

Análisis crítico de las vías de impugnación de las ponencias de valores catastrales y de las posibilidades para obtener, en su caso, la devolución de lo ingresado

José Luis Bosch Cholbi¹

Profesor Titular de Derecho Financiero
Universidad de Valencia

Resumen

El trabajo analiza las vías de impugnación de las Ponencias de Valores Catastrales y atiende, especialmente, a la interpretación que, de las mismas, ha realizado tanto el Tribunal Supremo como el resto de Tribunales de Justicia. Para ello, se adentra en discernir cuál es su naturaleza jurídica, recalcando el silencio normativo y la evolución jurisprudencial, y extrayendo las consecuencias jurídicas que tal decisión tiene a la hora de determinar el régimen de recursos, administrativos y judiciales; proponiendo una solución jurídica que no menoscabe el derecho de defensa y de acceso a una tutela judicial efectiva del titular catastral que, al recibir la notificación del valor catastral, no había recurrido contra la Ponencia de valores catastrales. Se atiende, asimismo, a cuáles son los criterios que delimitan la posibilidad de que pueda accederse ante el Tribunal Supremo mediante un Recurso de Casación, y a las contradicciones que presenta dicho Tribunal en las resoluciones que resuelven esta cuestión. Por último, se reflexiona, también, sobre qué sujetos pueden resultar afectados por una decisión judicial que anule una Ponencia de Valores y, en su caso, qué vías podrían instarse para una posible devolución de los tributos ingresados.

Abstract

This paper analyzes the consequences of the appeal of the Reports of Rateable Values, considering the interpretations of the Supreme Court and other Courts in Spain.

In order to do that, it discusses the real legal nature of the Reports, stressing the regulatory silence and the evolution of the case law, taking them into account in order to establish the administrative and judicial remedies. In doing so, the right of defense and the effective judicial protection serve as a basis for the proposal of a legal solution; specially in the cases where the assessed owner that, upon receiving the notification of the assessed value, had not appealed the Report of Rateable Values.

At the same time, the article explores the criteria that allows to access the Supreme Court by a writ of cassation and the contradictory case law of the Supreme Court in that respect.

1 Este trabajo se inserta en el Proyecto de Investigación DER2009-13199, del Ministerio de Ciencia e Innovación, VI Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica, del que el autor es investigador principal. Y en el Proyecto Prometeo 2013/054, de la Generalitat Valenciana, titulado "La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos". El trabajo tiene su origen en la Conferencia presentada al IX Congreso Tributario, organizado por el CGPJ –con la colaboración de AEDAF–, celebrado en Granada, del 22 al 24 de mayo de 2013, y que ha sido publicada, en parte, por AEDAF y Ediciones Francis & Taylor, Madrid, 2013; publicación autorizada por el CGPJ.

Finally, the article reflects on what subjects may be affected by a Court decision annulling a Report of Rateable Values and, if so, which remedies can be used in order to obtain the refund of the tax paid.

Palabras clave

Ponencia de Valores catastrales. Valor Catastral. Recursos administrativos y judiciales. Impugnación indirecta de disposiciones generales. Actos administrativos. Recurso de Casación. Devolución de ingresos indebidos.

Keywords

Rateable Values. Assessed value. Administrative and judicial reports. Right of defense. Writ of Casation. Refund of the tax paid.

Sumario

1. Introducción. Características de las ponencias de valores.
2. La naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores catastrales: los inexplicados vaivenes del Tribunal Supremo
 - 2.1. Primera etapa
 - 2.2. Segunda etapa
 - 2.3. Tercera etapa
 - 2.4. Nuestra opinión
3. ¿Resulta posible la interposición de un recurso indirecto contra una Ponencia de Valores al impugnar el valor catastral? Una propuesta para salvaguardar la tutela del contribuyente
 - 3.1. Una posible solución jurídica
4. ¿Cabe interponer recurso de casación contra la sentencia de instancia que analiza la adecuación a derecho de una Ponencia de Valores? La cuantía del recurso de casación cuando se impugna una Ponencia de Valores. Las contradicciones del Tribunal Supremo
 - 4.1. Primera etapa
 - 4.2. Segunda etapa
 - 4.3. Tercera etapa
 - 4.4. Una opinión del Tribunal Supremo: atención a la cuantía de todos los IBI de todo el municipio afectado por la anulación de la Ponencia de Valores, sea en recurso directo o indirecto. Presunción de que se supera la *summa gravaminis*
 - 4.5. Otra solución coetánea distinta, también del Tribunal Supremo: atención a la cuantía del IBI de los inmuebles titularidad del que recurre contra la Ponencia de Valores
 - 4.6. Una interpretación alternativa del Tribunal Supremo, superada por posteriores pronunciamientos
5. ¿A quién alcanza un pronunciamiento de nulidad de una Ponencia de Valores? ¿Quién podría solicitar la devolución de los tributos, liquidados o autoliquidados, ingresados como consecuencia de su aplicación?
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Introducción. Características de las ponencias de valores

“A nadie se le oculta las dificultades técnicas de la ‘tasación colectiva de ciudades’; dificultades que nunca podrán superarse, como ocurre con todas las tareas de ‘valoración’ de inmuebles urbanos”. Tan realista reflexión, aunque igualmente desazonadora, fue pronunciada por el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 5 de julio de 2002, Rec. nº 3626/1997.

Esta afirmación, rigurosamente cierta, implica admitir unas consecuencias tanto jurídicas como económicas nada desdeñables. No podemos desconocer que esa tasación colectiva de ciudades se lleva a cabo mediante la aprobación de la correspondiente ponencia de valores catastrales -total, parcial o especial-, y es la causa directa de la consiguiente notificación de cada uno de los valores catastrales correspondientes a los bienes inmuebles urbanos del área geográfica valorada con base en los criterios y coeficientes aprobados en aquella Ponencia de valores; valor catastral que, a su vez, va a ser tomado como referente para configurar la base imponible de buena parte de los tributos estatales y locales (se tiene en cuenta, más o menos directamente, en el IBI, Impuesto sobre Plusvalía, IRPF, I. Patrimonio, ISD). La aplicación de las reflexiones de la citada Sentencia supone tanto como reconocer que la base imponible de dichos tributos está siendo determinada, si no irregularmente, sí con suma dificultad y, quizás, poca precisión; lo que comportaría que no se estuviera tributando por una capacidad económica real.

Además, tal afirmación no nos alarmaría si no fuera por el imbricado sistema de recursos establecido normativamente y por el cariz que están tomando las decisiones del Tribunal Supremo en relación con la naturaleza jurídica y las posibilidades de recurso que pueden interponerse contra esos actos catastrales y tributarios, sumamente entrelazados. Orientación jurídica que, digámoslo abiertamente -aunque trataremos de justificarlo-, no favorece ni tutela la posición jurídica del contribuyente cuando dude de la conformidad a Derecho de una Ponencia de Valores. A ello dedicaremos las siguientes reflexiones.

En efecto, como decíamos, esa tasación colectiva de ciudades se efectúa mediante la aprobación de las correspondientes Ponencias de Valores catastrales. Pues bien, a la hora de discernir normativamente qué es una Ponencia de Valores catastrales, el Real Decreto Legislativo 1/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en ningún precepto aporta una definición. Todo lo más, el artículo 25, en su apartado primero, explica cuál debe ser su contenido: “La ponencia de valores recogerá, según los casos y conforme a lo que se establezca reglamentariamente, los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y demás elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral, y se ajustará a las directrices dictadas para la coordinación de valores”.

En la Norma 22 del Anexo del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio -donde se concretan las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana-, se afirma que: “Las ponencias de valores son los documentos administrativos que recogen los valores del suelo y de las construcciones, así como los coeficientes correctores a aplicar en el ámbito territorial al que se refieran”.

Cohonestando la redacción de ambos preceptos, pueden extraerse cuatro características que dan una idea de qué es una Ponencia de valores:

1. es un documento administrativo

2. recoge los valores del suelo y las construcciones
3. plasma los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y coeficientes correctores necesarios para determinar el valor catastral
4. debe ajustarse a las directrices dictadas para la coordinación de valores.

