

Procede la anulación inmediata de las liquidaciones del IBI cuando se anula la valoración catastral*

Análisis de la [STS de 18 de mayo de 2020, rec. núm. 6950/2018](#)

Diego Marín-Barnuevo Fabo

*Of Counsel en Pérez Llorca
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto

El objeto del presente comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, en la que, con base en el principio de buena administración, se establece que las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles deben ser inmediatamente anuladas cuando se anula la valoración catastral, sin que sea necesario esperar al momento de notificación de los nuevos valores catastrales.

* El trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación DER2017-86971-P, titulado «Las entidades locales y su financiación: nuevos retos derivados de la reforma del control interno y de los cambios en el sistema tributario local».

1. Supuesto de hecho

En el caso enjuiciado, un contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa contra los nuevos valores catastrales notificados en 2008 y, pasados unos meses, en abril de 2009, obtuvo una resolución estimatoria de su reclamación. En cumplimiento y ejecución de dicha resolución, el Catastro declaró la nulidad de los valores catastrales impugnados y dictó una nueva resolución en septiembre de 2014 (*sic*), asignando nuevos valores catastrales a las fincas de referencia.

En noviembre de 2014, el ayuntamiento de la imposición anuló las liquidaciones de los ejercicios 2008 a 2014 y dictó nuevas liquidaciones, determinando la base imponible en función de los nuevos valores catastrales aprobados por el Catastro.

El contribuyente, sin embargo, consideró que las nuevas valoraciones dadas por el Catastro no se ajustaban a lo dispuesto en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) anulatoria y, por ello, presentó incidente de ejecución contra las mismas. Ese incidente dio lugar a una nueva resolución del TEAR, en marzo de 2015, que volvió a dar la razón al contribuyente y anuló las valoraciones impugnadas.

Tras la segunda anulación de las valoraciones catastrales, el contribuyente presentó ante el ayuntamiento una solicitud de devolución de lo ingresado, porque entendía que «anulados los datos y valores que constituyen la base imponible sobre la cual se realizan las liquidaciones correspondientes, es evidente que dichas liquidaciones son radicalmente nulas».

El ayuntamiento no resolvió la solicitud formulada, lo que llevó al contribuyente a interponer recurso de reposición contra la desestimación tácita. Ese recurso tampoco fue resuelto por el ayuntamiento, lo que motivó la interposición de un recurso contencioso-administrativo contra esa desestimación tácita. El Juzgado número 2 de Gran Canarias estimó el recurso y condenó a la Administración a devolver la cantidad indebidamente cobrada por conside-

rar que las liquidaciones eran nulas de pleno derecho al haberse dictado con base en unos valores que han sido declarado nulos por la propia Administración.

El ayuntamiento de la imposición interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Canarias, que fue estimado por considerar correcta la actuación de la Administración. Según la Sentencia 334/2018, del citado TSJ de Canarias, de 22 de junio de 2018 (rec. núm. 26/2018 –NFJ073905–), del artículo 224.1 de la Ley General Tributaria (LGT) se desprende que la anulación del valor catastral:

[...] no convierte en nula la liquidación girada, sin perjuicio de la correspondiente devolución de ingresos, de forma que si la resolución catastral aumenta dicho valor catastral, lo procedente no será la nulidad de la liquidación, sino la liquidación complementaria por el exceso, mientras que si la resolución catastral disminuye dicho valor, lo procedente será la nueva liquidación y, en su caso, la devolución de ingresos indebidos por la diferencia a favor del sujeto pasivo.

Añade esa sentencia del TSJ que:

[...] para poder devolver los ingresos indebidos es necesario que exista una resolución del Catastro que modifique la valoración catastral, sin que se pueda realizar con la mera resolución del TEAR en el incidente de ejecución, puesto que, mientras la Gerencia del Catastro no ejecute la rectificación, no se puede modificar la liquidación.

El contribuyente interpuso recurso de casación contra la sentencia citada, que fue resuelto por la Sentencia de 18 de mayo de 2020, sobre la que se realiza el presente comentario.

2. Doctrina del tribunal

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) analizada 430/2020, de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 6950/2018 –NFJ077779–), tenía por objeto:

Determinar cuál es el alcance de la declaración de nulidad (ya sea total o parcial) de los valores catastrales en vía económico-administrativa o en vía judicial: si dicha nulidad conlleva también la nulidad de las liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, emitidas con posterioridad y basadas en aquellos valores catastrales o si, por el contrario, atendiendo al carácter bifásico del citado impuesto, dichas liquidaciones son válidas, en tanto que el Catastro no proceda a rectificar o modificar los valores catastrales, pudiendo ser giradas, incluso, con efectos retroactivos.

