



Roj: **STS 5775/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5775**

Id Cendoj: **28079130022023100387**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/12/2023**

Nº de Recurso: **5519/2022**

Nº de Resolución: **1753/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 5856/2022,**

ATS 1742/2023,

STS 5775/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.753/2023

Fecha de sentencia: 21/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5519/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/12/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5519/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1753/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5519/2022, interpuesto por el EXCMO. AYUNTAMIENTO DE ALCALÁ DE HENARES, representado y asistido por el letrado don Mario González Bereijo, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 4 de mayo de 2022, que estimó el recurso de apelación núm. 1069/2021, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Madrid, de fecha 30 de septiembre de 2021, en el procedimiento ordinario núm. 120/2021, en el que se impugna el contra el Acuerdo de 12 de febrero de 2021 de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Alcalá de Henares que resolvió, en reposición, confirmar el Decreto de la Concejala Delegada de Hacienda n.º 2839 de 20 de noviembre de 2020 que, por su parte, había desestimado la solicitud de devolución parcial de los recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ["IBI"] pagados en exceso de los ejercicios 2018 y 2019.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la entidad mercantil ALCOBOX, S.L., representada por el procurador de los tribunales don Jacobo García García, bajo la dirección letrada de don Ángel Rivas Pino.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución Recurrida en casación.

En el recurso de apelación núm. 1069/2021 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 4 de mayo de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" **FALLAMOS:**

PRIMERO.- ESTIMAMOS el recurso de apelación interpuesto por el Procurador D. Jacobo García García, en representación de ALCOBOX SL, contra la sentencia 307/2021, de 30 de septiembre, dictada en el procedimiento ordinario 120/2021 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Madrid, la cual revocamos.

SEGUNDO.- ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por dicha apelante contra la desestimación del recurso de reposición deducido contra la denegación por Decreto de la Concejala Delegada de Hacienda del Ayuntamiento de Alcalá de Henares de 20 de noviembre de 2020 de la devolución de ingresos indebidos relativa a las cuotas del IBI de los años 2018 y 2019 del inmueble con referencia catastral 0126953VK7802S 0001, resoluciones que anulamos, condenando a dicho Ayuntamiento a la devolución de 64.642,19 euros más intereses.

TERCERO.- No imponemos las costas causadas en ninguna de las dos instancias".

SEGUNDO. *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal del EXCMO. AYUNTAMIENTO DE ALCALÁ DE HENARES recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado mediante Auto de 29 de junio de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 8 de febrero de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] **2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

En aquellos supuestos en los que, como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del artículo 18 TRLCI, se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, determinar si es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior sin instar, respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT, todo ello con base en lo dispuesto en el artículo 224.1, párrafo 3º de la LGT.



3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 221.3 y 224.1, párrafo 3º, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]"

CUARTO. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal del EXCMO. AYUNTAMIENTO DE ALCALÁ DE HENARES, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...dicte Resolución por la que se tenga por interpuesto en tiempo y forma **RECURSO DE CASACIÓN** contra la Sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 4 de mayo de 2022, en el Recurso de Apelación núm. 1069/2021, seguido entre el Excmo. Ayuntamiento de Alcalá de Henares y la mercantil ALCOBOX, SL para que, tras los trámites legales oportunos, dicte Sentencia por la que, de conformidad con el art. 93.1 de la LJCA, anule la sentencia recurrida y acuerde que, en virtud del artículo 221.3 de la LGT, no es posible emplear el procedimiento de devolución de ingresos indebidos frente a liquidaciones firmes de IBI afectadas por una alteración catastral. Subsidiariamente, en el caso de que se declare sí es adecuado el procedimiento de devolución de ingresos indebidos para solicitar la devolución de liquidaciones firmes de IBI afectadas por una alteración catastral, declare que tal procedimiento es únicamente adecuado si la alteración catastral proviene de un error o de una falta originaria de información".

QUINTO. *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la mercantil ALCOBOX, S.L., se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...dicte sentencia confirmando la Sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 4 de mayo de 2022, en el Recurso de Apelación núm. 1069/2021, seguido entre el Excmo. Ayuntamiento de Alcalá de Henares y la mercantil ALCOBOX, SL para que, tras los trámites legales oportunos, y acuerde que, sí es adecuado el procedimiento de devolución de ingresos indebidos para solicitar la devolución de liquidaciones firmes de IBI afectadas por una alteración catastral".

SEXTO. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 19 de diciembre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Sobre el debate.*

Se recoge en el auto de admisión los hechos más relevantes para resolver la controversia surgida entre las partes, al respecto se dice lo siguiente:

1º.- Liquidaciones del IBI de los ejercicios 2018 y 2019

El Ayuntamiento de Alcalá de Henares giró las correspondientes liquidaciones del IBI de los ejercicios 2018 y 2019 a Alcobox, S.L., en relación con el inmueble sito en la vía Complutense, n.º 105 del término municipal de Alcalá de Henares con referencia catastral 0126953VK7802S 0001. El valor catastral del bien ascendía a 9.988.559,95 euros del que se derivaba, para cada ejercicio, una cuota del impuesto de 79.608,48 euros, que fueron abonados en tiempo por la mercantil.

2º.- Procedimiento de subsanación de discrepancias ante la Gerencia Regional del Catastro

Disconforme con el valor catastral, Alcobox, S.L. presentó en diciembre de 2018 un escrito ante la Gerencia Regional del Catastro de Madrid a través del cual promovió un procedimiento de subsanación de discrepancias (artículo 18 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo ["TRLRHL"]) que fue estimado mediante resolución de diciembre de 2019, en cuya virtud, el valor del inmueble se redujo a 5.948.411,57 euros, con efectos a partir del año 2020.

Como consecuencia del valor subsanado, la cuota del IBI del ejercicio 2020 quedó cuantificada en 44.313,09 euros.

3º.- Solicitud de devolución de ingresos indebidos por el exceso de pago del IBI en los ejercicios 2018 y 2019



Con fecha 13 de julio de 2020, Alcobox, S.L. presentó ante el Ayuntamiento de Alcalá de Henares una solicitud de devolución de ingresos indebidos por la diferencia entre la cuota resultante del valor catastral subsanado (44.313,09 euros) y las abonadas en los ejercicios 2018 y 2019 calculadas con base en el valor catastral previo (79.608,48 euros, cada una).