Fácilmente salta a la vista la especialidad del cometido y del propio contenido de las Ponencias de Valores catastrales, pues, si en su elaboración van a llevarse a cabo complejas actuaciones técnico-valorativas, y, además, se exige atender a la normativa urbanística, catastral y tributaria, ello dificulta, de suyo, su comprensión por el contribuyente afectado, y debiera comportar, cuanto menos, determinadas garantías jurídicas:

- en primer lugar, que el órgano administrativo que las elabora y aprueba redobla los esfuerzos de motivación y prueba de sus decisiones para que, así, el ciudadano afectado pudiera conocer su contenido, y advenir a la realidad y corrección de las decisiones que en ella se plasman².
- en segundo lugar, que se establecieran, normativamente, los cauces necesarios para que los afectados pudieran conocer, fehacientemente, que se ha aprobado una ponencia de valores; consultar, con facilidad, cuál es su contenido, y ser capaces de vislumbrar, ya en ese momento, cuál es la trascendencia tributaria futura de su aprobación, pues es evidente que, al desconocimiento prácticamente generalizado por los contribuyentes de su relevancia jurídica, se une el anonimato de su aprobación y su contenido, y la práctica imposibilidad de deducir cómo se traducirán esos criterios, módulos y coeficientes genéricos en cifras concretas en cada uno de los tributos que van a decidir su base imponible en función de esa Ponencia de Valores catastrales.
- Y, en tercer lugar, dado que cualquier vicio o defecto en la determinación de una Ponencia de Valores despliega inevitables consecuencias en muchas figuras tributarias, al entrelazarse Ponencias de Valores con valor catastral notificado con base en esa Ponencia, y con los tributos exigidos basándose en esos valores catastrales, debiera establecerse un sistema de recursos, administrativos y judiciales, racional y de fácil intelección por los afectados, y, sobre todo, que protegiera su derecho a la defensa y permitiera el acceso a los Jueces y Tribunales, sin originarles indefensión.

Sin embargo, la realidad es más bien otra. Ninguna de estas tres lógicas exigencias se cumplen actualmente, bien sea por mor de la normativa vigente, bien sea por la interpretación que están efectuando algunas decisiones jurisprudenciales.

Si atendemos a la actuación administrativa, como afirmara Martín Queralt³, "la complejidad y oscuridad del procedimiento de revisión de valores catastrales, cuando camina de la mano de una evidente falta de motivación

2. Así lo exigíamos, ya, en BOSCH CHOLBI, J. L., "Las exigencias de motivación de las Ponencias de Valores, en tanto que actos administrativos", *TF*, nº 192, 2006, ág. 96 y ss.

3. MARTÍN QUERALT, J., "Las revisiones catastrales no pueden permanecer ajenas al Derecho", *TF*, nº 182, 2005, págs. 4-7. Vid. VARONA ALABERN, J. E., "La motivación del valor catastral", *RDFHP*, nº 243, 1997, págs. 13 y ss. Vid., sobre la necesidad de motivación y prueba de las decisiones de la Ponencia de Valores, nuestros trabajos BOSCH CHOLBI, J. L., "La impugnación de las Ponencias de Valores y de los valores catastrales: cuestiones problemáticas", *TF*, nº 246, 2011, pág. 16 y ss.; "La reiterada anulación de las Ponencias de Valores catastrales: una problemática de hondo calado jurídico", *TF*, nº 209, 2008, pág. 102 y ss., "Las exigencias de motivación de las ponencias de valores, en tanto que actos administrativos", *TF*, nº 192, 2006, pág. 96 y ss.

de las propias ponencias de valores -que apelan genéricamente a estudios de mercado o aplicación de coeficientes sin nimia explicación del por qué, y sin incorporarlos a su texto, como exige la Ley 30/1992-, causa una evidente desazón jurídica, si no indefensión, a quien se enfrente a su texto. ¿Por qué los Tribunales de Justicia vienen exigiendo, con toda razón, una motivación correcta y adecuada de las liquidaciones tributarias en tanto que actos de gravamen que inciden en los derechos del contribuyente -art. 54 Ley 30/1992-,

y, sin embargo, en este terreno hay que ser permisivos hasta el punto de permitir que esa ponencia de valores se limite a aludir, sin motivar ni probar en muchas ocasiones, afirmaciones y criterios que tampoco van a ser explicados al contribuyente, pero que van a servir de base para fijar el valor individualizado de cada inmueble?" Se puede decir más alto, pero no más claro.

Pues, aún así, el Tribunal Supremo, no deja de sorprendernos, cuando afirma en la Sentencia de 11 de julio de 2013, Rec. nº 5190/2011, que:

"A nadie se le oculta las dificultades técnicas de la 'tasación colectiva de ciudades'; dificultades que nunca podrán superarse, como ocurre con todas las tareas de 'valoración' de inmuebles urbanos".

"es cierto que en los archivos del soporte informático conformador del expediente administrativo no se encuentran separadamente los estudios de mercado, pero igualmente es cierto que en el archivo correspondiente a Metodología 2005, que contiene el "documento Resumen de la Ponencia de Valores", se hace referencia a los valores de mercado, lo que parece indicar que efectivamente si se han realizado los mismos y se tuvieron en consideración al momento de elaborar la Ponencia de Valores. Mas sea de una forma u otra, no puede compartirse la afirmación de la sentencia de instancia cuando dice que dicho estudio de mercado fue expresa y específicamente requerido a instancia de la parte actora como complemento de expediente, sin que fuera remitido; y no podemos compartirla porque un examen exhaustivo de los autos descubre que recibido el expediente se dio traslado por providencia de 14 de octubre de 2008 a la parte actora para que formulara demanda con entrega del expediente recibido y sin solución de continuidad, sin realizar solicitud de complemento de expediente, formuló demanda, nada dijo en demanda respecto de los estudios de mercado al respecto más que lo referido ut supra, pero es que posteriormente al proponer las pruebas de las que se valió, ninguna versó sobre el estudio de mercado. Esto es, mediante soporte informático se aportó la Ponencia de Valores, no el estudio de mercado que debía acompañar separadamente a esta, pero en modo alguno se intentó subsanar esta deficiencia, lo que hace adquirir especial significación a la afirmación de la Sra. Abogado del Estado cuando dice que una cosa es que no se encuentre en el expediente el estudio de mercado y otra distinta que no exista como se dice en la sentencia, más cuando en la propia Ponencia de Valores se está haciendo referencia a los mismos". Cfr. la STS de 6 de febrero de 2014, Rec. nº 1325/2011.

Es decir, que, además de otorgar carácter de dogma a las afirmaciones administrativas, y de bendecir que el expediente administrativo pueda no estar completo, hace recaer sobre los lomos del recurrente el deber de solicitar que el mismo, en su caso, sea completado por el órgano administrativo responsable de su conformación. Qué solución tan distinta a la adoptada, en un caso idéntico, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 18 de febrero de 2014, Rec. nº 160/2011, con la que concordamos plenamente, cuando sostiene, con finura jurídica, que:

“Lo cierto es que no consta en las actuaciones testimonio del estudio de mercado correspondiente a la ponencia de valores.

Esta circunstancia impropia no ha sido suplida por la parte procesal a quien incumbe la carga de hacerlo, la Administración demandada, aunque podría haberlo hecho, bien solicitando la completación del expediente administrativo, bien adjuntando el susodicho estudio en el escrito de contestación a la demanda. A la Administración demandada le incumbe acreditar -pudiendo hacerlo a través del expediente administrativo- los hechos que dotan de legitimidad a su actuación. En este sentido y en lo que ahora interesa, es un hecho legitimador que haya un estudio de mercado que dote de base las asignaciones de valor catastral que se cuestionan. De ahí que la Administración tenga que asumir consecuencias procesales negativas porque no aporta al proceso el expediente administrativo, ello por efecto de la carga de la prueba.

