

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**

Sentencia n.º 4457/2025 de 22 de diciembre de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 1206/2021

**SUMARIO:**

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración. Doctrina jurisprudencial del «doble tiro».** El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sigue la doctrina del “doble tiro” fijada por el Tribunal Supremo, y anula la resolución dictada por el TEARA, en cuanto que, la facultad propia de la Administración para reiterar el contenido de los actos en sustitución de otros anulados, no autoriza a reiterar esa actividad y concretarla en un tercer o ulteriores actos de liquidación. La parte actora solicita la anulación de la resolución impugnada, al considerar vulnerada la doctrina del Tribunal Supremo sobre el método de comprobación, consistente en la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes. Igualmente, menciona que se ha conculcado la doctrina del Tribunal Supremo que proclama que el derecho de la Administración a corregir las liquidaciones producidas con infracción de alguna garantía, formalidad o insuficiencia de motivación en la comprobación de valores, no tiene carácter ilimitado. La Administración General del Estado y la Junta de Andalucía, interesan la desestimación del recurso, consideran que no existió caducidad alguna del procedimiento, ni prescripción de la acción de la Administración. Como consecuencia del recurso de reposición planteado por la actora, se procedió a dejar sin efecto el procedimiento iniciado y determinó el inicio de otro nuevo procedimiento que comenzó el día 14 de abril de 2014 y terminó con la liquidación de 2 de junio del mismo año. En cuanto a la valoración de los inmuebles, la Administración se limita a la aplicación de los coeficientes y datos incorporados por la actora, que no puede ahora discutir. Por otro lado, no existe ninguna obligación de que la Agencia Tributaria asuma el valor que aporta el dictamen realizado a instancia de la recurrente. La Sala ha estimado el recurso de reposición formulado contra la liquidación y la sanción derivada del mismo, concluyendo que la resolución no es conforme con el ordenamiento jurídico, refiriéndose a la conocida como doctrina del «doble tiro» pues, a su juicio, se habrían practicado hasta tres liquidaciones para determinar el valor del bien inmueble de la demandante. El Tribunal, reitera el criterio seguido por el Tribunal Supremo y manifestado en su sentencia de 17 de noviembre de 2025, donde se proclama 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. Con lo cual, huelga cualquier consideración sobre los motivos que adujeron las Administraciones recurridas sobre la igual o distinta naturaleza de los vicios en los que incurrieron las dos liquidaciones practicadas, o sobre los distintos procedimientos en los que fueron dictadas cada una de ellas; todo ello, sin perjuicio de dar por buenas las autoliquidaciones presentadas en su día por los recurrentes sobre la base de los valores declarados y consignados en ellas.

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA****SENTENCIA****TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SEDE GRANADA****SECCIÓN SEGUNDA****RECURSO Nº 1206/2021****SENTENCIA NUM. 4457 DE 2025****SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO****Ilmo. Sr. Presidente:****Don Luis Ángel Gollonet Teruel****Ilmos. Sres. Magistrados****Don Constantino Merino González****Don Miguel Pardo Castillo (ponente)**

En la ciudad de Granada, a veintidós de diciembre de dos mil veinticinco.

Síguenos en...



Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº **1206/2021** presentado ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, contra la resolución de 25 de marzo de 2021, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granada, que desestimó la reclamación formulada contra la liquidación emitida por la Agencia Tributaria de Andalucía, Gerencia Provincial de Almería, recaída en el expediente con referencia NUM000.

Interviene como parte actora **Dña. Rosa**, representada por la procuradora Dña. Yolanda Reinoso Mochón y asistida por el letrado D. Luis Izquierdo Giménez.

Es parte demandada la **Administración General del Estado** (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía), en cuya representación y defensa actúa la Abogacía del Estado; y la **Junta de Andalucía**, que comparece representada y asistida por la letrada del Ente autonómico.

La cuantía del procedimiento es 10.386,21 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El recurso se interpuso el día 21 de junio de 2021 un frente a la resolución administrativa anteriormente indicada.