Para resolver esa cuestión, la sentencia comienza recordando las Sentencias 196/2019, de 19 de febrero de 2019 (rec. núm. 128/2016 –NFJ072686–); 273/2019, de 4 de marzo

de 2019 (rec. núm. 11/2017 –NFJ072912–), y 443/2019, de 2 de abril de 2019 (rec. núm. 2154/2017 –NFJ078470–), en las que se trataba un problema similar, aunque no idéntico.

La Sentencia 273/2019, de 4 de marzo de 2019, resulta especialmente importante porque explica el significado y alcance del sistema dual de gestión catastral y gestión tributaria, que diferencia dos actuaciones administrativas distintas: a) la determinación de los valores catastrales, que corresponde al Estado y se ejerce a través de la Dirección General del Catastro, por lo que es susceptible de reclamación económico-administrativa; y b) la liquidación de la deuda tributaria, que corresponde al ayuntamiento y es susceptible de impugnación ante el mismo ayuntamiento de la imposición.

Del divergente sistema de impugnación de los actos del Estado y municipales se desprende que la impugnación de valores catastrales ante el tribunal económico-administrativo no impide a los ayuntamientos liquidar el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI); y que la impugnación de la liquidación ante el propio ayuntamiento no permite cuestionar la legalidad del valor catastral que ha sido fijado por el Estado. Solo excepcionalmente recuerda la sentencia que es posible cuestionar la legalidad del valor catastral a través de la impugnación de la liquidación, pero debe tratarse de supuestos en los que se aprecie una clara disfunción en la actuación del Catastro que no debería perjudicar al contribuyente diligente.

Como complemento de esa doctrina, añade la sentencia analizada que a) el valor catastral singulariza en el IBI la concreta capacidad económica que grava este tributo municipal, por lo que sería contrario al artículo 31 de la Constitución española (CE) que una aplicación rígida de ese sistema dual impidiera revisar ese valor catastral en un proceso jurisdiccional; b) es asimismo contrario al principio constitucional de eficacia administrativa imponer al obligado tributario la carga de soportar una indebida dilación administrativa; c) la apreciación de los casos encuadrables en este grupo de excepciones se hará de manera casuística o singularizada, mediante un enjuiciamiento que permita apreciar las razones para sostener la improcedencia del valor catastral aplicado en la liquidación litigiosa.

A partir de esas premisas, la sentencia explica que el ayuntamiento tiene una pretensión sustentada en esa gestión dual, pues considera que la normativa vigente determina que el contribuyente que ha conseguido una anulación del valor catastral debe solicitar posteriormente que se modifique ese valor en el padrón correspondiente; y «solo entonces esto es, cuando el Catastro refleje esa nueva realidad procederá que el ente local ajuste su liquidación del IBI al resultado de aquella nulidad, anulabilidad o variación».

Frente a ese argumento, afirma la Sala que una solución como la que postula la parte recurrida puede ser:

[...] la procedente ante situaciones idílicas, esto es, ante supuestos en los que las eventuales modificaciones de aquella información tengan un trasunto inmediato o al menos muy cercano en el tiempo en el ámbito de la gestión tributaria. En otras

palabras, cabría asumir esa tesis si gestión catastral y gestión tributaria (los dos elementos de esa dualidad) fueran razonablemente de la mano y estuvieran perfectamente conectados, de suerte que no se colocara a los contribuyentes a veces ante insólitas situaciones de peregrinaje impugnatorio impropias de un sistema en el que la eficacia de la actuación de los poderes públicos y su sometimiento pleno a la Ley constituyen los parámetros esenciales que deben guiar su forma de conducirse.

Pero en el caso enjuiciado se puede constatar que la realidad no es esa, puesto que el contribuyente logró la anulación del valor catastral en abril de 2009, pero el Catastro no ejecutó la resolución anulatoria hasta septiembre de 2014 (que fue cuando el ayuntamiento modificó las liquidaciones del IBI). Pero, como el contribuyente consideró mal ejecutada la resolución, instó el correspondiente incidente, que dio lugar a una nueva resolución anulatoria de marzo de 2015, por lo que instó la correspondiente anulación de las liquidaciones y el ayuntamiento consideró que era improcedente porque el Catastro no había procedido todavía a modificar esos valores catastrales anulados.

El desarrollo de los acontecimientos pone de manifiesto el perjuicio sufrido por el contribuyente como consecuencia de la mala coordinación entre Catastro y ayuntamiento. Y, en ese contexto, habría que decidir si las liquidaciones del IBI debieron ser anuladas o, por el contrario, deben considerarse válidas hasta el momento en que el Catastro dicte una nueva valoración, como pretendía el ayuntamiento de la imposición.