Desde luego, la falta de remisión del expediente en ningún caso puede imponer al justiciable la carga de acreditar aquellos extremos que deberían constar en aquél, primando irrazonablemente la pasividad de la Administración. La anterior conclusión no varía si la parte actora no ejercitó la posibilidad procesal de solicitar que se complete el expediente administrativo. Tal posibilidad no altera ni matiza la carga que tiene la Administración de acreditar los hechos que legitiman su actuación, dado que la facultad de pedir que se complete el expediente ha de concebirse como un medio para favorecer la defensa del administrado, por ejemplo, alegando -a la vista de actuaciones administrativas completas- motivos de impugnación que no articuló en la vía administrativa.

En tal sentido razona la STS de 14-7-2010 que “si el expediente no está completo en elementos que dejan sin cobertura al acto impugnado, es el defensor de la Administración el que debe pedir su ampliación a fin de que esos efectos no se vuelvan contra la administración autora del acto. Lo que, desde luego, no es aceptable es que el incumplimiento de una carga que pesa sobre una de las partes produzca efectos desfavorables en la contraparte. Elementales razones procesales exigen que el incumplimiento de las cargas procesales grave sobre la parte que la incumple y no sobre la contraparte”. En la misma línea cabe citar la STC 85/2006, FJ 10⁴. Con la misma orientación, las SSTSJ de Valencia de 12 de diciembre de 2012, Rec. n.º 644/2010, y de 25 de enero de 2013, Rec. n.º 242/10, que aprecian falta de justificación y motivación de los criterios y datos técnicos suficientes para poder analizar la decisión de aprobar los módulos básicos de repercusión de suelo MBR y MBC, y otros coeficientes, “lo que impide al perito y a la Sala analizar técnicamente las decisiones adoptadas y valorar su pertinencia”.

Por su parte, el Legislador tampoco ha estado generoso con los derechos de los propietarios de los inmuebles del territorio español que sean objeto de una revisión catastral. De hecho, ni siquiera se publica el contenido completo de la Ponencia de Valores catastrales en ningún Boletín Oficial, ni es objeto de comunicación individual su aprobación. Únicamente se prevé el anuncio de su aprobación en el Boletín Oficial de la Provincia o de la Comunidad Autónoma correspondiente. Si el contribuyente llega a conocer de la publicación de ese anuncio, debe trasladarse a la sede de la Gerencia Regional del Catastro si quiere conocer su contenido. Atenuada publicidad o “ficción legal” que no facilita que dicha aprobación sea conocida por la práctica totalidad de afectados.

4 Vid., sobre el tema, URIOL EGIDO, C., Y BOSCH CHOLBI, J. L., “El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario”, *TF*, n.º 261, 2012, págs. 72-80, y PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios”, *TF*, n.º 252, 2011, pág. 8 y ss.

Y, en fin, también es una realidad incontestable el complejo entramado de recursos previstos normativamente para la impugnación de cada uno esos actos administrativos entrelazados –Ponencia de valores, valores catastrales, liquidaciones tributarias-. Hasta el punto de que el propio Tribunal Supremo alzó la voz –sin que el Legislador hiciera caso alguno- para advertir, en la citada Sentencia de 5 de julio de 2002, Rec. nº 3626/2007, que:

Es una realidad incontestable el complejo entramado de recursos previstos normativamente para la impugnación de cada uno esos actos administrativos entrelazados – Ponencia de valores, valores catastrales, liquidaciones tributarias-.

“lo que ya resulta más discutible es el complejo entramado de recursos administrativos, que a modo de torrenteras desembocan atropelladamente y en momentos distintos en el único cauce del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, pero no ante el mismo órgano, sino ante órganos distintos, en unos casos inmediatamente ante los Tribunales Superiores de Justicia, si lo que se impugna directamente son el Acto de imposición y el de Ordenación, en otros ante estos Tribunales o ante la Audiencia Nacional, previa la vía económico-administrativa, si lo que se discute son los actos propios de la gestión catastral, y, por último, ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, con posible recurso de apelación ante los Tribunales Superiores de Justicia, si lo que se impugnan son actos propios de la gestión tributaria (liquidaciones, exenciones, bonificaciones, etc.).

Indudablemente, este, muy complejo, cuadro de procedimientos administrativos y procesos jurisdiccionales podía simplificarse, por mor del debido respeto al principio de continencia de la causa, y, sobre todo, subordinando el principio de autonomía municipal, que ya lo está en cuanto a la gestión catastral, con el fin de seguir en todo caso una misma vía impugnatoria, la económico-administrativa, con una sola instancia, pero ésta es una cuestión ajena a este recurso de casación”.

2. La naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores catastrales: los inexplicados vaivenes del Tribunal Supremo

Ni el Real Decreto-Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, ni el Real Decreto-Legislativo 1/2004, que aprueba el Texto Refundido del Catastro Inmobiliario, ni, lógicamente, su desarrollo reglamentario, realizan afirmación alguna que afronte directamente cuál es la naturaleza jurídica de las Ponencias de valores.

Únicamente dos previsiones normativas permitirían atisbar la consideración de las Ponencias de Valores como actos administrativos. Por una parte, la Norma 22 del Anexo al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración y el Cuadro Marco de Valores del Suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, que define las Ponencias de Valores como “documentos administrativos” que recogen los valores del suelo, de la construcción y los coeficientes a aplicar. Y, por otra parte, el artículo 27.4 del citado Real Decreto-Legislativo 1/2004, cuando circunscribe la impugnación de una Ponencia de Valores, en el ámbito económico-administrativo, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (artículo 229.1 LGT) -previo el potestativo recurso de reposición, en su caso-. Ambas

previsiones hacen pensar que, en principio, casaría mejor la condición de las Ponencias de Valores catastrales como acto administrativo.

La doctrina que ha analizado esta problemática (Varona Alabern, García-Moncó, Poveda Blanco, Nieto Montero, Parra Bautista y Campos Daroca), se ha decantado, generalmente, por la consideración de las mismas como *actos administrativos*, aunque sin desconocer todas las circunstancias específicas que les dotan de un halo jurídico especial. Por su parte, De Miguel Canuto opta por considerarlas disposiciones de carácter general, estimando que el acto de determinación del valor catastral es un “acto de aplicación” de la Ponencia de Valores en el sentido del artículo 26 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

El Tribunal Supremo ha afrontado esta problemática con una doctrina vacilante y pendular que seguidamente analizamos.

2.1. Primera etapa

Inicialmente, consideraba que las Ponencias de Valores no tenían la condición de disposiciones de carácter general, sino la de actos administrativos.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de marzo y de 7 de mayo de 1998 mantuvieron que la aprobación de una Ponencia de Valores son actuaciones administrativas de “gestión de un tributo”, que no tienen la condición de disposiciones generales, porque, más allá de su establecimiento concreto, carecen de fuerza normativa externa a la propia Administración que las elabora.

Con posterioridad, el Auto 24 de febrero de 2003, Rec. nº 7188/2000 –con cita de las Sentencias de 13 de julio de 1997 (RJ 1997, 6675), 7 de marzo (RJ 1998/1939) y de 4 de abril de 1998 (RJ 1998, 3039)- y la Sentencia de 21 de noviembre de 2006, Rec. 3930/2001 insistieron en tal conclusión, afirmando que las “ponencias de valores no tienen el carácter de disposiciones generales, por lo que su impugnación no permite acceder a la casación por la vía del art. 25 de la LRJCA”⁵.

Todos estos pronunciamientos basaban sus conclusiones en las siguientes cinco consideraciones:

1. que la Ponencia es un “puro acto administrativo que, una vez aplicado o ejecutado, ha sido consumado y pierde, por tanto, su eficacia”, y, a partir de dicho momento, “carece de toda virtualidad, de modo que la realización de una nueva revisión catastral exigirá la aprobación de una nueva Ponencia Técnica, que establecerá los novedosos criterios «ad hoc» en virtud de los cuales ha de llevarse a efecto”.
2. que más allá del establecimiento concreto de las mismas, carecen de fuerza normativa externa a la propia Administración que las elabora.

5 Con esta orientación se han pronunciado, también, los Autos del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2005, Rec. nº 1319/2004; de 24 de noviembre de 2008, Rec. nº 2146/2008; de 12 de marzo de 2009, Rec. nº 3632/2008; de 11 de febrero de 2010, Rec. nº 2298/2009 y de 1 de julio de 2010, Rec. nº 1313/2010.