La solicitud fue desestimada mediante Decreto n.º 2839, de 20 de noviembre de 2020, de la Concejal Delegada de Hacienda del Ayuntamiento de Alcalá de Henares que, posteriormente, fue confirmado en reposición mediante Acuerdo de 12 de febrero de 2021 de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Alcalá de Henares.

4º.- Recurso contencioso-administrativo

Frente al citado acuerdo, Alcobox, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo que fue resuelto en sentido desestimatorio mediante sentencia n.º 307/2021, de 30 de septiembre de 2021, del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo n.º 6 de Madrid.

La sentencia, tras citar la normativa y jurisprudencia que entendió aplicable, concluyó que, habida cuenta de que las liquidaciones afectadas eran firmes a la fecha de presentación de la solicitud, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 216.e) y 221.1 de la LGT, instado por la mercantil, no era el adecuado para solicitar la devolución, sino que debía haber promovido alguno de los procedimientos especiales de revisión a los que se refiere el artículo 221.3 de la LGT.

5º.- Recurso de apelación

Finalmente, la sociedad interpuso recurso de apelación contra la mencionada sentencia, que se tramitó con el número 1069/2021 ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Con fecha 4 de mayo de 2022 se dictó sentencia que estimó el recurso de apelación. La *ratio decidendi* de la misma se contiene en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto, con el siguiente tenor literal:

"TERCERO. - Es cierto el hecho advertido por el Ayuntamiento de que las SSTS 646 y 664/2020, de 3 de junio (rec. 5368 y 2607/2018) no abordan el problema derivado de la firmeza de las liquidaciones cuya devolución se acuerda. No obstante, sí reparan en la cuestión y explican el motivo por el que no afecta al supuesto concreto planteado:

"En el escrito de interposición del recurso -y, es de reconocer, en el propio auto de admisión- parece indicarse que las liquidaciones de ambos impuestos eran firmes, razón por la cual sólo sería concebible la devolución de ingresos indebidos en los términos del artículo 221.3 LGT, que se remite al artículo 216 y éste al 217, ambos de la LGT, pero tal alegato constituye una cuestión nueva únicamente mencionada de forma marginal en el expresado auto, por lo que queda extra muros del ámbito objetivo de la casación, pues ni la sentencia lo aborda, ni se denuncia respecto de ésta incongruencia omisiva alguna por parte de la Administración recurrente en casación, ni el acuerdo que se recurría en la instancia, resolutorio del recurso de reposición frente a otro anterior, alude a la existencia de liquidaciones firmes y consentidas, pues su razón de decidir se funda, exclusivamente, en el efecto irretroactivo de la subsanación que, en beneficio del titular del inmueble, provoca la rectificación del valor catastral, ex artículo 18 TRLCI."

Pero de estos términos no puede deducirse sin más que ante toda liquidación firme sea preciso acudir a las vías de impugnación del art. 221.3 LGT para obtener la devolución de los ingresos. Precisamente, el art. 224.1 establece una importante salvedad en su tercer párrafo: "Si 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".

Esta regla está contenida en las relativas al recurso de reposición, pero sin duda es aplicable con carácter general, y contiene un tratamiento coherente de las impugnaciones de los impuestos de gestión compartida. Por un lado, prohíbe la suspensión de la función liquidadora por el mero hecho de la impugnación del acto censal, de manera que el órgano encargado de la gestión tributaria está obligado a continuar girando las liquidaciones con arreglo a los datos censales vigentes hasta que el encargado de la gestión censal o catastral del impuesto no haga la alteración procedente. Pero, como lógica contrapartida, autoriza la devolución de los ingresos producidos por consecuencia de las liquidaciones así emitidas en caso de prosperar la modificación o alteración censal, pues manifiestamente se fundaron en elementos erróneos. Por tanto, en caso de que la invalidez total o parcial de la liquidación provenga de una modificación del catastro, como ocurre en este caso, la devolución de ingresos indebidos escapa de la previsión del art. 221.3, bastando con la solicitud de



devolución para que esta proceda sin necesidad de simultanear la revisión de las liquidaciones por alguno de los concretos motivos que menciona el último precepto citado.

Por consiguiente, para el éxito de la devolución del importe de las liquidaciones en esta clase de tributos no es precisa su impugnación independiente y paralela al acto catastral, por lo que tampoco constituye un obstáculo que aquéllas hayan devenido firmes.

CUARTO.- [...]

Por último, la invocación por el Ayuntamiento del valor de la seguridad jurídica no se compagina con la negativa a la devolución del exceso indebidamente abonado por la contribuyente en concepto de IBI. Ante la constancia del error en el valor catastral que había provocado una injustificada alza de la cuota, ALCOBIX acudió al procedimiento y ante el órgano administrativo que podía corregirlo definitivamente, y este así lo hizo, demostrando indubitadamente que las liquidaciones se habían fundado en datos erróneos. Mantener la procedencia de las liquidaciones cuando ha decaído su fundamento choca con los valores tutelados por dicho principio constitucional."

SEGUNDO. *Posición de las partes.*

La parte recurrente considera que la sentencia impugnada ha vulnerado el art. 221.3 de la LGT, en tanto que estando ante actos firmes, las liquidaciones de IBI años 2018 y 2019, sólo cabe la devolución de ingresos indebidos instando alguno de los procedimientos recogidos en el expresado precepto; al no haber observado su dictado se ha infringido el art. 9.3 de la CE, principio de seguridad jurídica. Además, la jurisprudencia ha interpretado que siendo firmes las liquidaciones no es posible realizar a posteriori una reclamación ni siquiera mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Añade la parte recurrente que no es aplicable al caso la doctrina legal emanada de las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2020, rec. cas. 5368 y 2607/2018, en tanto que los supuestos enjuiciados son diferentes al que se debe resolver en el presente, puesto que en aquellas sentencias no se entró sobre la firmeza de las liquidaciones, y además en el caso enjuiciado en aquellas se trataba de una actualización de datos de relevancia catastral procedentes de errores o falta originaria de información, mientras que en nuestro caso "el Catastro en 2017 había incrementado indebidamente la superficie de uso comercial del inmueble en detrimento de la superficie de uso industrial". En definitiva, al hallarnos antes actos administrativos firmes, y no estar ante errores originarios, no procede la utilización del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, sino los procedimientos especiales de revisión del art. 216 LGT, al respecto se remite a lo dicho en la sentencia del Tribunal Supremo 154/2022 de 9 de febrero de 2022.

