

El Tribunal Supremo matiza la doctrina del *doble tiro*: tras la anulación del acto por razones de fondo cabe liquidar iniciando nuevo procedimiento

El TS, en sentencias de 3 y 5 de abril del 2024, matiza su jurisprudencia previa y refuerza la doctrina del *doble tiro*, admitiendo que tras la anulación íntegra de una liquidación tributaria por motivos sustantivos es posible dictar una segunda liquidación iniciando, en caso necesario, un nuevo procedimiento.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

Conforme a una doctrina reiterada del Tribunal Supremo, la Administración tributaria puede dictar una nueva liquidación en ejecución de una resolución o sentencia anulatoria de una liquidación anterior, siempre que no haya prescrito el derecho a regularizar la situación tributaria mediante la correspondiente liquidación. Esta doctrina, comúnmente conocida como del *doble tiro*, encuentra fundamento en los principios de justicia tributaria y eficacia administrativa (arts. 31.1 y 103.1 de la Constitución española o CE).

Ante la anulación del acto administrativo, es preciso diferenciar la naturaleza formal o material del vicio determinante de aquélla, así como su alcance,

parcial o total. Cuando la anulación ha tenido lugar por defectos o vicios formales, cabrá la retroacción de actuaciones con el objeto de reparar las quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario. También se admite la retroacción de actuaciones para integrar los expedientes de comprobación e inspección «cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación» (STS de 29 de septiembre del 2014, rec. 1014/2013). Sin embargo, la retroacción de actuaciones no es un expediente apto para corregir los defectos sustantivos o materiales de la liquidación. En este sentido, como expusimos en el boletín de *Litigación*

Tributaria número 3/2024¹, en un asunto reciente en el que asumimos la defensa letrada con este argumento, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana concluyó que la falta de prueba del presupuesto del acto administrativo impugnado constituye un vicio de fondo, por lo que no puede en ningún caso completarse el expediente vía retroacción cuando tal situación de falta de prueba se deba exclusivamente a la Administración.

Sin embargo, el hecho de que ante una anulación del acto administrativo por motivos sustantivos o materiales no quepa la retroacción de actuaciones no impide que, anulada una liquidación tributaria en vía administrativa o judicial, la Administración tributaria pueda liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito.

Como excepción, en el ámbito sancionador, el principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental impide dictar un nuevo acto cuando una sanción ha sido anulada totalmente por motivos sustantivos o materiales, respecto del mismo sujeto, hechos y fundamento (STS de 11 de abril del 2014, rec. 164/2013).

Pues bien, hasta ahora, en algunas de las sentencias pronunciadas por el Tribunal Supremo sobre esta materia se venía afirmando que, cuando la anulación del acto administrativo se debe a razones sustantivas o de fondo, «únicamente resulta posible [a la Administración] dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva» [SSTS de 19 de noviembre del 2012 (rec. 1215/2011) y de 15 de junio del 2015 (rec. 1551/2014)]. A partir de ello podría concluirse que la Administración, en ejecución de la resolución administrativa o sentencia judicial, puede corregir el defecto material o sustantivo en el

seno del mismo procedimiento en el que se dictó el acto anulado, pero sin practicar nuevas actuaciones y sin iniciar un nuevo procedimiento de comprobación limitada o de inspección. Esta conclusión, alcanzada en distintos pronunciamientos judiciales (por ejemplo, SAN de 19 de abril del 2023, rec. 692/2018), se considera desacertada en las recientes Sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 y 5 de abril del 2024 (rec. 8287/2022 y rec. 96/2023).

Conviene efectuar una breve aproximación a los hechos que originan ambos litigios:

- En la primera, el Tribunal Económico-Administrativo Central había anulado una liquidación del impuesto sobre el valor añadido dirigida al transmitente de un inmueble que afectaba a su derecho a deducir tal impuesto soportado en la compra, ante la falta de acreditación por parte de la Administración de un destino previsible del inmueble en la entidad adquirente incompatible con la correcta renuncia a la exención. Dicho tribunal rechazó que el error cometido, dada su naturaleza material, pudiera subsanarse mediante la retroacción de actuaciones ordenada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional. La Administración inició entonces un nuevo procedimiento inspector de carácter parcial para acreditar el destino previsible del inmueble. El Tribunal Central y la Audiencia Nacional confirmaron que esta segunda liquidación era correcta.
- La segunda sentencia trae causa de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio del 2020 (rec. 1429/2018) en la que se determinó que la Administración tributaria había empleado de forma incorrecta la facultad de calificación prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria. Tras ello, se inició un nuevo proce-

¹ «Hacienda no puede —casi nunca— completar un expediente para mejorar la defensa *ex post* de una liquidación tributaria impropcedente», *Actualidad Jurídica GA_P*; véase en este [enlace](#).

dimiento inspector que finalizó con una nueva liquidación adoptada sobre la base de la existencia de la simulación prevista en el artículo 16 de dicha ley. La entidad recurrente interpuso un incidente de ejecución contra esa liquidación que fue desestimado por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

le está permitido en supuestos de anulación por vicios formales, pero no cuando la liquidación haya sido anulada por adolecer de un defecto sustantivo, dado que en estos casos no le está vedado a la Administración iniciar un nuevo procedimiento y liquidar de nuevo, con los límites anteriormente referidos».

