

# La impugnación de valores catastrales firmes con ocasión de la impugnación de la liquidación del IBI

Análisis de la [STS de 19 de febrero de 2019, rec. núm. 128/2016](#)

**Diego Marín-Barnuevo Fabo**

*Of Counsel de 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 19 de febrero de 2019, en la que se analiza la conexión existente entre los actos de gestión catastral y los actos de liquidación, se recuerda que la regla general es la imposibilidad de impugnar los valores catastrales firmes con ocasión de la impugnación de la liquidación, pero se reconoce la posibilidad de admitir esa impugnación en supuestos excepcionales.

## 1. Supuesto de hecho

Después de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 –NFJ054558–), dictada en recurso de casación en interés de ley, un contribuyente advirtió que el ayuntamiento le exigía el pago del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) correspondiente a los inmuebles urbanos, cuando de acuerdo con la doctrina establecida en dicha sentencia el inmueble merecía la calificación de rústico. Considerando que resultaba improcedente la liquidación exigida, presentó recurso contra la misma.

El artículo 14 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) establece el procedimiento de impugnación de los actos de liquidación tributaria local. Por otro lado, el artículo 65 del TRLRHL dispone que la base imponible del IBI estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, «que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario». Consecuentemente, los contribuyentes que quieren impugnar una liquidación del IBI deben seguir el cauce establecido en el artículo 14 del TRLRHL, salvo que el objeto de la impugnación sea el valor catastral, en cuyo caso deberán seguir el cauce previsto en los artículos 213 y siguientes de la Ley General Tributaria (LGT).

En el supuesto considerado, la ilegalidad denunciada derivaba de la incorrecta calificación catastral del inmueble, por lo que cabía entender que el procedimiento de impugnación aplicable era el de la reclamación económico-administrativa establecido en los artículos 226 y siguientes de la LGT. Pero la interposición de este recurso planteaba un problema aparentemente insoslayable: el acto de valoración catastral había devenido firme y, por tanto, los tribunales podían inadmitir el recurso.

Por otro lado, la opción de impugnar la liquidación por el procedimiento del artículo 14 del TRLRHL parecía improcedente, porque el objeto del recurso era, claramente, la calificación catastral del inmueble, que es realizada por el Catastro y utilizada por el ayuntamiento para dictar la liquidación a partir del padrón elaborado por el propio Catastro.

El contribuyente impugnó el acto de liquidación por el cauce del artículo 14 del TRLRHL y obtuvo una resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto. Contra dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Badajoz, que estimó el recurso y acordó dejar sin efecto la resolución impugnada, «por no ser conforme a derecho, con los efectos inherentes a esta de-

claración, debiendo proceder la Administración a girar las liquidaciones de IBI correspondientes a los ejercicios fiscales 2012 a 2015, ambos inclusive, conforme a la naturaleza rústica de la finca litigiosa» (Sentencia de 29 de septiembre de 2016, rec. núm. 134/2016 –NFJ072688–).

Contra dicha sentencia, el Ayuntamiento de Badajoz interpuso recurso de casación que fue admitido a trámite mediante Auto de 1 de marzo de 2017 (rec. núm. 128/2016 –NFJ072687–), en el que se determinó que la cuestión con interés casacional era «determinar si, con ocasión de la impugnación de liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles y para obtener su anulación, el sujeto pasivo puede discutir la calificación (y la consiguiente valoración) catastral de su inmueble, cuando no lo hizo (o haciéndolo dejó que alcanzara firmeza) al tiempo en que le fue notificado individualmente el valor catastral del bien inmueble sujeto a tributación por dicho impuesto».

## 2. Doctrina del tribunal

La Sentencia analizada, de 19 de febrero de 2019 (rec. núm. 128/2016 –NFJ072686–), comienza con una revisión general del modelo de gestión tributaria local, poniendo de manifiesto los problemas que genera la interrelación existente entre procedimientos secuencialmente relacionados, de modo que la validez y eficacia de las actuaciones tributarias dependen de la validez y eficacia de las actuaciones de gestión catastral.