Para resolver esta cuestión, el TS acude de nuevo al principio de buena administración, implícito en la CE y recogido en los artículos 41 y 42 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que como tantas veces ha señalado:

[...] impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, o aquellas que den lugar a resultados arbitrarios, sin que baste al respecto la mera observancia estricta de procedimientos y trámites. Tal principio reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo (en nuestro caso), es decir, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, impidiendo situaciones absurdas, que generen enriquecimiento injusto o, también, que supongan una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen.

Al aplicar ese principio al caso concreto considera el TS que:

[...] una Administración que sirve con objetividad los intereses generales como nuestra Constitución proclama y que debe atemperarse al indicado principio de

buena administración no puede desconocer, amparándose en la estricta rigidez de la existencia de una dualidad procedimental entre gestión catastral y gestión tributaria, que una liquidación tributaria es, claramente, contraria a Derecho porque ha utilizado como base imponible un parámetro un determinado valor catastral, en nuestro caso que ha sido declarado contrario a Derecho por el órgano competente (en el seno de la «gestión catastral»).

Consecuentemente, no es aceptable mantener la legalidad de las liquidaciones hasta que se dicte una resolución sobre los correctos valores catastrales que ejecute debidamente la decisión del TEAR, para que el interesado inste después la modificación del padrón cuando ya es notorio por resultar de una resolución administrativa firme que los valores sobre los que se han girado las dos liquidaciones son incorrectos. Ello, según reconoce la sentencia, «supondría imponer al contribuyente una carga innecesaria, ilógica y desproporcionada, impropia de una Administración que debe atemperar su conducta a la Ley cuando se ha comprobado insistimos que la base imponible del impuesto girado al contribuyente es contraria a Derecho».

Los elevados costes de impugnación soportados por el contribuyente llevan a afirmar a la Sala que «hubiera resultado exigible para la Hacienda Local por mor de aquel principio de buena administración revocar de oficio sus liquidaciones de IBI cuando ha tenido constancia indubitada de que la base imponible sobre la que se giraron era errónea».

Por todo lo expuesto, la respuesta de la sentencia a la cuestión de interés casacional que determinó la admisión del recurso es la siguiente:

1. Si el contribuyente discute en sede de «gestión catastral» en tiempo y forma los valores asignados a los inmuebles de su propiedad y obtiene una decisión firme que anula tales valores, ordenando efectuar nueva valoración, el ayuntamiento que ha girado el Impuesto sobre Bienes Inmuebles conforme a los valores declarados nulos no puede aducir la existencia de una dualidad del procedimiento para mantener la vigencia de esas liquidaciones. 2. La Hacienda Local, por tanto y en un supuesto como el que nos ocupa, precisamente por la vigencia en nuestro sistema fiscal de aquella dualidad, debe atemperarse a la decisión que adopte el órgano competente de «gestión catastral» y, si esta es anulatoria de la valoración que le permitió girar el tributo, debe dejar sin efecto las liquidaciones correspondientes sin esperar a que se produzca un expresa modificación del padrón, a salvo su derecho, en los términos que legalmente procedan, a emitir nuevas liquidaciones conforme a los valores que, finalmente, sean declarados ajustados a Derecho.

3. Comentario crítico

La cuestión debatida en este recurso de casación consistía en determinar con precisión los efectos derivados de la anulación del valor catastral en la liquidación del IBI, pues

a tenor de lo dispuesto en el artículo 224 de la LGT era posible interpretar que los ayuntamientos no estaban obligados a anular las liquidaciones cuando se producía la anulación del valor catastral, sino cuando la Dirección General del Catastro dictaba un nuevo valor catastral que sustituía al anulado.

El problema planteado, pues, es uno más de los derivados de la gestión dual del IBI, en donde la atribución de las tareas censales al Estado y las tareas de pura gestión tributaria a los ayuntamientos determina la existencia de «dos procedimientos diferentes, dotados cada uno de ellos de vida propia» (Varona Alabern, 2011).

Esa dualidad de procedimientos genera problemas específicos en relación con la impugnación de los valores catastrales (Tejerizo, 2016), motivados principalmente por la disociación entre el momento de notificación del valor catastral (determinante de su plazo de impugnación) y el momento de producir sus efectos, especialmente los derivados de la inclusión del valor catastral en liquidaciones tributarias del IBI devengadas recurrentemente, año tras año. Esa disociación determina que la firmeza del valor catastral en el año X limite las posibilidades de impugnación de todas las liquidaciones del IBI de los años posteriores, porque el artículo 65 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) dispone que la base imponible del impuesto solo pueda ser impugnada «conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario». Y ello, en nuestra opinión, constituye una injustificada limitación del derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes del IBI que no tuvieron la posibilidad de impugnar ese valor catastral en el año X (Marín-Barnuevo, 2019).