Admitido a trámite el recurso se acordó reclamar el expediente administrativo, que ha sido aportado.

**SEGUNDO.-** En su escrito de demanda la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar el dictado de sentencia que, estimando el recurso, anule la resolución impugnada.

**TERCERO.-** En sus escritos de contestación a la demanda, ambas Administraciones demandadas, estatal y autonómica, se opusieron a las pretensiones del actor y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideraron de aplicación, solicitaron que se dictase sentencia íntegramente desestimatoria del recurso en cuanto al fondo.

**CUARTO.-** Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso.

Ha actuado como magistrado ponente el Ilmo. Sr. don Miguel Pardo Castillo, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO.- Objeto del recurso.**

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 25 de marzo de 2021, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granada, que desestimó la reclamación formulada contra la liquidación emitida por la Agencia Tributaria de Andalucía, Gerencia Provincial de Almería, recaída en el expediente con referencia NUM000.

##### **SEGUNDO.- Posición de la parte actora.**

La representación legal de la parte actora solicita la anulación de la resolución impugnada y expone, en síntesis, los siguientes fundamentos de hecho y de Derecho:

Se ha vulnerado la doctrina del Tribunal Supremo sobre el método de comprobación, consistente en la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes.

Por otro lado, igualmente se ha conculcado la doctrina del Tribunal Supremo que proclama que el derecho de la Administración a corregir la liquidaciones producidas con infracción de alguna garantía, formalidad o insuficiencia de motivación en la comprobación de valores, no tiene carácter ilimitado.

Asimismo, si bien en la apartado de antecedentes de hecho, se alude a la caducidad y prescripción, que debió ser declarada de oficio.

##### **TERCERO.- Posición de la Administración demandada.**

**A)** La representación legal de la Administración General del Estado, a través de su representación jurídica, interesa la desestimación del recurso y en apoyo de su posición procesal esgrime los siguientes argumentos, que pasamos a exponer de forma sucinta:

No existió caducidad alguna del procedimiento, ni prescripción de la acción de la Administración. Como consecuencia del recurso de reposición planteado por la actora, mediante resolución notificada el día 26 de julio de 2013, se procedió a dejar sin efecto el procedimiento iniciado y determinó el inicio de otro nuevo procedimiento que comenzó el día 14 de abril de 2014 y terminó con la liquidación de 2 de junio del mismo año.

Síguenos en...



En cuanto a la valoración de los inmuebles, la Administración se limita a la aplicación de los coeficientes y datos incorporados por la actora, que no puede ahora discutir.

Por otro lado, no existe ninguna obligación de que la Agencia Tributaria asuma el valor que aporta el dictamen realizado a instancia de la recurrente.

**B)** La Junta de Andalucía, a través de su representación jurídica, igualmente interesa la desestimación del recurso y, en resumen, expone los mismos argumentos vertidos en el escrito de contestación a la demanda formulado por la Abogacía del Estado.

#### **CUARTO.- Decisión de la Sala.**

Alterando el orden de los motivos de impugnación alegados por la actora, daremos respuesta, en primer término, a la infracción de la doctrina del Tribunal Supremo que cita en su escrito de demanda.

Se refiere a la conocida como doctrina del «doble tiro» pues, a su juicio, se habrían practicado hasta tres liquidaciones para determinar el valor del bien inmueble de la demandante.

Obran en autos las siguientes resoluciones:

1.- Mediante resolución de 26 de junio de 2013, la Gerencia Provincial en Almería de la Agencia Tributaria de Andalucía estimó el recurso de reposición formulado contra la liquidación y la sanción derivada del mismo. Razona dicho acto administrativo en su fundamento de derecho tercero:

*«Se observa indefensión hacia el interesado, al carecer el mismo del documento de comprobación de valores que es la base de la liquidación tributaria y de la sanción misma, por lo que el acto dictado es anulable.*

*Revisado el acto impugnado, las alegaciones del interesado y demás elementos y trámites obrantes en el presente expediente, en uso de las atribuciones que las normas anteriores me confieren como persona titular de la Gerencia Provincial en Almería de la Agencia Tributaria de Andalucía.»*

En particular, se anuló la liquidación que determinó que la cantidad a ingresar debía ser de 13.649,53 euros e impuso una sanción de 7.166 euros.