Precisa la parte recurrente que tanto en el procedimiento administrativo como en sede jurisdiccional se han tratado exclusivamente cuestiones relativas al cauce adecuado para tratar la devolución solicitada, sin que se haya podido estudiar ni debatir sobre su procedencia; lo cual sólo cabe hacerse mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión, en concreto, mediante la revocación.

La oposición al recurso de casación la articula la parte recurrente invocando en primer lugar la inadmisibilidad del recurso por falta de interés casacional objetivo, pues " *En caso de ser admitido esterecurso de casación, la eventual sentencia del TS generaría una doctrina errónea en sí misma, que provocaría daños a las partes afectadas y desconfianza en la administración de justicia, sin que la doctrina o jurisprudencia derivada se consolide para el futuro*". Continúa su exposición haciendo un recordatorio de los avatares sufridos en cuanto al cambio de valoración catastral por el cambio de calificación sufrido, considerando que siendo patente el error sufrido en la valoración catastral y después de su rectificación el Ayuntamiento siga sin devolver lo indebidamente ingresado, ignorando los principios constitucionales de eficacia y economía de gestión, y evitando que se haya visto obligado a exigir la devolución mediante numerosas gestiones, habiendo el Ayuntamiento actuado con mala fe y violando los mandatos constitucionales de actuación eficiente y económica.

TERCERO. *Juicio de este Tribunal.*

Como se ha puesto de manifiesto la parte recurrida en su escrito de oposición cuestiona la admisibilidad del presente recurso de casación, lo que resulta de todo punto improcedente, no ya sólo porque conforme el art. 90.5 de la LJCA, no es recurrible el auto de admisión, y no puede servir el trámite del escrito de oposición como medio impugnatorio del citado auto, sino porque en el auto de admisión, fundamento quinto, contiene las razones, plenamente justificadas, de la selección de la cuestión de interés casacional objetivo.

Dado los términos en los que las partes han desarrollado sus respectivos escritos rectores y a la vista de los términos en los que se pronuncia la sentencia de instancia, resulta de todo punto oportuno hacer un análisis de la justificación vertida en el citado auto de admisión sobre la cuestión de interés casacional formulada.



Dicho fundamento jurídico quinto lleva como título "Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia".

Inicia el auto la justificación centrandó la cuestión en estos términos, " 1. El presente recurso plantea un supuesto en el que, habiéndose liquidado inicialmente el IBI por el valor catastral que, en ese momento, constaba en el Catastro, dicho valor se ve minorado posteriormente tras un procedimiento de subsanación de discrepancias (art. 18 TRLCI), afectando dicha modificación a las liquidaciones giradas previamente que, sin embargo, han adquirido firmeza administrativa. Y en estos casos en los que se evidenciaría un exceso de pago de cuota del impuesto, se suscita la cuestión de si, para obtener la devolución de dicho exceso, es imperativo promover un procedimiento especial de revisión de los referidos en el artículo 221.3 de la LGT o es posible instar directamente la devolución de ingresos indebidos con arreglo al artículo 221.1 de la LGT en relación con el artículo 224.1, párrafo 3º, de la LGT que dispone: "[s]i 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**"."

Es de advertir que la Sala de instancia no aplica al caso el art. 224.1, párrafo 3, sino lo que indica es que " *Esta regla está contenida en las relativas al recurso de reposición pero sin duda es aplicable con carácter general, y contiene un tratamiento coherente de las impugnaciones de los impuestos de gestión compartida*". Anteriormente se ha transcrito la cuestión de interés casacional objetiva formulada en el auto de admisión, en la misma se hace expresa referencia al citado artículo, sin embargo, es de observar, sorpresivamente, que ninguna de las partes en sus respectivos escritos de interposición y de oposición, nada dicen sobre el mismo, ni sobre la regla que según la sentencia se contiene, esto es, dicho precepto es ignorado por completo, aunque del tenor de la pregunta la cuestión a despejar se hace girar sobre él, en tanto que como a continuación se verá, siguiendo el dictado del auto de admisión, el resto de cuestiones que laten en la cuestión formulada han sido objeto de atención y resolución jurisprudencial.

Así, al respecto, el auto recuerda que sobre el 221.3 de la LGT hay pronunciamientos jurisprudenciales desentrañando su sentido, sentencias de 3 de junio de 2020 (rec. 2607/2018, ECLI:ES:TS:2020:1907 y rec. 5368/2018, ECLI:ES:TS:2020:1752), FJ 3º, en las que fijamos la siguiente doctrina (todos los resaltados son añadidos):

"a) El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del artículo 18 TRLCI) proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración.

b) Que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT) es idóneo como instrumento jurídico para recuperar el exceso de lo satisfecho por tales impuestos aquí concernidos -IBI y IIVTNU- cuando, por resolución administrativa posterior a su autoliquidación, el valor catastral sobre cuya base se abonaron resulta disconforme con el valor económico o la realidad física o jurídica de la finca.

c) Que denegar la devolución de lo abonado en exceso, con el argumento de que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos, por aplicación del artículo 18 TRLCI, cuando se es consciente de que, como consecuencia del error fáctico de superficie -y, al reducirse ésta, de valor del inmueble- que ha sido rectificado se ha satisfecho una cuota superior a la debida, quebranta el principio de capacidad económica y, si consta - como aquí sucede-, un término de comparación válido, también el principio de igualdad, **siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos.**"

Jurisprudencia que, como se advierte en el auto, se dictó en supuestos " *en los que el carácter firme o no de las liquidaciones quedó fuera del debate. En efecto, en dichas sentencias hacíamos la siguiente precisión:*

"e) En el escrito de interposición del recurso -y, es de reconocer, en el propio auto de admisión- parece indicarse que las liquidaciones de ambos impuestos eran firmes, razón por la cual sólo sería concebible la devolución de ingresos indebidos en los términos del artículo 221.3 LGT, que se remite al artículo 216 y éste al 217, ambos de la LGT, pero **tal alegato constituye una cuestión nueva únicamente mencionada de forma marginal en el expresado auto, por lo que queda extra muros del ámbito objetivo de la casación**, pues ni la sentencia lo aborda, ni se denuncia respecto de ésta incongruencia omisiva alguna por parte de la Administración recurrente en casación, ni el acuerdo que se recurría en la instancia, resolutorio del recurso de reposición frente a otro anterior, alude a la existencia de liquidaciones firmes y consentidas, pues su razón de decidir se funda, exclusivamente, en el efecto irretroactivo de la subsanación que, en beneficio del titular del inmueble, provoca la rectificación del valor catastral, ex artículo 18 TRLCI."