Para la resolución del problema planteado, la Sala acude de nuevo al principio de buena administración, que ha fundamentado muchas de las sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS de los últimos años. Se trata de un principio relativamente novedoso que, en realidad, aglutina otras reglas y principios vigentes desde hace años en materia tributaria (Marín-Barnuevo, 2020). En todo caso, es innegable que ese principio ha sido utilizado en los últimos tres años como un eficaz *bálsamo de Fierabrás* que ha servido para justificar cambios muy significativos en la doctrina jurisprudencial.

Según esa reiterada jurisprudencia del TS, este principio:

[...] impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. (*Vid.*, por todas, STS 196/2019, de 19 de febrero de 2019, rec. núm. 128/2016 –NFJ072686–).

Esa interpretación del principio de buena administración fue crucial en la resolución de otros recursos de casación en los que se cuestionaba la posibilidad de impugnar valores

catastrales firmes con ocasión de la impugnación de las liquidaciones del IBI. En esas sentencias, el TS reconoció que, en determinadas situaciones excepcionales, sí es posible esa impugnación, ya que la firmeza del acto impugnado, como concreción del principio de seguridad jurídica, debe ceder ante principios superiores.

Esa primera sentencia fue objeto de distintos comentarios doctrinales (Marín-Barnuevo, 2019; Varona Alabern, 2019; Casas Agudo, 2019) y constituyó el fundamento de otros fallos judiciales sobre la misma cuestión, como fueron las Sentencias del TS 380/2019, de 20 de marzo de 2019 (rec. núm. 3209/2017 –NFJ078476–); 443/2019, de 2 de abril de 2019 (rec. núm. 2154/2017 –NFJ078470–); 628/2019, de 14 de mayo de 2019 (rec. núm. 3457/2017 –NFJ073540–), y 234/2020, 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 5904/2018 –NFJ078479–), que son un lógico antecedente de la sentencia ahora analizada.

La procedencia de aplicar el principio de buena administración en la Sentencia del TS de 18 de mayo de 2020 que estamos analizando es, en nuestra opinión, mucho más evidente que en la de 19 de febrero de 2019, porque la cuestión de fondo se podía resolver mediante una adecuada interpretación del artículo 224 de la LGT, mientras que en la anterior era necesario dejar de aplicar el explícito mandato del artículo 65 del TRLRHL. Por ello creemos que, desde un punto de vista técnico-jurídico, el TS debió haber planteado una cuestión de inconstitucionalidad por la posible contradicción entre el artículo 65 del TRLRHL y el principio de tutela judicial efectiva, aunque también es posible imaginar que la «clara propensión a la conservación de las normas cuestionadas» por parte del Tribunal Constitucional haya influido en la decisión adoptada (Marín-Barnuevo, 2020).

En la sentencia ahora analizada, el dilema planteado es resuelto mediante una interpretación razonable de la norma, sin que exista un mandato legal que queda enervado como consecuencia de la aplicación de dicho principio. La cuestión, pues, se limitaba a determinar la recta interpretación del artículo 224 de la LGT, en donde se dispone que:

[cuando] la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos.

En efecto, de lo dispuesto en el artículo 224 de la LGT y en las demás normas aplicables se desprenden dos interpretaciones razonables sobre esta cuestión:

- a) Que, una vez anulado el valor catastral, el ayuntamiento debe practicar la devolución de las cuotas de IBI ingresadas cuando el Catastro haya ejecutado la resolución anulatoria y notificado la nueva valoración catastral a la Administración local. Esta interpretación tiene sentido porque permite al ayuntamiento devolver

solo la diferencia de cuotas determinadas conforme a uno y otro valor catastral y, además, porque le permite seguir liquidando el impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 77.5 del TRLRHL, esto es, conforme a la información contenida en el padrón catastral.

- b) Que, una vez anulado el valor catastral, el ayuntamiento debe practicar la devolución de las cuotas de IBI ingresadas una vez devenga firme la resolución anulatoria. Esta interpretación también tiene sentido, aunque parece menos eficiente porque obliga al ayuntamiento a realizar una doble regularización: la primera, devolviendo íntegramente las cuotas del IBI calculadas conforme al primer valor anulado; y la segunda, exigiendo el pago de una nueva liquidación, calculada conforme al nuevo valor determinado en ejecución de la resolución anulatoria.