Aunque los hechos que originan ambos pronunciamientos son distintos y uno de ellos resuelve respecto de un supuesto de ejecución de una resolución económico-administrativa, mientras que en el otro se trata de un caso de ejecución de sentencia, la primera de las cuestiones de interés casacional que responder en ambos recursos es esencialmente la misma: si la Administración tributaria, en aquellos casos en los que en virtud de una resolución económico-administrativa o una sentencia judicial se anulan totalmente liquidaciones tributarias por motivos de fondo, puede iniciar un nuevo procedimiento inspector sobre los mismos conceptos tributarios y periodos y con igual alcance y extensión que el previo y dictar una nueva liquidación tras la tramitación del citado nuevo procedimiento.

La segunda liquidación puede adoptarse tras nuevo procedimiento

El Tribunal Supremo responde afirmativamente. El hecho de que en pronunciamientos previos haya declarado que la Administración tributaria puede dictar una nueva liquidación sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, «en forma alguna significa que no pueda incoar un nuevo procedimiento y realizar en el seno del mismo los actos de instrucción necesarios para dictar finalmente un “nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad está viva”, evitando así incurrir en el mismo error que motivó la anulación de la primera liquidación. La adecuada lectura que debe hacerse de dicha expresión es que la Administración no podrá volver sobre el mismo procedimiento y completar en él los actos de instrucción que sean necesarios, pues eso sólo

Asimismo, el Tribunal Supremo apunta que, a diferencia de en los casos de anulación parcial por razones de fondo, en los supuestos de anulación total de la liquidación por idénticas razones, la Administración cumple con su obligación de ejecutar la resolución o sentencia judicial mediante el acuerdo de ejecución confirmatorio de la anulación total de la liquidación tributaria. La nueva liquidación que se adopte *a posteriori*, tras

la iniciación de un nuevo procedimiento inspector si se considera necesario, no constituye una ejecución de aquella resolución o sentencia, sino el ejercicio de la potestad tributaria que le corresponde. Por tanto, la nueva liquidación no queda sometida a las normas sobre plazos para realizar la ejecución, teniendo como límites que la potestad administrativa no haya prescrito (límite difícilmente aplicable, dado que las anulaciones de las liquidaciones tributarias por causa de anulabilidad interrumpen la prescripción), la *reformatio in peius* y la reincidencia o contumacia en el mismo error.

Por último, en aplicación del principio general de conservación de actos y trámites previsto en el artículo 51 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común (Ley 39/2015) y, en especial, del artículo 66.2 del Reglamento de revisión en vía administrativa (RD 520/2005), de aplicación preferente en materia tributaria, la Administración «podrá incorporar en el nuevo procedimiento los actos y trámites no afectados por la causa de anulación». Este mismo principio de conservación de actos y trámites no afectados por la causa de anulación

hace innecesario un acuerdo específico a este respecto por parte del órgano que declara la anulación e impide, asimismo, advertir vicio alguno de anulación derivado de la incorporación en el nuevo procedimiento de los documentos que conformen el expediente electrónico para dictar el nuevo acto de liquidación.

En definitiva, el Tribunal Supremo, en las mencionadas sentencias de 3 y 5 de abril del 2024, reconoce, como ya hacía anteriormente, la facultad de la Administración tributaria de dictar una segunda liquidación tras la anulación íntegra o total de la primera por razones materiales o sustantivas; pero admite expresamente la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento y realizar en su seno los actos de instrucción necesarios. De este modo matiza su jurisprudencia anterior y refuerza la doctrina del *doble tiro*, dando prevalencia a los principios de justicia tributaria y eficacia administrativa frente a los de seguridad jurídica y tutela judicial.

Sin embargo, algunos interrogantes importantes quedan en el aire, como cuál debe ser el tratamiento de los intereses de demora en estos casos y, en especial, cuál debe ser el contenido, alcance y actuaciones desarrolladas en el nuevo procedimiento. Sobre esta última cuestión, el Tribunal Supremo no es del todo claro y se limita a recalcar que la actuación administrativa impugnada es confor-

me a derecho porque «el nuevo procedimiento tramitado no ha seguido una vía de comprobación totalmente alejada de la anterior, sino que se ha limitado a practicar las actuaciones necesarias para dictar otra liquidación en sustitución de la anulada». Hubiera sido deseable mayor concreción en este punto, pero entendemos que esa aseveración permite objetar actuaciones administrativas nuevas y diferentes a las efectuadas en el marco del anterior procedimiento y no alcanzadas por el vicio de anulabilidad, ciñendo las actuaciones del nuevo procedimiento a lo rigurosamente preciso para dictar una nueva liquidación ajustada a derecho.

En todo caso, la principal dificultad que plantea esta doctrina jurisprudencial reside en la excesiva duración de las disputas tributarias, limitando el derecho de los ciudadanos a que se traten sus asuntos imparcial y equitativamente dentro de un plazo razonable (art. 6.1 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos, arts. 41.1 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y art. 24.2 CE).

Habrà que estar atentos a la evolución de esta jurisprudencia en la respuesta a los recursos de casación pendientes en la actualidad ante el Tribunal Supremo [Autos de 28 de junio del 2023 (rec. 24/2023) y de 21 de septiembre del 2023 (rec. 9137/2022)].