3. tiene destinatarios concretos e individualizados, por lo que difícilmente resulta apreciable la nota de generalidad y abstracción; sin que resulte decisivo que los destinatarios puedan ser plurales, incluso múltiples.
4. su consideración como actuaciones instrumentales de naturaleza técnico-económica, que sirven de base a los posteriores actos concretos de valoración de los bienes catastrales, de modo que constituyen únicamente el antecedente preparatorio de los valores catastrales -Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1997, Rec. nº 11703/1991-. Pronunciamiento que, sin embargo, al contrario de cuanto afirmaban los anteriores -cuestión sobre la que volveremos seguidamente- sí que admitía la impugnación de la Ponencia de Valores cuando se notificase el valor catastral al afectado; esto es, su impugnación indirecta.
5. Y, específicamente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2007, Rec. nº 5598/2001, se fija en su calificación de documento administrativo, destacando que, como la Ley establece que su publicación será edictal, por ello dicha "publicación no tiene eficacia constitutiva".

2.2. Segunda etapa

Una segunda hornada de pronunciamientos del Tribunal Supremo atribuyen a las Ponencias de Valores catastrales una naturaleza especial, calificada como "cuasi-reglamentaria".

En efecto, el mismo órgano judicial -el Tribunal Supremo-, iba combinando los citados pronunciamientos con otros que acogían distinta conclusión.

Así, en las Sentencias de 1 de febrero de 2005, Rec. nº 7661/2000, y de 8 de febrero de 2005, Rec. nº 6005/2000, les atribuye carácter "cuasi-reglamentario", apelando a que el Legislador había querido imponer su publicidad en el Boletín Oficial de la Provincia y su exposición pública durante 15 días, y porque además sirven de referente para la fijación de un sinfín de actos de valoración catastral y de actos de liquidación tributaria.

Esta doctrina inicial fue acogida por las Sentencias del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2010, Rec. nº 785/2005, y de 31 de mayo de 2010, Rec. nº 892/2005.

Además, estos pronunciamientos del Tribunal Supremo consideraban que las impugnaciones de los acuerdos de aprobación de Ponencias de Valores tenían cuantía indeterminada -con la importancia que tal afirmación destilaba a la hora de permitir el acceso al Recurso de Casación-.

2.3. Tercera etapa

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha dado un nuevo vuelco a su propia opinión, destacadamente desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2011, Rec. nº 1348/2006.

Pocos meses después de los pronunciamientos citados, el Tribunal Supremo vuelve a su orientación inicial. Y los motivos en que se basa para mantener que las Ponencias de Valores son actos administrativos, y no disposiciones de carácter general, son:

1. si fueran disposiciones generales no serían impugnables ante los Tribunales Económico-administrativos del Estado.
2. Aunque los actos de aprobación de las Ponencias de Valores, insertos en un procedimiento de determinación del valor catastral, tienen carácter general por su contenido y destinatarios, ello no impide reconocer que son consecuencia de la aplicación del ordenamiento jurídico, por lo que no forman parte del mismo y no pueden equipararse a las disposiciones generales.

Esta opinión ha sido corroborada por muchos pronunciamientos del Tribunal Supremo posteriores. Cfr. Sentencias de 4 de diciembre de 2013, Rec. nº 3361/2012; de 4 de octubre de 2013, Rec. nº 6523/2011, y de 23 de septiembre de 2013, Rec. nº 9193/98.

2.4. Nuestra opinión

Si bien la trascendencia jurídica y económica de la aprobación de una Ponencia de Valores catastrales no puede decantar, de suyo, la decisión sobre su naturaleza jurídica, tampoco puede perderse de vista que esa Ponencia de Valores va a constituir el referente de los valores catastrales de cada uno de los bienes inmuebles urbanos del área geográfica valorada con base en los criterios y coeficientes aprobados en ella, y éstos, a su vez, van a servir para configurar la base imponible de buena parte de los tributos estatales, autonómicos y locales. Por tanto, al final, su trascendencia no se ciñe a un único tributo, sino que despliega efectos en un buen ramillete de figuras impositivas del sistema tributario español. Es evidente, por tanto, su amplio alcance y eficacia.

Ante el silencio normativo expreso, tampoco debiera adoptarse la decisión sobre la naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores con base en la especialidad del cometido y del propio contenido de las Ponencias de Valores -que comporta unas complejas actuaciones técnico-valorativas, y que lógicamente dificultan su comprensión por el contribuyente afectado, con una necesaria atención a la normativa catastral, la normativa urbanística y la normativa tributaria-, y en el complejo entramado de recursos administrativos y judiciales previstos.

Sin embargo, a esas circunstancias, podemos añadir tres más que, consideramos, decisivas para justificar mejor su consideración como disposiciones reglamentarias o cuasi-reglamentarias, a los efectos de recurso:

- su evidente carácter general y abstracto, pues establece criterios genéricos que tendrán que ser concretados con posterioridad en cada acto de notificación de cada valor catastral de cada bien inmueble urbano de ese concreto ámbito Municipal;
- el reconocimiento de que la vigencia de una Ponencia de Valores catastrales no se agota con su aprobación e inmediata aplicación en un determinado momento del tiempo, sino que son susceptibles de una pluralidad indefinida de aplicaciones, hasta tanto se apruebe otra que la sustituya -pues, si se construye una edificación en un solar urbano, o se cambia la calificación urbanística de unos terrenos, va a aplicarse esa Ponencia de Valores -con las excepciones previstas en el art. 30 TRLCI-, independientemente de los años que hayan pasado desde su aprobación, siempre que no se haya aprobado otra distinta-,
- la general ignorancia de los afectados sobre su contenido, su aprobación y su trascendencia tributaria y económica.

Precisamente, haciendo hincapié en ese cierto halo de voluntad de ordenar las relaciones catastrales con intención duradera, hasta tanto no se aprueba otra Ponencia de Valores catastrales respecto de esa misma área geográfica, podemos traer a colación cuanto afirman García de Enterría y T.R. Fernández⁶: “el acto administrativo, sea singular o general su círculo de destinatarios, se agota en su simple cumplimiento, se consume en éste; para un nuevo cumplimiento habrá que dictar eventualmente un nuevo acto (una nueva convocatoria, un nuevo anuncio de licitación o de información pública, una nueva orden general). En cambio, la norma ordinamental no se consume con su cumplimiento singular, antes bien se afirma, se consolida, se mantiene y es susceptible de una pluralidad indefinida de cumplimientos; sigue “ordenando” la vida social desde su superioridad”.

Y esto es, ni más ni menos, lo que, consideramos, sucede con las Ponencias de Valores catastrales, que no se agotan con su aprobación e inmediata aplicación en un determinado momento del tiempo con la notificación de los consiguientes valores catastrales individualizados –como sucedería si fuera un acto administrativo–, sino que resulta aplicable, hasta su sustitución por otra, a tantos inmuebles como alcance su ámbito de aplicación –sea general, parcial o simplificada–, y durante un período de tiempo que, aunque debiera ser de un mínimo de 5 años y un máximo de 10 años –según el TRLCI–, sin embargo, en la práctica, es indeterminado⁷.

Es más, puede que continúe produciendo efectos muchos años después de aprobada, mientras no sea sustituida por la aprobación de otra posterior. Por ejemplo, en el caso de los titulares de inmuebles que construyan una vivienda y se les notifique el valor catastral con base en esa Ponencia de Valores, éstos nunca habrán tenido la posibilidad jurídica de interponer recurso contra dicha Ponencia de valores y, sin embargo, el valor catastral que se les notifique tomará, como referentes, los criterios aprobados en aquella. Síntoma, evidente, de que el derecho de defensa queda ciertamente mal parado.

Además, tampoco puede desconocerse que se dirige a una pluralidad de destinatarios indeterminados –todos los inmuebles urbanos objeto de valoración–, que pueden existir en el momento de su aprobación, o que pueden aparecer en el mundo jurídico con posterioridad –como, por ejemplo, si se construye un inmueble en un terrero, y que tiene que ser valorado muchos años después de la aprobación de la Ponencia de Valores aplicando sus criterios y decisiones–.