Se da cuenta también en el auto que otras sentencias se han pronunciado sobre dicho precepto, *sentencias de 18 de mayo de 2020 (rec. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973 ; rec. 1068/2019, ECLI:ES:TS:2020:984 ; y rec.*



2596/2019, ECLI:ES:TS:2020:970), cuya doctrina se ha confirmado y reproducido en otras posteriores, como la citada por la parte recurrente, sentencia de 9 de febrero de 2022 (rec. 126/2019, ECLI:ES:TS:2022:484), FJ 2.10., y se dijo:

"5. **Tratándose de liquidaciones firmes** -como ahora sucede- **el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria** , a cuyo tenor:[...]

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: **no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos**, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.

[...]

8. En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: **la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley "**.

[...]

QUINTO. Contenido interpretativo de esta sentencia.

[...]

a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, **debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.**"

En la línea analizada, añade el auto otros pronunciamientos que versan sobre la posibilidad de impugnar la valoración catastral con ocasión de la impugnación de las liquidaciones del IBI, sentencia de 22 de junio de 2020 (rec. 4692/2017, ECLI:ES:TS:2020:2025),

"PRIMERO. - [...] No consta que [la contribuyente] invocase la revocación de las liquidaciones, esto es, no se ha apoyado en lo dispuesto en el artículo 219 de la Ley General. **Simplemente, recuérdese, solicitó la devolución de los ingresos indebidos** sin apoyarse en ningún precepto, vgr. 217 o 219 de la Ley General Tributaria.

[...]

CUARTO.- [...] a diferencia de lo que acontece en el proceso que nos ocupa (en el que se pretende la devolución del IBI correspondiente a las liquidaciones firmes de los ejercicios 2010, 2011, 2014 y 2015), en los asuntos resueltos en las sentencias 196/2019, de 19 de febrero (recurso de casación núm. 128/2016), 273/2019, de 4 de marzo (recurso de casación núm. 11/2017) y 443/2019, de 2 de abril (recurso de casación núm. 2154/2017) los contribuyentes habían impugnado en plazo las liquidaciones tributarias giradas por el Ayuntamiento de Badajoz en concepto de IBI por la razón esencial de que en esas mismas liquidaciones se valoraban los inmuebles afectados como urbanos -a tenor de su clasificación catastral- cuando, en realidad, no tenían esa naturaleza.

En definitiva, mientras que en dichos recursos no se impugnaron en la instancia liquidaciones de IBI firmes -como ahora sucede-, ni, por tanto, se planteó si tal firmeza obligaba o no a la hacienda municipal a revisar retroactivamente las liquidaciones ya giradas, en el supuesto que ahora analizamos la cuestión está relacionada con la eventual nulidad de los actos tributarios firmes como consecuencia de una jurisprudencia que ha establecido que, a efectos catastrales, los suelos urbanizables sin planeamiento de desarrollo detallado o pormenorizado deben ser clasificados como bienes inmuebles de naturaleza rústica.

Como señalamos en la Sentencia 528/2019, de 14 de mayo (recurso de casación 3457/2017) **en el ámbito del IBI, la revisión de liquidaciones firmes como consecuencia de la necesidad de que el suelo, para ser urbano, cuente con desarrollo urbanístico establecido por instrumento urbanístico apto (exigencia derivada de la jurisprudencia posterior a esas liquidaciones y de la modificación legal efectuada en su aplicación) debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria, lo cual no se ha realizado esta vez.**"



Todo lo cual le lleva al auto de admisión a la conclusión de que *"es posible, en efecto, apreciar como parámetro general que el carácter firme de las liquidaciones impone, cuando se pretenda obtener la devolución de ingresos indebidos derivados de ellas, acudir a los procedimientos de revisión referenciados en el artículo 221.3 LGT."*

Jurisprudencia que no se cuestiona en este. La parte recurrente señala la infracción de este precepto siguiendo al efecto la doctrina jurisprudencial que se ha reproducido. Lo cual, como regla general, resulta insoslayable, así es, y así se ha declarado en numerosas ocasiones por este Tribunal Supremo.

Sin embargo, el problema que subyace en el presente asunto es diferente, lo que es abordado por el auto de admisión, al señalar que *"la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid reputa que ante una liquidación firme no siempre es imperativo acudir a las específicas vías de impugnación señaladas. Al contrario, aprecia que en aquellos supuestos de impuestos de gestión compartida (como el IBI), en los que se haya impugnado un acto censal del mismo y la resolución de dicha impugnación censal afecte al resultado de la liquidación, el artículo 224.1, párrafo 3º, de la LGT permite que se inste la devolución del ingreso indebido directamente mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto en el artículo 221.1 LGT. Criterio del que el Ayuntamiento recurrente discrepa y que entiende contrario a la jurisprudencia previamente sintetizada."*

Resulta categórico el auto de admisión y la cuestión de interés casacional formulada, el problema gira en torno al art. 224.1, párrafo 3, de la LGT, su alcance, en los términos que es utilizado en la sentencia de apelación. A pesar de ello, ya se ha dicho, las partes prescinden absolutamente de ofrecer una interpretación sobre el mismo y un análisis de la sentencia cuando se pronuncia como se ha dejado transcrito.

