sr. Vázquez Guillén, en sus respectivas representaciones, como recurridos, lo han hecho, ambos, el 29 de junio de 2023, todos dentro el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala Tercera admitió el recurso de casación en auto de 6 de marzo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 1.1. Precisar de qué plazo dispone la Administración tributaria para dictar una liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa que anula una anterior, con fundamento en la falta de motivación.

1.2. Determinar las consecuencias de la extralimitación en el plazo para tramitar un procedimiento de comprobación y emitir la procedente liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa, en aquellos casos en que la infracción desencadenante de la reiteración lo es por razones pretendidamente formales.

1.3. Precisar si la superación del plazo del que disponen los órganos de gestión para dar cumplimiento a un acuerdo anulatorio, en estos casos, comporta que no pueda iniciarse un nuevo procedimiento con el mismo objeto o, por el contrario, es posible incoar un ulterior expediente, previa declaración de caducidad, mientras no se alcance la prescripción. En particular, esclarecer si la institución de la caducidad, estatuida en el art. 104.4 LGT, es aplicable a los procedimientos en que no se ejercita una potestad propia de comprobación o gestión, sino de mero cumplimiento de lo acordado por un órgano revisor.

1.4. 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 [...]."

2. El procurador Sr. García Lozano Martín interpuso recurso de casación por medio de escrito de 6 de mayo de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] interesa que el Tribunal declare y se pronuncie sobre la actuación irregular de la Administración al dictar una tercera liquidación después de declararse expresamente la caducidad del procedimiento de comprobación en ejecución del TEAR, terminándose el expediente de forma irregular y anómala, sin ejecutarse en tiempo y forma la resolución del TEAR, lo que provoca la nulidad y/o anulación de la nueva liquidación girada (la tercera) e imposibilita la realización de posteriores liquidaciones. Así como de las infracciones cometidas en la Sentencia de instancia, ahora recurrida en casación, al dar la posibilidad a la Administración de girar una cuarta liquidación al incurrir nuevamente la Administración en errores de valoración y otros en la tercera liquidación girada, lo que conlleva la estimación del presente recurso de casación con todos los pronunciamientos ya indicados e interesados por esta parte [...]."

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 25 de junio de 2024, en que resume su posición de defensa de la sentencia, manifestando:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

Las cuestiones de interés casacional merecen las siguientes respuestas, todas las cuales creemos que ya han sido dadas, de una manera o de otra, por la jurisprudencia:

Para dictar una liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa que con fundamento en la falta de motivación anula una anterior y dispone la retroacción de actuaciones, la Administración tributaria dispone del plazo legalmente establecido para el procedimiento de que se trate, descontado el tiempo consumido hasta el momento al que se produzca dicha retroacción.

La consecuencia de la extralimitación en el plazo para tramitar un procedimiento de comprobación de valores y emitir la procedente liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa, en aquellos casos en que la infracción desencadenante de la reiteración lo es por razones formales, es la caducidad de aquel procedimiento, que la Administración debe declarar de oficio.

La superación del plazo del que disponen los órganos de gestión para dar cumplimiento a un acuerdo anulatorio, en estos casos, no impide iniciar un nuevo procedimiento con el mismo objeto; es posible iniciarlo, previa declaración de caducidad, mientras no se consume la prescripción. La institución de la caducidad, estatuida en

el art. 104.4 LGT, es aplicable a los procedimientos en los que, en ejecución de una resolución de un órgano revisor, ha tenido lugar la retroacción de las actuaciones.

La Administración puede, una vez anulada una liquidación en vía económico administrativa por déficit de motivación, dictar nuevos acuerdos de liquidación que sean conformes a Derecho, con sometimiento a los rigurosos límites establecidos por la jurisprudencia sobre el "doble tiro"; de modo que no es conforme a Derecho que pueda intentar una segunda sanación de la misma infracción, pero sí lo es dictar un nuevo acto, dentro de aquellos límites, cuando la infracción que haya motivado la anulación sea diferente. Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...].