En relación con las actuaciones de gestión catastral, recuerda la sentencia la controversia producida con respecto a la posibilidad de impugnar las ponencias de valores con ocasión de la impugnación de los actos de individualización del valor catastral. El problema, como es sabido, se planteaba por la singular naturaleza de las ponencias de valores (no tienen la consideración de disposiciones generales, sino de actos administrativos) lo que determinaba la imposibilidad de su impugnación indirecta. En relación con esta cuestión, la última jurisprudencia (contenida, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2015, rec. núm. 3469/2013 –NFJ060448–) sentó la siguiente doctrina:

1. La determinación del valor catastral de cada bien inmueble se inicia con la aprobación de la ponencia de valores.
2. La aprobación de la ponencia de valores y la asignación individualizada del valor catastral a cada inmueble son actos que tienen sustantividad propia, aunque estén estrechamente relacionados.
3. Lo normal será que los reparos a la ponencia de valores se hagan respecto de dicho acto, en el momento de su aprobación.
4. Sin embargo, cuando se individualiza cada valor catastral, el interesado puede apreciar defectos o vicios de la ponencia de valores que solo se manifiestan cuando esas reglas se proyectan sobre un bien inmueble particular.

5. Por tanto, no existe inconveniente jurídico alguno que extender la impugnación del valor catastral a los aspectos de la ponencia de valores defectuosos en cuanto tienen incidencia en la determinación individualizada del valor catastral.
6. La ponencia de valores goza de presunción de certeza, por lo que corresponde a la parte recurrente desvirtuar la misma.

Seguidamente recuerda la sentencia que el punto de conexión entre gestión catastral y gestión tributaria está en la determinación de la base imponible del impuesto, que está constituido por el valor catastral. Dicho valor constituye el resultado de la gestión catastral y el punto de partida para la gestión tributaria. Por tanto, a partir de la resolución que adopte el Catastro, corresponderá al ayuntamiento liquidar el impuesto, como rústico o urbano, en función de su calificación y valor catastral.

De acuerdo con ese diseño, considera el tribunal que «habiendo alcanzado la valoración catastral firmeza y resultando inatacable ya, resulta improcedente fundar la impugnación de la corrección de la valoración catastral. La regla general, por tanto, debe formularse en el sentido de que, impugnándose la liquidación, gestión tributaria, no cabe discutir el valor catastral que adquirió firmeza, gestión catastral».

Pero inmediatamente después añade que, a pesar de la regla general, «se dan situaciones excepcionales que van a permitir que ceda esta regla ante principios superiores que deben, en determinadas situaciones, prevalecer frente al principio de seguridad jurídica».

Por tanto, el Tribunal Supremo admite excepciones a la regla general que sí permitirían la impugnación indirecta del valor catastral. Con ello se pretende salvaguardar otros principios básicos superiores, como son el principio de legalidad tributaria y el de capacidad económica, que podrían verse vulnerados si la base imponible del tributo estuviera mal determinada.

La primera excepción reconocida a esa regla general es el supuesto en que no se produjo la notificación individual de los valores catastrales y, por tanto, el contribuyente tuvo noticia de los mismos en el momento de recibir la notificación de la liquidación. Esa excepción fue reconocida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2003 (rec. núm. 6917/1998 –NFJ015950–) recordada en la sentencia analizada, en la que se afirmaba que «la posibilidad de impugnación del valor catastral en el momento de notificación de la correspondiente liquidación queda condicionada pues, a la inexistencia de una notificación de dicho valor por la Administración estatal durante la fase de gestión catastral». Esa misma interpretación fue seguida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2007 (rec. núm. 1208/2002 –NFJ025062–).

La segunda excepción mencionada en la sentencia es de un supuesto inverso, en que la impugnación del valor catastral puede obligar a modificar las liquidaciones tributarias que ya devinieron firmes. En este caso, enjuiciado en la Sentencia de 31 de octubre de 2006,

dictada en interés de ley (rec. núm. 41/2005 –NFJ024429–), se concluye que «ante un fallo firme en la fase de gestión catastral en relación a la elaboración de la ponencia, la Administración municipal ha de estar y pasar por la correspondiente declaración, llevándola sin más a su puro y debido efecto, en cuanto a los recurrentes afectados, al no existir ninguna necesidad de impugnar simultáneamente la asignación de los valores catastrales, por haberse recurrido el acuerdo de la aprobación de la ponencia de que traen causa, y extenderse los efectos estimatorios de esta última impugnación a todos los actos posteriores».

Con la enumeración de esas excepciones mencionadas reconoce el Tribunal Supremo que el valor catastral, aunque hubiera ganado firmeza, no puede permanecer inamovible cuando circunstancias sobrevenidas pusieran de manifiesto la incorrección del valor catastral. En esos casos, la Administración no puede escudarse en la distinción entre gestión catastral y gestión tributaria, porque la exigencia del tributo conforme a una base imponible incorrecta constituye una vulneración del principio de capacidad económica.