El auto de admisión pone de manifiesto, a continuación, lo novedoso de la cuestión suscitada, *"Es preciso hacer notar que las sentencias citadas de este Tribunal Supremo han analizado supuestos próximos, pero no plenamente coincidentes con el actual en el que el ingreso indebido derivaría de una modificación del valor catastral tras un procedimiento de subsanación de discrepancias y consta fehacientemente la firmeza de las liquidaciones del IBI. Además, la argumentación de la sentencia de instancia proporciona un enfoque, con base en el artículo 224.1, párrafo 3º de la LGT, no abordado en nuestros previos pronunciamientos y que, en todo caso, es susceptible de trascender a otros supuestos respecto de este y cualquier otro Ayuntamiento y en relación con el impuesto hoy controvertido y con otros que configuren su base imponible a partir del valor catastral [art. 88.2.c) LGT]. Los anteriores motivos permiten apreciar el necesario interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión planteada en este recurso de casación y la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo para su esclarecimiento."*

Pues bien, así las cosas, la parte recurrente incumple la carga procesal que le compete. Obvia la cuestión nuclear, se centra en poner en evidencia que las liquidaciones eran firmes y consentidas y que el procedimiento adecuado para solicitar la devolución de ingresos indebidos es alguno de los contemplados en el art. 221.3 de la LGT, y que no siendo la rectificación originaria no cabía aplicar la jurisprudencia en los términos que anteriormente se han visto; pero ignora absolutamente tanto la *ratio decidendi* de la sentencia de apelación, ya vista, que gira en torno a la aplicación de la regla que identifica en el art. 224.1, párrafo 3, de la LGT, como la cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión, al punto que atendiendo a las peticiones realizadas, *"Por ello interesa a esta parte que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre la siguiente cuestión:*

Si en el caso de liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles afectadas por una alteración catastral procede la devolución solicitada sin necesidad de instar alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 o el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la Ley General Tributaria .

Nuestra pretensión radica en lograr un pronunciamiento de esta Sala que fije sin lugar a dudas que en el caso de liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles afectadas por una alteración catastral únicamente procede su devolución mediante la tramitación de alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 o el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la Ley General Tributaria , solicitando que no se permita forzar ni emplear arbitrariamente los procedimientos contenidos en la LGT y, por lo tanto, se impida hacer uso del plazo de 4 años contenido en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos para tratar de reabrir el debate sobre un acto administrativo que ha devenido firme.

Subsidiariamente, en el caso de que se considere por esta Sala que sí procede la tramitación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos en el caso de liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles afectadas por una alteración catastral, en aplicación de la doctrina de las Sentencias del Tribunal Supremo 646 y 664/2020, de 3 de junio (rec. 5368 y 2607/2018), solicita esta parte que se pronuncie esta Sala sobre si la extensión de esa jurisprudencia resulta de aplicación también a liquidaciones afectadas por una alteración catastral que no provenga de errores o de falta originaria de información. Es decir, que se pronuncie sobre la siguiente cuestión:



Si en el caso de liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles afectadas por una **alteración catastral que no provenga de errores o de falta originaria de información** procede la devolución solicitada sin necesidad de instar alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 o mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la Ley General Tributaria .

Siendo nuestra pretensión, en esta solicitud de pronunciamiento subsidiario, que tal declaración determine indubitadamente que solo procederá la tramitación de ese procedimiento de devolución de ingresos indebidos para el caso de hallarnos ante alteraciones catastrales provenientes de un error o falta originaria de información, por tratarse éstas últimas de cuestiones de hecho, que deben tener un trato claramente diferenciado de supuestos en que se tratan cuestiones jurídicas (como en el caso que nos ocupa, al hallarnos ante un supuesto de variación en la calificación jurídica de determinadas partes del inmueble -uso comercial y uso industrial-), ya que, si ante un error originario de inscripción en el Catastro, los efectos tributarios deben retrotraerse al momento en que se produjo el error, ante un error no originario, los efectos tributarios deben ser coincidentes con la fecha de los efectos catastrales"; ninguna referencia se hace a la aplicación del art. 224.1, párrafo 3, ni siquiera por referencia, se limita a delegar en la propia Sala el esfuerzo que le compete, sin que le corresponda a este Tribunal suplir los defectos o insuficiencias argumentales base de su impugnación.

La sentencia de apelación no aplica el art. 224.1, párrafo 3, sobre el siguiente presupuesto, "Pero de estos términos no puede deducirse sin más que ante toda liquidación firme sea preciso acudir a las vías de impugnación del art. 221.3 LGT para obtener la devolución de los ingresos", sino que, sobre la base del art. 224.1, aplica la regla general que se expresa y concreta respecto del recurso de reposición en el mismo "... contenida en las relativas al recurso de reposición, pero sin duda es aplicable con carácter general, y contiene un tratamiento coherente de las impugnaciones de los impuestos de gestión compartida sobre el siguiente presupuesto". Efectivamente, el art. 224.1.párrafo 3, no es aplicable al caso, el precepto regula los casos de suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, en nuestro caso no se ha recurrido acto censal alguno en reposición, ahora bien, como bien indica la sentencia de apelación, sí se contiene en el mismo la regla general para los tributos de gestión compartida, como es el caso del IBI, en que la impugnación del valor catastral no es motivo para suspender la gestión liquidatoria que lleve a cabo el Ayuntamiento, con el resultado, en su caso, de la rectificación de la liquidación girada y su sustitución por otra que contemple el valor catastral definitivamente fijado. Consideró la Sala de apelación que dicha regla general es aplicable al caso enjuiciado. El problema que se suscita no es el de aplicación de la citada regla, que como ahora se verá ha sido acogida por la jurisprudencia, sino si al caso enjuiciado se le aplica esta regla. Tiene razón la Sala de apelación, cuando afirma con carácter general, que "de estos términos no puede deducirse sin más que ante toda liquidación firme sea preciso acudir a las vías de impugnación del art. 221.3 LGT para obtener la devolución de los ingresos". Al respecto cabe recordar lo dicho en la sentencia de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 6950/2018 -añadimos negritas para resaltar aquellos pasajes de más interés-:

" La dualidad "gestión catastral"- "gestión tributaria" no permite, en el caso que nos ocupa, dar por válida la actuación del ente local que se discute en el proceso.

1. La dualidad que acaba de mencionarse es aducida por ambas partes -muy especialmente, por la Hacienda Local- para justificar las pretensiones que deducen.