La letrada de la Junta de Galicia presentó escrito de oposición el 1 de octubre de 2024, en que resume su posición de defensa de la sentencia, manifestando:

"[...] A la vista de lo antedicho, consideramos que el pronunciamiento que pretende la parte actora debe ser rechazado, siendo el oportuno, a nuestro juicio, el contenido en la propia sentencia recurrida: la conformidad al ordenamiento jurídico superior de los preceptos impugnados, que debe dar lugar al rechazo del recurso de casación y la confirmación de la sentencia de instancia.

Por esto, A LA SALA SUPLENTE, que 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.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 9 de septiembre de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, condensada en las preguntas que suscita el auto de admisión, en precisar de qué plazo dispone la Administración tributaria para dictar una liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa que anula una anterior, con fundamento en la falta de motivación; además, determinar las consecuencias de la extralimitación en el plazo para tramitar un procedimiento de comprobación y emitir la procedente liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa, en aquellos casos en que la infracción desencadenante de la reiteración lo es por razones pretendidamente formales; en tercer lugar, debemos precisar si la superación del plazo del que disponen los órganos de gestión para dar cumplimiento a un acuerdo anulatorio, en estos casos, comporta que no pueda iniciarse un nuevo procedimiento con el mismo objeto o, por el contrario, es posible incoar un ulterior expediente, previa declaración de caducidad, mientras no se alcance la prescripción.

Finalmente, en particular, es preciso esclarecer si la institución de la caducidad, estatuida en el art. 104.5 LGT, es aplicable a los procedimientos en que no se ejercita una potestad propia de comprobación o gestión, sino de mero cumplimiento de lo acordado por un órgano revisor. Y, finalmente, el auto nos reclama que determinemos 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.

SEGUNDO.-Resumen de los hechos de mayor relevancia producidos en la vía administrativa de gestión, económico-administrativa y judicial.

Para una mejor comprensión de lo sucedido en el litigio de instancia y en la vía administrativa previa que condujo al dictado sucesivo de varios actos de liquidación, es preciso reseñar, con suficiente detalle, los hechos atinentes a la regularización inicial, fallida, emprendida por la Administración tributaria gallega, y a las sucesivas llevadas a cabo.

El propio auto de admisión sintetiza los hechos esenciales acaecidos en la vía administrativa y judicial. Pero antes de la expresión de tales hechos, cabe indicar, como resumen de todo lo debatido, que la sentencia,

estimatoria de forma parcial, anuló la liquidación dictada objeto del recurso de instancia, pero ordenando, al tiempo, a la Administración que dictase una nueva liquidación:

"[...] debiendo la Administración practicar una nueva en la que pase por los valores declarados por los obligados tributarios respecto de los locales sitos en las calles Curros Enríquez y Valle Inclán, y del solar del Concello de Carballiño; recalculando de nuevo el valor del ajuar doméstico conforme a lo acordado en esta resolución".

Por tanto, como seguidamente veremos, es preciso tener presente, como elemento de convicción al que este Tribunal Supremo atribuye un valor esencial, que la liquidación que la Sala de esta jurisdicción de Galicia ordena practicar a la ATRIGA sería la cuarta liquidación en el mismo asunto, 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 estructurales, al margen de que en el auto de admisión se hayan suscitado también otras cuestiones relacionadas o concomitantes con ella.

Al respecto, el auto de admisión da cuenta de los hechos fundamentales:

"[...] SEGUNDO.- Cuestión litigiosa y marco jurídico.

La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso es la relativa a las consecuencias del incumplimiento del plazo en la tramitación de un expediente de comprobación, en seno de la actividad de ejecución de una resolución económico-administrativa, más concretamente cuando esta anula la liquidación impugnada por falta de motivación y la extralimitación temporal se halla reconocida en un acto administrativo que declara la caducidad.