En el supuesto considerado, el recurrente considera improcedente la anulación de las liquidaciones porque sería contrario al principio de seguridad jurídica, en tanto supone la revisión de actos firmes y consentidos. También porque produce una vulneración de los procedimientos de impugnación, ya que debió hacerse por los cauces previstos para los actos dictados por órganos del Estado. Y, también, porque la sentencia dictada en primera instancia aumenta sin cobertura legal las competencias municipales, porque reconoce al ayuntamiento la competencia legalmente atribuida al Catastro de anular valores catastrales y sustituirlos por otros.

Frente a esos argumentos, entiende la sentencia que cuando una sentencia del Tribunal Supremo contradice lo que el Catastro expresa, la actuación municipal que modifica los valores catastrales para adecuarlo a lo exigido en dicha sentencia no constituiría una vulneración del artículo 65 del TRLRHL, sino que constituye, lisa y llanamente, el cumplimiento de lo ordenado en dicha sentencia. Porque lo procedente era que el ayuntamiento, a la vista de las sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia, realizara «las liquidaciones sobre el presupuesto de lo ya sentenciado, aun cuando no se correspondiera con lo recogido en el Catastro [...]. Si el Catastro no se modifica a pesar de las sentencias firmes y continúa el ayuntamiento girando los recibos, se está consintiendo un enriquecimiento injusto».

Por todo lo expuesto, concluye que el criterio interpretativo establecido por la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 determina que el inmueble no pudiera calificarse a efectos catastrales como urbano. Ante ello, debe admitirse que «al impugnarse la liquidación de un impuesto, en este caso el IBI, por la incorrección de sus elementos esenciales, como la base imponible, pueda discutirse el valor catastral. Ningún obstáculo existe para el enjuiciamiento en plenitud jurisdiccional de la procedencia y legalidad del impuesto girado, correspondiendo al juzgador valorar los efectos de una declaración administrativa firme que es contradicha por lo declarado en una sentencia firme».

### 3. Comentario crítico

La sentencia se enmarca perfectamente en la línea jurisprudencial de los últimos años, en la que se invoca con frecuencia el «principio de buena Administración» para encontrar soluciones jurídicas justas a problemas derivados de la interpretación literal de la normativa directamente aplicable. Ese principio, como recoge la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2015 (rec. núm. 168/2014 –NFJ073121–), se reconoce en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza del 8 al 10 de diciembre de 2000.

El principio de buena Administración exige a la Administración motivar sus decisiones, y existe una «estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas».

A partir de esta interpretación del principio de buena Administración, se advierte el interés del Tribunal Supremo por encontrar soluciones justas a los problemas planteados, aunque ello suponga un apartamiento del mandato directo contenido en la ley. Pero no se trata solo del interés por hacer justicia del caso concreto, prescindiendo del contenido en la norma aplicable, sino de un interés superior de crear jurisprudencia orientada a la creación de un ordenamiento jurídico más justo, en ejercicio de esa función nomofiláctica que expresamente le reconoce la Ley orgánica 7/2015.

Por ello recuerda esta sentencia que corresponde a los órganos judiciales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo el control de la legalidad de la actuación administrativa, «y en plenitud jurisdiccional enjuiciar la conformidad jurídica de las liquidaciones cuando se pone en cuestión la conformidad de uno de los elementos esenciales del impuesto, como es la base imponible». Es decir, no se trata de revisar la legalidad de la actuación de la Administración, sino de enjuiciar si el resultado de esa actuación administrativa es conforme con el ordenamiento jurídico.

Desde esta perspectiva, el tribunal constata que el sistema de impugnación de los actos de gestión y los actos de liquidación tiene algunas disfuncionalidades que implican una injustificada restricción al principio de tutela judicial efectiva. En el caso enjuiciado, se pone de manifiesto que esa disfuncionalidad permite a la Administración local dictar liquidaciones a partir de unas valoraciones catastrales manifiestamente ilegales y, además, niega al contribuyente el derecho a denunciar la ilegalidad de esa actuación.

El sistema de impugnación diseñado, como afirma la sentencia, condena al contribuyente a un bucle de ribetes kafkianos por haber disociado los efectos de la impugnación

de los actos de gestión catastral y los de liquidación. Sobre todo por la dilación de los procedimientos de revisión, que haría inviable la rectificación de las liquidaciones tributarias pretéritas en el momento de ganar firmeza la sentencia que estimara el recurso interpuesto contra la valoración catastral.

Por todo ello consideramos afortunada la solución adoptada, que, basándose en el principio de buena Administración, antepone a las normas reguladoras de la revisión del IBI los principios de tutela judicial efectiva, del que deriva la eliminación de restricciones injustificadas al derecho de impugnación, y el principio de capacidad económica, del que deriva la prohibición de someter a gravamen manifestaciones de riqueza inexistentes o ficticias.