La trascendencia jurídica de otorgar la condición de acto administrativo o de disposición de carácter general o “cuasigeneral” incide, de lleno, en el derecho a la defensa de los titulares catastrales afectados, pues, entre otras consecuencias, decanta si se admite su impugnación al hilo del recurso interpuesto contra el valor catastral – artículo 26 LJCA–, o no.

6 GARCÍA DE ENTERRÍA, E., Y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho administrativo*. Civitas, Pamplona, 15ª edición, 2011, pág. 198.

7 Así lo ha reflejado GARCÍA MORENO, V.A., “Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales*. T. I. 2ª Edición. Civitas, Pamplona, 2013, pág. 995-996, “la interpretación más razonable (de dicha previsión normativa) es que el legislador no ha querido establecer con carácter obligatorio la realización de un nuevo procedimiento de valoración colectiva de carácter general a los diez años, sino que ha previsto que, cuando sea necesaria, a partir de los diez años, se realizará. Ahora bien, excepcionalmente, parece establecer la posibilidad de que se inicie el procedimiento transcurridos cinco años desde la vigencia de los valores catastrales”. Y así lo ha reconocido expresamente la STS de 13 de junio de 1997, Rec. nº 11703/1991, cuando afirma que: “la Administración puede revisar los valores para acomodarlos a la realidad, sin estar limitada por la alteración del último quinquenio, aun en el caso de que la revisión se produzca pasados más de cinco años desde la anterior, que es el plazo legalmente previsto, pero cuyo incumplimiento no congela la facultad revisora de las bases catastrales, como acertadamente recoge la Sala sentenciadora, con lo que resulta superfluo discutir si se rebasó o no un límite valorativo legalmente inexistente”.

Precisamente por ello, estimamos que la posición que mejor protegería el derecho a la defensa de los titulares de bienes inmuebles afectados por la aprobación de una Ponencia de Valores catastrales sería su consideración como disposiciones de carácter general o “cuasi-general”; sobre todo, a efectos de permitir el acceso a los Tribunales de Justicia para enjuiciar la adecuación a Derecho de la Ponencia de Valores catastrales mediante la interposición de un recurso indirecto al hilo de la impugnación del valor catastral individualizado.

3. ¿Resulta posible la interposición de un recurso indirecto contra una Ponencia de Valores al impugnar el valor catastral? Una propuesta para salvaguardar la tutela del contribuyente

En la vía contencioso-administrativa, el artículo 26 de la LJCA permite que se impugnen directamente las disposiciones generales o los actos que se produzcan en aplicación de aquellas basándose en que tales disposiciones no son conformes a Derecho. Y, también, indistintamente, admite que:

“la falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiera interpuesto no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en lo dispuesto en el apartado anterior”; esto es, en que la disposición de carácter general no es conforme a Derecho.

Mientras el Tribunal Supremo asumía, en algunos pronunciamientos, el carácter cuasi-reglamentario de las Ponencias de Valores, cabía la posibilidad de utilizar esta previsión para interponer recurso indirecto contra la Ponencia de Valores catastrales aprovechando la impugnación directa del valor catastral, solicitando la nulidad de éste con base en la inadecuación a derecho de esa Ponencia de Valores catastrales, y persiguiendo la expulsión del ordenamiento jurídico tanto del acto individual como de la propia Ponencia de Valores catastrales.

Sin embargo, obviamente, ahora que el Tribunal Supremo parece haber zanjado la cuestión, manifestándose abiertamente partidario de considerar que las Ponencias de Valores catastrales tienen carácter de acto administrativo, la conclusión, de entrada, es que esta posibilidad de recurso indirecto ha sido directamente vedada.

Así lo dejan sentado, expresamente, las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2013, Rec. nº 4629/2011, y de 26 de marzo de 2013, Rec. nº 4632/2011 y posteriores. En ellas se puede leer:

“En cualquier caso, no cabe desconocer que la impugnación iba dirigida contra la resolución que asignaban los valores catastrales en aplicación de la Ponencia aprobada, que había sido objeto de discusión por entender que procedía un recurso indirecto contra la misma, lo que no cabe admitir ante la última doctrina de la Sala, que niega la equiparación de las Ponencias de Valores con las disposiciones generales, Sentencia, entre otras, de 20 de febrero de 2011, Cas. 1348/2006”.

Así pues, actualmente, mientras se mantenga la orientación del Tribunal Supremo que hemos descrito, para que se declare la nulidad de una Ponencia de Valores con efectos erga omnes es necesaria la interposición de la Reclamación Económico-administrativa ante el TEAC en el plazo de 1 mes desde que simplemente se da noticia de la aprobación de dicha Ponencia de Valores catastrales total en el Boletín Oficial de la Provincia o Comunidad Autónoma correspondiente –lo que, salvo expresa previsión legal para algún caso concreto, debe producirse en el mes de Junio, para que entre en vigor el 1 de enero del año siguiente (o en el mes de septiembre, para las

ponencias parciales o especiales), lo que provoca que la impugnación contra la Ponencia de Valores catastrales deba ser interpuesta en un mes ya poco propicio para discernimientos jurídicos, el mes de Julio; art. 27.3 TRLCI-.

Llegados a esta conclusión, consideramos que tal solución jurídica no permite tutelar adecuadamente la posición jurídica del contribuyente.

No en vano, su consideración como disposiciones generales o cuasi-generales, o, al menos, la permisividad a la hora de permitir su impugnación indirecta -aun sin entrar a discutir sobre su naturaleza jurídica-, ha sido, durante mucho tiempo, la solución adoptada por numerosos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas para así permitir su impugnación al hilo del recurso interpuesto contra el valor catastral.

Unos TSJ, considerando específicamente que las Ponencias de Valores bien podían merecer la consideración de disposiciones de carácter general. Otros TSJ, no llegando a tal conclusión pero admitiendo la aplicación analógica de este régimen de recursos para no conculcar el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y haciendo hincapié en su contenido complejo y técnico⁸.

En este sentido, no nos resistimos a repetir las palabras expresadas por las Sentencias del TSJ de Andalucía, Sala de Sevilla, de 14 de abril de 2010, y de 6 de julio de 2010, las cuales se muestran partidarias de asumir esa impugnación indirecta *por aplicación analógica* de la regulación del recurso indirecto previsto en el art. 26 LJCA, para no lesionar el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente, dado que: “difícilmente un contribuyente medio puede imponerse en un procedimiento que por su propia naturaleza es complejo, técnico y colectivo. Además, la publicidad edictal no garantiza suficientemente el conocimiento del contenido y alcance de dicho acto general, ni su trascendencia en la valoración del inmueble”.

Estimamos que la posición que mejor protegería el derecho a la defensa de los titulares de bienes inmuebles afectados por la aprobación de una Ponencia de Valores catastrales sería su consideración como disposiciones de carácter general o “cuasi-general”; sobre todo, a efectos de permitir el acceso a los Tribunales de Justicia para enjuiciar la adecuación a Derecho de la Ponencia de Valores catastrales mediante la interposición de un recurso indirecto al hilo de la impugnación del valor catastral individualizado.

