



[El Tribunal Supremo y el 'segundo tiro': un vaivén doctrinal que perjudica al contribuyente](#)

Iñigo Coello de Portugal
28/05/2026

La relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes debería regirse por un principio fundamental: la seguridad jurídica. Sin embargo, las actuaciones de las más altas instancias del Estado a menudo generan el efecto contrario. Un claro ejemplo es la fluctuante doctrina del Tribunal Supremo sobre el conocido como «segundo tiro», es decir, la posibilidad de que Hacienda emita una nueva liquidación después de que una anterior haya sido anulada por los tribunales.

Un Laberinto Jurisprudencial: La Doctrina Cambiante del Supremo

Lejos de ofrecer un criterio estable que aporte certidumbre, el Tribunal Supremo ha modificado su postura sobre esta cuestión en un corto periodo de tiempo, creando un escenario de confusión que beneficia a la parte más fuerte: la Administración. El debate se centra en si, tras una anulación por razones de fondo (y no meramente formales), la Agencia Tributaria tiene derecho a una segunda oportunidad para liquidar el impuesto.

Como señala el jurista Jesús Rodríguez Márquez, se ha producido «en la práctica, una nueva modificación de la doctrina del Tribunal Supremo». Según su análisis, el Alto Tribunal parece inclinarse ahora por una postura más restrictiva para la Administración. En sus palabras, el Tribunal «se pronuncia en contra de que la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento de comprobación cuando se ha producido una primera anulación de la liquidación por razones de fondo».

Apunte Jurídico: El principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española, exige que los ciudadanos puedan conocer de antemano las consecuencias de sus actos y las reglas a las que se somete la actuación de los poderes públicos. Los cambios de criterio jurisprudencial no expresos y sucesivos, como los que se observan en la doctrina del «segundo tiro», erosionan este principio y generan una litigiosidad innecesaria, colocando

al contribuyente en una posición de indefensión.

El Criterio Actual: ¿Un Límite al Poder de la Administración?

La novedad, según se desprende de las sentencias más recientes, es que la potestad de la Administración para volver a liquidar ya no es un cheque en blanco. El nuevo acto administrativo no puede ser el inicio de un procedimiento desde cero, sino que debe enmarcarse estrictamente en la «ejecución» de la resolución judicial o administrativa que anuló el primer acto.

Rodríguez Márquez lo explica con claridad: «se afirma, sin distinguir entre anulación total o parcial, que la práctica de la segunda liquidación forma parte de la ejecución, con lo que ésta ya no se agota con la anulación de la primera». Esto significa que el «segundo tiro» solo es posible «en los términos que contemple la resolución del órgano de revisión». En la práctica, esto limita considerablemente la discrecionalidad de la Agencia Tributaria, que no puede usar la anulación para buscar nuevos argumentos o pruebas que no empleó en su primer intento.

Apunte Jurídico: La anulación de un acto administrativo por razones de fondo implica que la pretensión de la Administración era contraria a Derecho. Permitir un nuevo procedimiento de comprobación sobre los mismos hechos y periodo impositivo podría vulnerar el principio *non bis in*

idem en su vertiente procedimental. La ejecución de una sentencia anulatoria debe limitarse a restablecer la legalidad, no a otorgar a la Administración una nueva oportunidad para fundamentar su pretensión inicial.

La Paradoja: Inseguridad en Nombre de la Seguridad Jurídica

Lo más preocupante de esta situación es la forma en que se producen estos cambios. Como denuncia el análisis citado, es «paradójico que una doctrina creada al servicio, entre otros principios, de la seguridad jurídica, sufra alteraciones tan sustanciales en un corto período de tiempo y sin enunciarse, expresamente, tales cambios de criterio».

Esta falta de claridad por parte del Tribunal Supremo obliga a los contribuyentes y a sus asesores a un ejercicio constante de interpretación y adivinación, un terreno pantanoso donde la Administración siempre juega con ventaja. La solución, como se apunta, pasaría por «positivizar» esta doctrina, es decir, regularla por ley de forma clara y precisa. Mientras tanto, los ciudadanos quedan a merced de un vaivén jurisprudencial que socava la confianza en las instituciones y demuestra, una vez más, la fragilidad de los derechos del contribuyente frente al poder del Estado.

Para los aspectos técnicos lean este «post» de D. Jesús Rodríguez Márquez

<https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/se-pu>

[ede-iniciar-un-procedimiento-de-comprobacion-tras-la-anulacion-por-motivos-sustantivos-de-la-liquidacion-practicada-en-otro-previo](#)