Y nos parece especialmente importante la doctrina sentada sobre la relevancia jurídica del principio de buena Administración, que, según la sentencia, 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 y mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto».

Aparte de estas consideraciones genéricas, procede hacer otras más concretas sobre el alcance de la jurisprudencia establecida en la sentencia analizada. Porque, como vimos, establece que la regla general es la imposibilidad de discutir el valor catastral que adquirió firmeza, pero seguidamente añade que, en ocasiones, «se dan situaciones excepcionales que van a permitir que ceda esta regla ante principios superiores que deben, en determinadas situaciones, prevalecer frente al principio de seguridad jurídica».

La sentencia, pues, deja abierta la posibilidad de impugnar las valoraciones catastrales devenidas firmes en los supuestos en que concurren circunstancias excepcionales, pero no concreta cuáles podrían ser esas situaciones excepcionales. El único ejemplo que recoge es el supuesto de notificación de la liquidación antes de la notificación de la valoración catastral.

Esa falta de determinación nos parece totalmente lógica, en tanto resulta muy difícil identificar en abstracto todos los supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales que justificarían la inaplicación de la regla general. Deberán ser, pues, los tribunales de justicia quienes poco a poco completen ese listado virtual a medida que vayan resolviendo nuevos recursos.

El Tribunal Supremo ha resuelto a principios de marzo dos conflictos directamente relacionados con esta cuestión. El primero de ellos, resuelto en la Sentencia de 4 de marzo de 2019 (rec. núm. 11/2017 –NFJ072912–), trata un problema muy similar al planteado en la sentencia analizada y hace una recapitulación de la doctrina contenida en aquella. Pero

la Sentencia de 5 de marzo de 2019 (rec. núm. 1431/2017 –NFJ072837–) trata un supuesto distinto en el que se reconoce la excepcionalidad de la situación y la posibilidad de revisar la valoración catastral con ocasión de la impugnación de la liquidación.

En esta Sentencia de 5 de marzo de 2019 se cuestionaba la posibilidad de impugnar los actos de valoración catastral firmes en caso de que se produjera la anulación del planeamiento urbanístico que calificaba un sector como urbanizable. Y, después de analizar la complejidad de la situación, sostiene que «constituye un verdadero paradigma de aquellos supuestos excepcionales que hemos descrito con anterioridad y que de forma singularizada permite analizar aspectos relativos a la gestión catastral con ocasión de cuestionar la liquidación tributaria». Así, una vez valoradas esas circunstancias concurrentes –en las que se destaca que el ayuntamiento tenía delegadas las competencias de la Dirección General del Catastro– concluye que se trata de un supuesto excepcional en el que «resulta posible analizar la naturaleza (y el valor) catastral del inmueble con ocasión de la impugnación de la liquidación».

Se plantearán nuevos casos en el futuro, sin duda, pero para ello será necesario que los interesados ponderen la concurrencia de esas circunstancias especiales que pueden justificar la inaplicación de la regla general. Así, por ejemplo, cabe plantearse la posibilidad de impugnar las valoraciones catastrales firmes por parte del nuevo titular del inmueble en un supuesto de transmisión de la propiedad. En ese caso, cabría interpretar que el nuevo propietario no ha tenido la oportunidad de impugnar esa valoración catastral que constituye la base imponible de las obligaciones tributarias que estará obligado a pagar en los años siguientes; aunque también cabe oponer a ese primer argumento que el nuevo propietario se subroga en la posición jurídica del transmitente y, también, que esa desprotección del nuevo propietario es coyuntural, puesto que en pocos años se producirá una nueva actualización del Catastro que le permitirá impugnar la valoración de su inmueble.

También cabe cuestionar la posibilidad de impugnar esas valoraciones, aunque hubieran devenido firmes, por parte de quienes estén obligados a soportar la repercusión prevista en el artículo 63.2 del TRLRHL. En ese caso, es obvio que la ley impone un deber legal a una persona que tiene la condición de interesado para impugnar la liquidación y, dado que las circunstancias concurrentes le habrían impedido impugnar en tiempo la valoración catastral, sería razonable que tuvieran la posibilidad de denunciar los eventuales vicios de legalidad advertidos en la misma.

Similar consideración merecería el supuesto en que se exige el pago de la deuda, en su condición de responsable subsidiario, al propietario de los bienes afectos al pago de la deuda, en los términos previstos en los artículos 64 del TRLRHL y 43 de la LGT. Menos clara sería, por el contrario, la posibilidad de reconocer esa posibilidad de impugnar valoraciones catastrales firmes a quien, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley de arrendamientos urbanos, asume por contrato el pago de la obligación tributaria del IBI.