2.- Poco después, se practicó una nueva liquidación frente a la que se presentó reclamación económico-administrativa, que fue desestimada. No obstante, se interpuso recurso de anulación y, mediante resolución de 29 de septiembre de 2017 se estimó dicho remedio procesal y, en consecuencia, el órgano económico-administrativo anuló la liquidación notificada el día 2 de junio de 2014, por importe de 14.915,45 euros.

3.- Para concluir, en fecha de 6 de marzo de 2018 se notificó la tercera liquidación provisional, objeto del presente recurso, que determinó que la cantidad total resultante de la liquidación era de 10.386,21 euros.

Con base en los presupuestos fácticos descritos, que no han sido discutido de contrario y que, por otro lado, se desprenden con facilidad del análisis del expediente administrativo, el recurso será estimado.

La muy reciente [STS de 17-11-2025 \(rec. 4015/2023\)](#), con cita de la anterior [sentencia de 29-09-2025 \(rec. 4123/2023\)](#), indica:

*«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[...].»*

Y esta última sentencia añade lo siguiente:

*«La [sentencia de 29 de septiembre de 2025](#) no deja margen a ninguna duda o interpretación distinta a la que pueda favorecer los intereses del contribuyente, en este caso, a los intereses de quienes han acudido a esta casación. La citada sentencia fija una doctrina contundente y sin matices, proclamando 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. Con lo cual, huelga cualquier consideración sobre los motivos que adujeron las Administraciones recurridas sobre la igual o distinta naturaleza de los vicios en los que incurrieron las*

*dos liquidaciones practicadas, o sobre los distintos procedimientos en los que fueron dictadas cada una de ellas; todo ello, sin perjuicio de dar por buenas las autoliquidaciones presentadas en su día por los recurrentes sobre la base de los valores declarados y consignados en ellas.»*

Con base en la doctrina jurisprudencial parcialmente transcrita, y siendo evidente que se impugna en este procedimiento la tercera liquidación practicada por la Agencia Tributaria en relación con el mismo concepto, hemos de concluir que la resolución no es conforme con el ordenamiento jurídico.

El recurso contencioso-administrativo será estimado y la resolución anulada.

#### **QUINTO.- Costas.**

De conformidad con el [artículo 139.1 de la LJCA](#), se impone a la Administración demandada el abono de las costas procesales, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el [art. 139.4 de la Ley Jurisdiccional](#), limita su importe, atendidas las circunstancias del caso, a la cantidad de 1.500 euros, únicamente en relación con los honorarios del letrado, por todos los conceptos.

#### **FALLO**

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

**1.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación legal de Dña. Rosa** frente a la resolución de 25 de marzo de 2021, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granada, que desestimó la reclamación formulada contra la liquidación emitida por la Agencia Tributaria de Andalucía, Gerencia Provincial de Almería, recaída en el expediente con referencia NUM000.

**2.- Declarar la disconformidad a Derecho y consiguiente anulación de la resolución impugnada, y la de aquéllas que confirma.**

**3.- Imponer a la demandada el abono de las costas procesales, con el límite indicado en el último fundamento de derecho.**

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al lugar de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del [artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial](#), haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 1749000024120621, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la [D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre](#), salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el [apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma](#) o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

En caso de pago por transferencia se emitirá la misma a la cuenta bancaria de 20 dígitos: IBAN ES5500493569920005001274.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**Diligencia.**-Entregada, documentada, firmada y publicada la anterior resolución, que ha sido registrada en el Libro de Sentencias, se expide testimonio para su unión a los autos. Doy fe.

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