Dice el ayuntamiento de Tías, en efecto, que tal dualidad supone algo muy simple: el contribuyente que ha conseguido del órgano (estatal) competente una nulidad, anulabilidad o variación del valor catastral de un inmueble debe solicitar posteriormente que se modifique ese valor en el padrón correspondiente; **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, modificándola en lo que resulte menester con las devoluciones de ingresos a que hubiere lugar incluidos los intereses de demora.**

Pero antes de esa modificación, siempre según la parte recurrida, el ayuntamiento debe liquidar y mantener esa misma liquidación *siempre, en todo caso* y en los términos que resulten de los datos del Catastro, so pena de vulnerar lo dispuesto en el artículo 77.5 de la Ley de Haciendas Locales, precepto que obliga a gestionar el impuesto "a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro".

2. Es posible que una solución como la que postula la parte recurrida sea 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.

3. Es evidente que esa *conexión* no ha tenido lugar en el supuesto que nos ocupa.

Recordemos que el contribuyente -titular de los inmuebles- recurre en tiempo y forma los valores catastrales asignados a sus fincas y que obtiene una resolución estimatoria de su pretensión -de fecha 30 de abril de 2009, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias- que anula esos valores y que ordena al Catastro efectuar una nueva valoración en atención a los fundamentos jurídicos de la propia resolución del órgano de revisión económico-administrativo.

Recordemos también que cuando el Catastro da cumplimiento a la resolución anulatoria (mediante acuerdo de 23 de septiembre de 2014), el interesado instó el correspondiente incidente de ejecución de la primera resolución del TEAR mediante escrito de 5 de noviembre de 2014 por entender que había sido incorrectamente ejecutada, escrito que dio lugar a una nueva resolución del órgano regional de revisión, de 26 de marzo de 2015, en la que tal órgano anula de nuevo la valoración, ordenando al Catastro que dicte un nuevo acuerdo que se atempere a su inicial decisión anulatoria de los valores catastrales.

En el período que media entre el acuerdo del Catastro de 23 de septiembre de 2014 (determinación de los nuevos valores catastrales) y la resolución del TEARC de 26 de marzo de 2015 (estimando el incidente de ejecución y anulando esos nuevos valores) el ayuntamiento de Tías liquida el IBI de los ejercicios afectados (en noviembre de 2014) teniendo en cuenta los valores declarados en la primera de aquellas fechas (23 de septiembre de 2014).

Y cuando el contribuyente conoce la estimación de su incidente de ejecución, interesa del ayuntamiento de Tías que deje sin efecto esas liquidaciones por estar amparadas en unos valores catastrales que han sido declarados contrarios a Derecho por el órgano (estatal) competente.

(...)

Habría otra solución posible (que se deduce de las alegaciones del interesado y que acogió, en su momento, el Juez de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de las Palmas de Gran Canaria): **el ayuntamiento acoge la petición del contribuyente al constatar que las liquidaciones que impugna se han girado en atención a valores catastrales ilegales, las anula y deja sin efecto y espera a la debida ejecución de la resolución del TEAR de Canarias, en cuyo momento (esto es, cuando los valores catastrales se atemperen a las exigencias del órgano de revisión) liquida el IBI de los ejercicios correspondientes**, en el bien entendido que su potestad para liquidar no habría prescrito, dada el efecto interruptivo (de la prescripción) que debe anudarse a la propia impugnación efectuada por el interesado.

6. Varias razones conducen a la Sala a considerar que **esta segunda es la solución correcta, esto es, que el ayuntamiento de Tías debió anular las liquidaciones de IBI cuando comprobó su ilegalidad.**

6.1. El principio de buena administración, implícito en la Constitución (artículos 9.3 y 103), proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común (artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015), y en el Derecho de la Unión Europea (artículos 41 y 42 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión), 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.

6.2. 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").**

No puede hacerlo, especialmente, cuando el contribuyente -como sucede en el caso que nos ocupa- ha ejercitado con la mayor diligencia exigible la totalidad de las acciones que el ordenamiento jurídico pone a su disposición para discutir esa base imponible.

Y, sobre todo, cuando ese contribuyente ha respetado escrupulosamente las exigencias de la repetida dualidad procedimental que rige nuestro sistema impositivo en esta materia al pretender modificarla mediante resolución del órgano (estatal) competente.

6.3. A pesar del esfuerzo desarrollado al respecto por las partes, no consideramos que el problema aquí sea el de determinar el alcance (o la eficacia) de la decisión del TEAR de Canarias al anular los valores catastrales asignados a los inmuebles propiedad del contribuyente.

No es, en efecto, una cuestión que se solucione determinando si tales efectos han de considerarse *ex tunc* o *ex nunc*.

Lo importante, insistimos, es (i) que el contribuyente se atempera a los requisitos de procedimiento previstos en la Ley del Catastro y en la Ley de Haciendas Locales, (ii) que obtiene dos decisiones favorables de los órganos estatales que anulan los valores catastrales, (iii) que traslada a la Hacienda Local (la competente para la "gestión tributaria") las decisiones de esos órganos del Estado y (iv) que consta en el procedimiento que el ayuntamiento competente conocía la nulidad de los valores catastrales sobre los que giró el IBI, a pesar de lo cual ni siquiera contestó a la pretensión del contribuyente.

Cabría afirmar, por tanto, que **las liquidaciones que constituyen el objeto del proceso ostentaban una firmeza condicionada, esto es, estaban sujetas al resultado de la impugnación catastral que el mismo contribuyente había deducido** -con conocimiento de la Corporación- ante el órgano competente de la gestión catastral.

Podría incluso afirmarse 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.**

6.4. Pretender que lo adecuado -precisamente por la concurrencia de aquella dualidad procedimental- es esperar a que se dicte una resolución sobre los correctos valores catastrales que ejecute debidamente la decisión del TEAR de Canarias y que el interesado inste 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 supondría, claramente, 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.**

(...)

Recapitulación final en relación con la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia descrita en el auto de admisión.

(...)

2.1. 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.**

2.2. 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 ésta 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.