8 Así, por ejemplo, admiten la impugnación indirecta de la Ponencia de Valores las Sentencias del TSJ de Cataluña, de 3 de junio de 1998, y de 5 de julio de 2002 y de 20 de julio de 1999. Con idéntica orientación, las Sentencias del TSJ de Andalucía (Sala de Sevilla), de 17 de marzo de 2005, 24 de octubre de 1997 y la de 4 de marzo de 2008. Esta misma posibilidad de impugnación indirecta, a pesar de no atribuirle la consideración de disposición de carácter general, fue admitida por la Sentencia TSJ de Castilla y León, Burgos de 9 de junio de 2006 y por las Sentencias TSJ de Galicia de 28 de junio de 2002 y de 15 de enero de 2000. A idéntica conclusión también llegaban las Sentencias TSJ Madrid, nº 133/2001, de 9 de febrero y nº 98/2001, de 2 de febrero. Y aceptando esta misma posibilidad se ha pronunciado, en numerosas ocasiones, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en Sentencias nº 733, de 27 de septiembre de 2006 y nº 808, 11 de octubre de 2006; en la nº 1631/2007, de 9 de noviembre de 2007; en la Sentencia nº 1122/2007, de 20 de junio de 2007; en la de 20 de diciembre de 2007, nº 1537/2007; en la nº 1356/2008 de 10 de diciembre de 2008; en la nº 210/2009 de 11 de febrero de 2009; en la nº 126/2010 de 11 de febrero de 2009; en la nº 391/2009 de 10 marzo de 2009; en la nº 1235/2009 de 30 de septiembre de 2009; en la, nº 1263/2009 de 5 octubre de 2009, así como en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, nº 162, de 19 de febrero de 2010, en orientación seguida por otros pronunciamientos posteriores.

Y tampoco nos resistimos, por su claridad, a traer a colación las reflexiones de la Sentencia del TSJ de Madrid nº 1471/2012, de 25 de octubre, Rec. nº 42/2011, en la que se reiteran textualmente afirmaciones que, sobre esta problemática, ya habíamos efectuado en un trabajo publicado en la Revista Tribuna Fiscal, nº 246, 2011:

“En primer lugar, dicha posibilidad salvaguarda mucho mejor los derechos de los contribuyentes afectados, puesto que cuando se asume plena conciencia del alcance y contenido de la Ponencia de valores es cuando la Administración procede a efectuar la notificación individualizada del valor catastral correspondiente. En la notificación se contienen los datos esenciales que contribuyen a la formación del valor catastral como son: la superficie de la finca, el polígono y zona de valor donde se incluya la finca, el valor de repercusión o, en su caso, valor unitario que resulte aplicable, el valor de la parcela o subparcela, coeficientes correctores del suelo y de la construcción, etc., y como consecuencia de todo ello, el concreto valor catastral, tanto del suelo como de la construcción si la hubiere. Por tanto, sólo entonces el contribuyente afectado, repetimos, tiene cabal y completo conocimiento de las concretas consecuencias valorativas que sobre los bienes de su propiedad despliegan los correspondientes criterios de valoración establecidos en la pertinente Ponencia de valores.

Es cierto que el acuerdo de aprobación de las Ponencias de valores totales o parciales, con carácter previo a la notificación individual, habrá sido objeto de la correspondiente publicación en el correspondiente boletín oficial de la provincia, en cuya publicación se indicará, en todo caso, el lugar y plazo de exposición al público de la Ponencias a que se refiera (artículo 27.3 del TRLCI), y que podrá recurrirse en vía económico-administrativa (artículo 27.4 TRLCI), pero no es menos cierto que con aquella publicación en modo alguno el contribuyente tiene conocimiento, pleno y exacto, de las correspondientes consecuencias valorativas. Sería preciso que, por parte de éste, a modo de especie de examen o consulta preventiva, se procediese a efectuar una actividad investigadora sobre todos y cada de los apartados contenidos en la correspondiente Ponencia, a fin de poder extraer, de forma anticipada, en qué medida los criterios y bases valorativas contenidas en aquella le afectarían, finalmente, a partir del 1 de enero del año siguiente.

A todo ello debemos añadir, además, que el contenido de la Ponencia de valores no es objeto de publicación en el correspondiente boletín oficial, sino tan sólo es objeto de publicación el mero anuncio de su aprobación.

Además, debemos resaltar que el contenido de la Ponencia de valores es ciertamente complejo y muy técnico, con una mixtura de conocimientos jurídicos y valorativos que no hacen nada fácil su comprensión. Por lo tanto, el particular que estuviese dispuesto a efectuar dicha actividad investigadora-preventiva se vería forzado a contratar los servicios de asesoramiento correspondiente, tanto jurídicos como técnicos.

Que tal actividad supone un serio gravamen para el contribuyente resulta evidente, como evidente es que el procedimiento ideado por la Ley para dar a conocer el contenido de la Ponencia de valores está muy lejos de garantizar su objetivo. La publicidad edictal no garantiza suficientemente el conocimiento del contenido y alcance de dicho acto general, ni su trascendencia en la valoración del inmueble. El mecanismo de publicidad, por tanto, ideado por la Ley está muy lejos de salvaguardar los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes destinatarios de la Ponencia de valores.

Por otra parte, el procedimiento de valoración individual no podemos considerarlo como un acto aislado, sino como un conjunto de actos administrativos, integrados “en un procedimiento complejo que se realiza

en varias fases que resultan encadenadas entre sí y que dan lugar a la determinación del valor que resulta aplicable a cada inmueble concreto".(Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1995). Esto es, en dicho procedimiento se distinguen diversas fases, culminando una de ellas con el acuerdo aprobatorio de la Ponencia de valores, a la que sigue la aplicación valorativa individualizada, mediante la aplicación de las bases y criterios en aquélla incluidos, que culmina con la notificación al contribuyente de la correspondiente valoración catastral.

Sólo, en este último, instante, el titular catastral está en condiciones en considerar si el valor catastral adjudicado a su inmueble se aproxima o se aleja del que él considera que tiene.

Las Ponencias de Valores son decisiones capitales, que condicionan la vida privada de los ciudadanos incidiendo, directamente, en el derecho de propiedad; que las decisiones que en las mismas se adoptan resultan bañadas de una cierta discrecionalidad, sobre todo si no son justificadas y probadas adecuadamente.

Por tanto, de aceptarse que sólo es posible impugnar el contenido de las Ponencia de valores mediante su impugnación directa, de tal forma que el contribuyente que hubiese dejado pasar el correspondiente plazo de impugnación sólo puede cuestionar el valor catastral desde la óptica de su conformidad o disconformidad con la Ponencia de valores, impidiéndole toda posible consideración en relación a la no conformidad al ordenamiento jurídico de la propia Ponencia, se estaría restringiendo y limitando, hasta el extremo de hacerlo prácticamente inexistente, el derecho constitucional a obtención de la tutela judicial efectiva de Jueces y Tribunales".

Es más, dicho pronunciamiento judicial, con el que concordamos plenamente –como no podría ser de otra manera– finaliza afirmando, contundentemente:

"sólo la opción de que el titular catastral pueda cuestionar la propia Ponencia de Valores al hilo de la impugnación del valor catastral garantiza y salvaguarda el derecho de aquel a la tutela judicial efectiva. Recordemos que la tutela judicial efectiva no consiste solo en una prohibición de inmunidad frente al control judicial, sino también en un deber positivo de interpretar y aplicar las Leyes de la manera más favorable posible para el acceso a la jurisdicción y a la extensión de ésta".

A mayor abundamiento, consideramos que podrían resultar trasladables las argumentaciones jurisprudenciales que se muestran partidarias de considerar que los planes urbanísticos son disposiciones de carácter general, impugnables mediante recurso indirecto –cfr. STS de 4 julio de 2013, Rec. nº 2706/2010, y STS de 26 de septiembre de 2013, Rec. nº 5470/2010–.

Por citar algunas de las más antiguas, ya en las Sentencias del Tribunal Supremo, de 24 de mayo de 1978 y de 30 de enero de 1979 (RJ 1979/235) –a las que se refiere la de 8 de junio de 1984 (RJ 1984/3455)–, se otorgaba carácter normativo a los Planes Urbanísticos, general y parcial, permitiéndose su impugnación indirecta a través de la reclamación contra los actos de aplicación –por ejemplo, los proyectos de urbanización y de parcelación, por bajo del nivel del planeamiento, o de la reglamentación urbanística, puesto que los mismos son meros proyectos técnicos, o instrumentos de ejecución de las directrices marcadas en los Planes y Ordenanzas–. Precisamente por

ello, estos pronunciamientos dejaron sentado que «una cosa es el planeamiento urbanístico y otra, muy diferente, la ejecución o puesta en práctica de lo que, por vía general, se establece, en esos planeamientos»; como todo esto es así, repetimos, de ahí que la vida de los proyectos no pueda desenvolverse al margen, ni menos en contra de lo establecido en dicho planteamiento, conforme a la doctrina jurisprudencial imperante -SS. de 7 abril y 29 octubre 1967 (RJ 1967\1939 y RJ 1967\4526), 26 noviembre 1968 (RJ 1968\1234), 8 marzo 1969 (RJ 1969\1510), y 19 mayo 1970 (RJ 1970\2667)-.