Es conveniente hacer un somero repaso al íter procedimental acaecido a fin de justificar la conveniencia de resolver la cuestión suscitada:

- 1) Se practicaron unas primeras liquidaciones por el impuesto sobre sucesiones, dentro de una comprobación de valores en 2014. Contra ellas, los afectados formularon reclamaciones ante el órgano competente.*
- 2) Impugnadas las liquidaciones, el TEAR, el 13 de noviembre de 2015, las anuló por falta de motivación, con retroacción de las actuaciones. Este acuerdo fue notificado a la Administración el día 11 de febrero de 2016.*
- 3) La Administración tributaria, en ejecución del acuerdo del TEAR, elaboró nuevas propuestas de valoración y liquidación (las segundas), notificadas a los interesados en los meses de mayo, junio y julio de 2016.*
- 4) En distintas fechas de diciembre de 2016, se acordó y notificó la **caducidad del procedimiento** y se inició uno nuevo, de comprobación limitada, con propuesta de valoración y liquidación (la tercera), notificada en enero de 2017.*
- 5) La sentencia ahora recurrida, al estimar parcialmente el recurso que ventila, ordena girar las cuartas liquidaciones con base en otros valores distintos a los comprobados y fijando en otra cuantía el ajuar doméstico.*

Los hechos descritos, sobre los que no existe controversia, ya que se reconocen como ciertos en la sentencia recurrida, ponen de manifiesto la necesidad de interpretar los preceptos que a continuación se señalarán a fin de comprobar si le es posible a la Administración dictar hasta cuatro liquidaciones para comprobar un mismo hecho tributario; y, además, incoar un segundo procedimiento de gestión en sede de ejecución cuando se haya agotado el plazo de que disponía para dictar la correspondiente liquidación.

Así, será necesario tomar en consideración, en primer lugar, lo dispuesto en los artículos 104 LGT, dedicado al plazo del procedimiento y a los efectos de falta de resolución expresa; 139, sobre la terminación del procedimiento de comprobación limitada y 140.1, sobre los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, de la LGT.

En relación con la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, deberá interpretarse el 66 RRVA.

Por su parte, también será preciso estar a lo estipulado en los invocados artículos 9.3 y CE y 3.1 LRJSP, de los que se infiere el principio de buena administración, el principio de seguridad jurídica y el principio de buena fe, que pueden resultar concernidos en este asunto.

En último lugar, la parte recurrente interesa la interpretación de los artículos 47 y 48 LPACAP, a fin de discernir si la decisión de revocar una liquidación por defecto de motivación se inserta en una causa de anulabilidad o de nulidad, de lo que dependerá la determinación del plazo del que dispone la administración para emitir una segunda liquidación".

TERCERO.-Criterio de la Sala en este asunto.

- 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 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 temporis* al 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 ejercita 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 llamando *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 embridar 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 trance 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 inadmisibles 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 ímproba 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 prolijo itinerario jurídico, entraña *per se* 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.

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 -basten los ejemplos transcritos 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.

QUINTO.-Resolución de las pretensiones articuladas en el recurso de casación.

La sentencia aquí impugnada, da cabida, mediante la anulación de esa tercera liquidación tributaria -fruto de una actividad comprobadora y liquidadora de la deuda dimanante de la aplicación indebida del art. 104.5 LGT-, a la posibilidad, que ella misma abre en su fallo, del dictado de una cuarta liquidación que, obviamente, abriría el cauce a la posible articulación de un eventual nuevo proceso judicial, para determinar su conformidad con el ordenamiento jurídico.

Por tales razones, procede declarar que ha lugar al recurso de casación, con consiguiente 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.

**SEXTO.-Pronunciamiento sobre 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.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal de **Dª Josefa , D. Luis Enrique y D. Juan Manuel** , contra la sentencia nº 102/2023, de 6 de febrero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso nº 15159/2021.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 15159/2021, deducido por aquellos contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Galicia de 12 de noviembre de 2020, que desestimó los recursos interpuestos contra los acuerdos del Jefe del Departamento de Gestión tributaria de la Delegación en Ourense de la Axencia Tributaria de Galicia (ATRIGA), en ejecución de la resolución del TEAR de 13 de noviembre de 2015, que a su vez estimó en parte las reclamaciones promovidas frente a liquidaciones practicadas en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, girado con motivo del fallecimiento de don Humberto en 2012, anulando todos los actos administrativos impugnados en el proceso de instancia, de liquidación o revisión, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

4º) 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.