NOVENO. Resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso de casación.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación y, correlativamente, tal y como decidió el Juzgado núm. 2 de las Palmas de Gran Canaria, del recurso contencioso- administrativo deducido en la instancia en el sentido expresado en el fundamento anterior, esto es, (i) anulando, por contraria a Derecho, la desestimación presunta, por silencio administrativo, del recurso de reposición dirigido frente a la desestimación -también presunta- de la petición efectuada por NAVEGA 2016, SL **reclamando la devolución como indebidos de los ingresos efectuados por IBI** correspondientes a las fincas catastrales núms. 999901/FS/2999N y 07990099/FS73909N, ejercicios 2008 a 2014 y (ii) **reconociendo el derecho de NAVEGA 2016, SL a la devolución de lo ingresado por tal concepto, más los intereses legales que correspondan."**



La regla tenida en cuenta y aplicada por la Sala de apelación, también fue considerada por los Servicios Técnicos del Ayuntamiento, así puede leerse en el Informe evacuado al efecto que " *la Administración municipal debe practicar las liquidaciones del IBI conforme al mismo, aunque este se haya impugnado o se haya instado la revisión del acto de gestión catastral en un procedimiento especial de revisión; sin que con tal motivo sea procedente solicitar ante el Ayuntamiento la devolución de lo ingresado por tales liquidaciones, en tanto no sean rectificadas o anulados los actos de gestión catastral de las que traen causa*".

Muy elocuente, también, resulta el parecer del propio Ayuntamiento cuando en su escrito de interposición afirma que " *Toda vez que tanto en el procedimiento administrativo como en sede jurisdiccional se han tratado exclusivamente cuestiones relativas al cauce adecuado para tratar la devolución solicitada no se podido estudiar ni debatir sobre su procedencia. Esto sólo podría hacerse mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión, en concreto, mediante la revocación*". Sin embargo, no consta que condecorador de lo sucedido haya de oficio iniciado el procedimiento de revocación, como así se contemplaba en la sentencias antes parcialmente transcrita, " *Podría incluso afirmarse 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*".

Llegados a este punto se antoja necesario recordar que el motivo por el que el Ayuntamiento denegó la solicitud de devolución de ingresos indebidos fue porque el procedimiento de subsanación de errores produce efectos de futuro, y las liquidaciones se giraron conforme a los valores catastrales actualizados por el Catastro inmobiliario. Ahora bien, si hubieran sido " *rectificados o anulados los actos de gestión catastral de las que traen causa*", hubiese procedido la devolución, en definitiva, se asume la tesis que se recoge en la sentencia respecto de los impuestos de gestión compartida y el condicionamiento al que vienen sometidos .

También debe recordarse que el Juzgado desestimó la pretensión de la demandante porque no utilizó el procedimiento adecuado, art. 221.3 de la LGT.

Pues bien, en primer lugar, ya se ha dicho que resulta correcto en los impuestos de gestión compartida que el resultado final, esto es la liquidación se vea condicionada por los actos censales que determinan, como es el caso, un elemento esencial, procediendo, en su caso su rectificación. Lo explica correctamente la sentencia de apelación, sin que pueda mantenerse la tesis del Juzgado, que sustancialmente sigue la parte recurrente.

En segundo, lugar respecto de los efectos del procedimiento de subsanación de efectos, como bien se recoge en la sentencia de apelación, se ha pronunciado este Tribunal Supremo, y en lo que interesa, se dijo en la sentencia de 3 de junio de 2020, rec. cas. 5368/2018:

"Según hemos declarado recientemente en la sentencia dictada en el recurso nº 4740/2017 (de 28 de mayo pasado), el procedimiento de subsanación (art. 18 TRLCI) tiene por objeto la actualización de los datos de las fincas catastrales, a efectos de su valoración. No se trata de rectificar o corregir los actos administrativos, sino de **actualizar datos de relevancia catastral, sean procedentes de errores o de falta originaria de información, en cuyo caso podría ser dudoso ese efecto irretroactivo in malam partem, aunque la vía de resarcimiento no puede ser en ningún caso la de otorgar eficacia retroactiva a la subsanación**, en contra de la expresa declaración legal.

En tales circunstancias, no cabe interpretar el art. 18 TRLCI contra su expreso tenor literal, y reconocer un carácter retroactivo que la norma no prevé, sino que expresamente prohíbe. Por lo demás, la previsión del art. 18 se mantendría incólume en caso de silencio de la ley al respecto, por aplicación del art. 2.3 del Código Civil, conforme al cual " *Las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario*".

Pero, una vez sentado lo anterior, hemos de señalar, como fundamento de nuestra sentencia, que **la irretroactividad a que nos referimos, derivada directamente del artículo 18 TRLCI, despliega sus efectos en el ámbito estrictamente catastral, no así en el tributario**. Si la Administración sostiene *a fortiori*, en numerosos escritos procesales, **la separación entre las potestades y funciones catastral y fiscal, como si se tratara de dos mundos diferentes e inconexos**, no hay razón alguna para escoger por el contrario los casos en que, a favor de la Administración, tales mundos se entrecruzan o vinculan, para desdeñarlos en los demás supuestos".

El contenido de la sentencia resulta bien explícito, el resultado de dicho procedimiento no tiene efectos retroactivos sólo respecto del ámbito catastral; en cambio si puede producirlos en el fiscal. Resulta indiferente, en lo que ahora interesa, que la rectificación sea por errores o por falta de información originaria.

La doctrina sentada en la referida sentencia fue la siguiente:

"El fundamento esencial de nuestra doctrina radica en que, si bien **en el ámbito de la relación catastral, la subsanación de deficiencias se proyecta hacia el futuro (art. 18 TRLCI), no puede afirmarse, en modo alguno, que tal efecto se extienda y traslade como tal a efectos fiscales**, esto es, que sea admisible que se determine la



base imponible de un impuesto de un modo reconocidamente equivocado (no otra cosa es la subsanación de la superficie de las fincas afectadas), de donde **resultarían consecuencias que alteran pilares sustentadores de la imposición:**

a) Que **la capacidad económica no concuerda con la realidad**, pues la base imponible del IBI surge del valor catastral, como magnitud económica que refleja esa manifestación de capacidad de contribuir, pero tal principio ha de partir de la premisa ineluctable de un Catastro correcto y concordante con la realidad, lo que no sucede cuando se mantiene un valor que ya se sabe erróneo para no devolver lo que se ha pagado en exceso -y así lo conoce la Administración-. b) Que según alegó el recurrente, la finca vecina, idéntica a la de la titularidad de aquél, se ve favorecida con una menor carga tributaria en el IBI, de forma injustificada, por el mero hecho de que los datos catastrales originarios eran correctos para ella y, por ende, hubo de satisfacer una menor cuota, lo que supone una infracción evidente del principio de igualdad.