Las razones que, estimamos, justifican la aplicación de la misma solución que la adoptada para el caso de los Planes urbanísticos, en línea con cuanto veníamos argumentando para el caso de las Ponencias de Valores catastrales, se pusieron de relieve cuando la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 1991, Rec. nº 478/1989, recalca, de aquellos, que:

“el planeamiento es una decisión capital que condiciona el futuro desarrollo de la vida de los ciudadanos, al trazar el entorno determinante de un cierto nivel de calidad de vida. En otro sentido, integra una intensa regulación de la propiedad privada, dibujada, así, con rango reglamentario en virtud de la habilitación establecida en el art. 76 del Texto Refundido de la Ley del Suelo en relación con la expresa dicción del art. 33,2 de la Constitución.

De aquí deriva la trascendental importancia del procedimiento de elaboración de los planes, precisamente para asegurar su “legalidad, acierto y oportunidad” -art. 129 de la Ley de Procedimiento Administrativo-. Entre sus trámites destacan aquellos que tienden a lograr la participación ciudadana, y prevista en el art. 4º,2 del Texto Refundido y ampliada por el Reglamento de Planeamiento. (...)

En otro sentido es de destacar el carácter ampliamente discrecional del planteamiento -independientemente de que existan aspectos rigurosamente reglados-. Es cierto que el “genio expansivo del Estado de Derecho” ha ido alumbrando técnicas que permiten un control jurisdiccional de los contenidos discrecionales del planeamiento, pero aún así resulta claro que hay un núcleo último de oportunidad, allí donde son posibles varias soluciones igualmente justas, en el que no cabe sustituir la decisión administrativa por una decisión judicial. (...)

Más concretamente, en lo que ahora importa, ha de advertirse que la Memoria integra ante todo la motivación del plan, es decir, la exteriorización de las razones que justifican el modelo territorial elegido y, por consecuencia, las determinaciones del planeamiento.

Y tal Memoria no es un documento accidental, que pueda existir o no, sino una exigencia insoslayable de la Ley -art. 12,3,a) del Texto Refundido-. Las normas, en nuestro sistema jurídico, pueden tener o no un preámbulo o exposición de motivos. Sin embargo el Plan, que tiene una clara naturaleza normativa -sentencias de 7 de febrero de 1987, 17 de octubre de 1988, 9 de mayo de 1989, 6 de noviembre de 1990, 22 de mayo de 1991, etc.-, exige como elemento integrante esencial la Memoria: la profunda discrecionalidad del planeamiento, producto normativo emanado de la Administración y que pese a ello está habilitado para regular el contenido del derecho de propiedad -art. 33,2 de la Constitución y sentencias de 2 de febrero de 1987, 17 de junio de 1989, 28 de noviembre de 1990 y 12 de febrero, 11 de marzo y 22 de mayo de 1991, etc.- explica la necesidad esencial de la Memoria como elemento fundamental para evitar la arbitrariedad. De su contenido ha de fluir la modificación de las determinaciones del planeamiento”.

Ni qué decir tiene que también las Ponencias de Valores son decisiones capitales, que condicionan la vida privada de los ciudadanos incidiendo, directamente, en el derecho de propiedad; que las decisiones que en las mismas se adoptan resultan bañadas de una cierta discrecionalidad, sobre todo si no son justificadas y probadas adecuadamente, y que, además –como han mantenido numerosos TSJ autonómicos–, su elaboración, publicación y régimen de recursos no es un dechado de garantías para el sinfín de contribuyentes afectados, y que, siquiera fuera por ello, y ante la indefinición normativa, debiera resultar procedente admitir su consideración como normas de carácter general, a efectos de permitir su impugnación indirecta.

3.1. Una posible solución jurídica

Ante la solución de inadmitir el recurso indirecto contra la Ponencia de valores catastrales al hilo de la interposición del recurso directo contra el valor catastral, quizás, una posibilidad que también entendemos que satisfaría los derechos de los contribuyentes afectados por la aprobación de una Ponencia de Valores sería la siguiente: permitir que, cuando se interponga el recurso directo contra el valor catastral, puedan alegarse defectos jurídicos del contenido de la Ponencia de Valores catastrales, a pesar de que no se haya interpuesto, en tiempo y forma, recurso directo contra ella.

En caso de que se apreciara la nulidad del valor catastral por defectos de la Ponencia, quizás sería procedente considerar que tal declaración de nulidad se ciñe, únicamente, al valor catastral objeto de revisión, sin que pueda declararse la nulidad de la Ponencia de Valores con efectos erga omnes.

Somos conscientes de que tal conclusión puede ser cuestionada si se mantiene que se trata de dos actos administrativos distintos y separados –Ponencia de Valores y valor catastral–, y que, cuando se impugna el valor catastral, la Ponencia de Valores, en tanto que acto administrativo –según el Tribunal Supremo–, puede haber devenido consentido y firme para ese contribuyente que está recurriendo el valor catastral.

Sin embargo, consideramos que con esta solución, no se menoscaba el derecho a la defensa, sino que, precisamente, sale reforzado, y se permite el acceso a una tutela judicial.

Además, estimamos que es una posibilidad que vendría refrendada por el propio contenido del acto de valoración catastral. No en vano, en el mismo se concretan los módulos MBC y MBR, y se especifican los criterios y coeficientes aplicados que traen causa directa de lo establecido en la Ponencia, por lo que, si se considera que han sido incorrectamente fijados en la Ponencia, y esos mismos módulos, criterios y coeficientes son reiterados en el acto de valoración catastral de cada inmueble, ese vicio se está trasladando, también directamente y sin solución de continuidad, al acto administrativo de valoración catastral, pues, al fin y al cabo, la Administración, en el expediente administrativo, debe dejar constancia documental de la justificación del por qué de las decisiones del acto de valoración catastral que traen causa directa de las decisiones adoptadas en la Ponencia de Valores.

En definitiva, siendo conscientes de que el recurrente, cuando realmente conoce que se ha aprobado una Ponencia de Valores catastrales, y cobra conciencia de su trascendencia jurídica y económica, es, cuando menos, cuando recibe la notificación personal –no edictal– del valor catastral –en el que se le indican, también, a efectos informativos las bases imponibles y liquidables del IBI–, se trataría de favorecer que, en ese momento, y con las miras puestas únicamente en la anulación del valor catastral, pudieran alegarse defectos de la Ponencia de Valores –que probablemente no haya sido recurrida, y haya devenido acto consentido y firme– que se reflejen y resulten determinantes de la fijación de una concreta cuantía de ese concreto valor catastral.

Siendo conscientes de que el recurrente, cuando realmente conoce que se ha aprobado una Ponencia de Valores catastrales y cobra conciencia de su trascendencia jurídica y económica, es, cuando menos, cuando recibe la notificación personal –no edictal– del valor catastral –en el que se le indican, también, a efectos informativos las bases imponibles y liquidables del IBI–, se trataría de favorecer que, en ese momento, y con las miras puestas únicamente en la anulación del valor catastral, pudieran alegarse defectos de la Ponencia de Valores.

De este modo, se salvaguardaría la aplicabilidad de la Ponencia de Valores consentida y firme para todos los contribuyentes que no la hayan recurrido, y, a la vez, se otorgaría tutela efectiva al derecho de defensa del titular catastral que resulte capaz de probar, en un recurso, la incorrección de su valor catastral por defectos de la Ponencia de valores catastrales, dejando únicamente a ésta última sin efecto respecto del recurrente y el valor catastral objeto de recurso.

Pues bien, esta solución jurídica, que propusimos en el Congreso Tributario organizado por el CGPJ y AEDAF, en mayo de 2013, ha sido acogida, expresamente, así como los razonamientos que anteriormente hemos manifestado, en la *Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 755/2013, de 10 de junio de 2013, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección Tercera*, constituida al efecto con todos sus Magistrados titulares.