Desde esa consideración, parece razonable defender la primera de las interpretaciones posibles por ser más respetuosa del principio de eficiencia administrativa. Pero en esa comparación no se contemplan los problemas derivados del retraso en la ejecución de las resoluciones anulatorias por parte de la Dirección General del Catastro, que es un factor esencial en el caso enjuiciado. Porque en muchos casos el Catastro tarda varios años en ejecutar la resolución anulatoria, y el contribuyente que logró la estimación del recurso se ve obligado a soportar, con perplejidad, que el ayuntamiento no le devuelva lo pagado y, además, continúa practicando nuevas liquidaciones con base en un valor catastral declarado contrario a Derecho.

Se trata de retrasos en la ejecución de resoluciones anulatorias perfectamente conocidos por todos que, en el supuesto enjuiciado, habían llegado a superar los cinco años de duración. En esos casos, parece evidente que se produce una colisión entre el interés del ayuntamiento en gestionar de forma eficiente sus tributos, de un lado, y el interés del contribuyente en lograr el cumplimiento de las resoluciones judiciales y no asumir nuevas obligaciones tributarias manifiestamente incorrectas, por otro.

En este caso, además, no cabe sancionar el retraso en la ejecución de las resoluciones anulatorias con la caducidad del procedimiento, porque la atribución de un valor catastral a todos los inmuebles es una exigencia legal derivada de la Ley del catastro inmobiliario que despliega sus efectos en muchos órdenes jurídicos. Tampoco parece viable sancionar ese retraso con una correlativa restricción del derecho de liquidación de los ayuntamientos, porque el modelo de gestión dual del impuesto y la falta de responsabilidad de la Administración local en el eventual retraso del Catastro en la ejecución de las resoluciones anulatorias hacen difícilmente admisible esa opción.

Consecuentemente, constatada la existencia de retrasos significativos en la ejecución de resoluciones anulatorias de valoraciones catastrales, y dada la dificultad para compeler al Catastro a ejecutar en plazo las resoluciones anulatorias, parece lógico defender que la interpretación de la normativa aplicable debe hacerse de la forma que resulte más respetuosa con los derechos y garantías del contribuyente, ya que resulta inadmisibles que una

ineficaz actuación del Catastro lesione gravemente el derecho de los contribuyentes a la tutela judicial efectiva y a tributar conforme a su capacidad económica.

Así lo entiende también la sentencia analizada, que destaca expresamente la ejemplar conducta seguida por el contribuyente en los distintos procedimientos tramitados para lograr una tributación conforme a la ley, sin tener que pagar una cuota tributaria superior a la que le corresponde por aplicarse un valor catastral anulado. Es en este punto cuando, de forma impecable, invoca el principio de buena administración para destacar que dicho principio reclama la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente, por lo que el ayuntamiento no puede prescindir del hecho de que los valores catastrales hayan sido anulados amparándose en la rigidez de una dualidad procedimental, ya que ello implicaría aceptar la exigibilidad de unas obligaciones tributarias manifiestamente contrarias a Derecho por haber sido dictadas a partir de un valor catastral declarado contrario a Derecho.

Es más, añade la sentencia analizada que «hubiera resultado exigible para la Hacienda Local por mor de aquel principio de buena administración revocar de oficio sus liquidaciones de IBI cuando ha tenido constancia indubitada de que la base imponible sobre la que se giraron era errónea», lo que constituye un claro mensaje sobre cómo debe actuar en un Estado de Derecho una Administración que actúa con objetividad.

Por todo lo expuesto consideramos impecable la sentencia analizada, tanto en su fundamentación jurídica como en las conclusiones finalmente alcanzadas.

Referencias bibliográficas

- Casas Agudo, D. (2019). En torno a la posible discusión de la valoración catastral del inmueble al hilo de la impugnación de liquidación por el IBI. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019. *Nueva Fiscalidad*, 2, 253-263.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2019). La impugnación de valores catastrales firmes con ocasión de la impugnación de la liquidación del IBI. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 435, 119-126.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de buena administración en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 186.
- Tejerizo López, J. M. (2016). La impugnación de los valores catastrales y de las liquidaciones en el impuesto municipal sobre bienes inmuebles. *Nueva Fiscalidad*, 6, 9-60.
- Varona Alabern, J. E. (2011). *El valor catastral: su gestión e impugnación*. (4.ª ed.). Aranzadi.
- Varona Alabern, J. E. (2019). Dificultades para impugnar el valor catastral que ha devenido firme y la STS de 19 de febrero de 2019. *Quincena Fiscal*, 13, 99-112.