c) Que **la devolución de ingresos indebidos admite, dentro del plazo de prescripción, que el reintegro se pueda deber a causas sobrevenidas, y no solamente originarias, de suerte que lo que inicialmente podía ser correcto, en el sentido de ajustado al valor que constaba en el catastro, luego no lo es como consecuencia de la rectificación (221 LGT).**

d) **Que la resolución adoptada por la autoridad catastral en el procedimiento de subsanación de discrepancias no hubiera sido impugnada por el interesado**, tal como indica el auto de admisión, **resulta ser aquí un elemento indiferente para la resolución del asunto**, toda vez que el acto mencionado resulta favorable al interesado.

e) En el escrito de interposición del recurso -y, es de reconocer, en el propio auto de admisión- parece indicarse que **las liquidaciones de ambos impuestos eran firmes**, razón por la cual sólo sería concebible la devolución de ingresos indebidos en los términos del artículo 221.3 LGT, que se remite al artículo 216 y éste al 217, ambos de la LGT, **pero tal alegato constituye una cuestión nueva** únicamente mencionada de forma marginal en el expresado auto, por lo que queda *extra muros* del ámbito objetivo de la casación, pues ni la sentencia lo aborda, ni se denuncia respecto de ésta incongruencia omisiva alguna por parte de la Administración recurrente en casación, ni el acuerdo que se recurría en la instancia, resolutorio del recurso de reposición frente a otro anterior, alude a la existencia de liquidaciones firmes y consentidas, pues su razón de decidir se funda, exclusivamente, en el efecto irretroactivo de la subsanación que, en beneficio del titular del inmueble, provoca la rectificación del valor catastral, ex artículo 18 TRLCI.

De ahí que, en síntesis, la doctrina que cabe extraer del auto de admisión y de las cuestiones interpretativas sobre las que nos interroga son:

a) El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del artículo 18 TRLCI) proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral **no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración.**

b) Que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT) es idóneo como instrumento jurídico para recuperar el exceso de lo satisfecho por tales impuestos aquí concernidos -IBI y IIVTNU- cuando, por resolución administrativa posterior a su autoliquidación, el valor catastral sobre cuya base se abonaron resulta disconforme con el valor económico o la realidad física o jurídica de la finca.

c) Que denegar la devolución de lo abonado en exceso, con el argumento de que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos, por aplicación del artículo 18 TRLCI, cuando se es consciente de que, como consecuencia del error fáctico de superficie -y, al reducirse ésta, de valor del inmueble- que ha sido rectificado se ha satisfecho una cuota superior a la debida, quebranta el principio de capacidad económica y, si consta - como aquí sucede-, un término de comparación válido, también el principio de igualdad, siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos.

CUARTO.- Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

El resultado de este recurso de casación, aplicada la doctrina establecida al caso que examinamos, es que **es improcedente la aplicación de valores ya incorrectos y obsoletos a impuestos cuya base imponible se funda en un valor económico acorde con la realidad, lo que determina que el valor ya formalmente desacreditado y reconocido como erróneo por la Administración no pueda servir como base imponible de los impuestos en debate."**

La parte recurrente afirma que dicha doctrina no es aplicable al caso, porque mientras que la misma no se entró sobre la firmeza de las liquidaciones, en el supuesto que nos ocupa las liquidaciones eran firmes. Es cierto que como se explica en la sentencia no se entra a resolver sobre la posible firmeza de la liquidación, por constituir una cuestión nueva, pero en modo alguno se altera un ápice dicha doctrina porque la liquidación sea firme. Así es, anteriormente hemos transcrito pasajes de la sentencia de este Tribunal de 18 de mayo de 2020, y como



se ha indicado, en estos impuestos de gestión compartida lo deseable sería que marcharan paralelamente y coordinadamente los trámites propios de la gestión catastral y tributaria, pero lo cierto, y es lo normal, es que se produzca un desfase temporal -impugnación del acto censal, por ejemplo-, de suerte que estando pendiente de resolver una impugnación contra la valoración catastral, no se suspende ni el dictado de la liquidación, ni su cobro, y respecto de esta, de la liquidación, sería absurdo exigir su impugnación para evitar que adquiriera firmeza cuando resulta de todo punto inútil recurrir la liquidación por no responder el valor catastral, la base imponible, a la realidad, puesto que la Administración municipal, por esta dualidad de gestión catastral y tributaria, no podría dar otra respuesta que atenerse al valor dado en sede catastral aún su impugnación o cuestionamiento. No puede someterse al contribuyente a un peregrinaje impugnatorio que, además, es inútil, en tanto no compete resolver al Ayuntamiento el cuestionamiento del valor catastral. En este contexto adquiere todo su sentido la regla aplicada por la Sala de apelación, el cobro de la liquidación no se suspenderá en ningún caso, pero sí la resolución relativa al acto censal afectase al resultado de la liquidación, aún siendo esta firme, que es lo que habitualmente sucederá por el natural desfase temporal cuando se cuestiona la realidad del valor catastral fijado, lo procedente es ajustar las liquidaciones giradas a la nueva realidad, al valor catastral corregido, con devolución de ingresos indebidos. Como bien indica la sentencia de apelación, en estos casos de gestión compartida, para la devolución de ingresos indebidos mediando actos firmes, no resulta necesario acudir al art. 221.3 de la LGT, sino que por la propia dinámica del sistema de gestión compartida, basta la solicitud de devolución de ingresos indebidos como aquí sucedió.

Adaptando la cuestión de interés casacional objetivo a las peculiaridades del presente caso, ha de responderse a la misma en el sentido de que en los supuestos de impuestos de gestión compartida, como es el IBI, si como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del artículo 18 TRLCI, se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior sin instar, respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT.

Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el presente recurso de casación.

CUARTO. *Sobre las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido;

- 1.º Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.
- 2.º Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 5519/2022, interpuesto por el EXCMO. AYUNTAMIENTO DE ALCALÁ DE HENARES, representado y asistido por el letrado don Mario González Bereijo, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 4 de mayo de 2022, que estimó el recurso de apelación núm. 1069/2021, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Madrid, de fecha 30 de septiembre de 2021, en el procedimiento ordinario núm. 120/2021, sentencia cuya confirmación procede.
- 3.º Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.