En dicho pronunciamiento, se afirma:

“Es por todo ello que, si bien la naturaleza de mero acto administrativo que la doctrina jurisprudencial actual atribuye a las Ponencias de Valores deja ya de permitir que se las considere susceptibles de impugnación indirecta con motivo de la impugnación directa de las notificaciones individualizadas de los valores catastrales –como algunas de las precitadas SSTs han afirmado expresamente–, esta Sala entiende que ello no puede impedir que en tal recurso directo frente a los valores catastrales pueda el interesado hacer valer defectos o vicios afectantes a la Ponencia cuya aplicación determina tal valor catastral (conforme ya se ha pronunciado la doctrina más actual y autorizada en la interpretación de la comentada nueva línea jurisprudencial). Otro entendimiento supondría imponer a los propietarios de los inmuebles la carga de tener que recurrir de manera directa la Ponencia, lo que, en la situación ya descrita (dadas las circunstancias antes vistas que quedan imbricadas en las Ponencias y su publicidad) no nos parece de recibo (aparte ya de que a algunos les sería materialmente imposible –caso de los propietarios de nuevas edificaciones–); razón por la cual concluimos con la afirmación de tal posibilidad, sin perjuicio –en aplicación de dicha nueva línea jurisprudencial– de que la eventual estimación de un recurso en el que se evidencien vicios invalidantes en la Ponencia ciña su eficacia al proceso de que se trate y, por tanto, únicamente a los valores catastrales impugnados en el mismo, quedando –por ello– vedada la posibilidad de anulación directa de la propia Ponencia de Valores o la de planteamiento de cuestión de ilegalidad”.

Doctrina reiterada, por este mismo Tribunal Valenciano, en la Sentencia de 21 de enero de 2014, Rec. 769/2010, que recoge la solución mantenida por el propio Tribunal en el pronunciamiento transcrito, aun reconociendo, explícitamente, que:

“La ponencia no es una disposición general, sino, más bien, un acto administrativo con efectos generales. La aprobación de la ponencia no implica la configuración de uno o varios supuestos de hecho con efectos jurídicos *ad futurum* caso de darse, antes bien, los efectos propios de la ponencia se agotan con su publicación, ello con relación a cada una de las fincas que en ella se incluyen”.

Y la posible indefensión que denunciarnos, de no permitir analizar la adecuación a Derecho de la Ponencia de Valores cuando se notifica un valor catastral y se recurre contra el mismo, es también apreciada por las Sentencias de la Audiencia Nacional, de 13 de diciembre de 2013, Rec. nº 411 y 412/2011, cuando afirman:

“Ello no obstante, en aras a la protección de la tutela judicial efectiva de quienes interpongan recursos contra los actos de asignación de valores sin haber antes impugnado la ponencia, como ocurre en este caso, procederemos a un análisis de los motivos de recurso planteados en el sentido indicado a los efectos de verificar que no ha existido una quiebra del procedimiento de elaboración de la ponencia de valores de tal magnitud que ha causado verdadera indefensión a la recurrente, tomando en consideración el dato de que el acto de aprobación de la ponencia de valores, por su propia naturaleza, no puede ser objeto de notificación individual”.

4. ¿Cabe interponer recurso de casación contra la sentencia de instancia que analiza la adecuación a derecho de una Ponencia de Valores? La cuantía del recurso de casación cuando se impugna una Ponencia de Valores. Las contradicciones del Tribunal Supremo

Es de sobra conocido que la cuantía de la pretensión ejercitada en juicio tiene, entre otras virtualidades jurídicas, además de atribuir la competencia jerárquica del órgano judicial que analizará la impugnación y el procedimiento o proceso, la de ser criterio para la admisibilidad de los recursos que quepan contra el acto o disposición impugnado -artículo 86 LJCA-.

Centrándonos en la posibilidad de interponer Recurso de Casación, el artículo 86.2.b LJCA exceptúa de dicho Recurso a las Sentencias recaídas, cualquiera que fuera la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 600.000 Euros –salvo el procedimiento especial de defensa de derechos fundamentales-.

Además, el art. 86.3 LJCA permite la interposición, en todo caso, de Recurso de Casación contra las Sentencias de la Audiencia Nacional o de los TSJ que declaren nula o conforme a Derecho una disposición de carácter general. Precepto que, a tenor de la orientación del Tribunal Supremo, no resultaría de aplicación en el caso que analizamos, dado que dicho Tribunal no acepta que la Ponencia de Valores tenga la consideración de disposición de carácter general.

Atendiendo a su calificación como acto administrativo, es evidente que la Ponencia de Valores no es un acto de gravamen que pueda traducirse en una cifra determinada que, a la postre, pueda considerarse la cuantía o valor de la pretensión de anulación ejercitada.

Es más, una Ponencia de Valores desarrolla su eficacia en relación con numerosos tributos del sistema tributario estatal, autonómico y local, por lo que estimamos que, a la hora de tener en cuenta cuál es el valor a efectos de su impugnación, tampoco la cuantía debiera resultar anudada, específicamente, a un concreto tributo y,

por ende, a una concreta cuota tributaria del IBI, por ejemplo -como está siendo asumido por una parte de los pronunciamientos del Tribunal Supremo actualmente-.

En esta problemática, de nuevo, el Tribunal Supremo ha seguido una evolución significativa que pasamos a analizar.

4.1. Primera etapa

La denegación del acceso a la Casación por el Tribunal Supremo venía asentándose en el análisis de la naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores catastrales y su consideración como actos administrativos.

Al considerar el Tribunal Supremo que las Ponencias de Valores catastrales no tenían el carácter de disposiciones de carácter general, se impedía el acceso a la Casación por el juego de los artículos 26 y 86.3 de la LJCA. Así se pronunciaron tanto la Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de noviembre de 2006 -Rec. Casación para unificación de doctrina nº 3903/2001-, como el Auto del Tribunal Supremo, de 17 diciembre 2009, Rec. nº 180/2009.

4.2. Segunda etapa

Parecía que esta doctrina del Tribunal Supremo había sido superada por la Sentencia de 1 de febrero de 2005, corroborada por las Sentencias del mismo Tribunal 25 de febrero y de 31 de mayo de 2010, al atribuirles cuantía indeterminada.

En efecto, en la Sentencia de 1 de febrero de 2005, el Tribunal Supremo se adentra en el análisis de la impugnación de la propia Ponencia de Valores de bienes inmuebles urbanos, afirmando que tienen un carácter cuasi-reglamentario.

Estas consideraciones, junto con el hecho de que la resolución de la impugnación, aunque indirecta, de la Ponencia afectará en el futuro, no sólo a los recurrentes en la determinación del valor catastral individualizado, sino también a la cuota del tributo a abonar al Ayuntamiento, así como también a todos los propietarios de inmuebles relacionados con el Polígono valorativo contra el que se dirigen las alegaciones, llevan al Tribunal Supremo a la conclusión de que debe fijársele una cuantía indeterminada y que, por ende, pueden ser objeto de un Recurso de Casación.

4.3. Tercera etapa

La contradictoria doctrina del Tribunal Supremo sobre el modo de cuantificación de la pretensión cuando se recurre contra una Ponencia de Valores en Casación.

En esta tercera etapa, el Tribunal Supremo está sorprendiéndonos al no adoptar una solución homogénea en sus pronunciamientos, sin explicar tampoco por qué en cada caso asume una decisión distinta. Jurisprudencia vacilante y contradictoria, que se ve aderezada por los pronunciamientos del Tribunal que, quizás con celo desmedido, imponen 1.500 Euros de costas al recurrente por haber alegado la posible inadmisibilidad por razón de la cuantía del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado -cfr. Auto de 10 de octubre de 2013-.

4.4. Una opinión del Tribunal Supremo: atención a la cuantía de todos los IBI de todo el municipio afectado por la anulación de la Ponencia de Valores, sea en recurso directo o indirecto. Presunción de que se supera la *summa gravaminis*

En esta orientación, es decisivo el Auto del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2011, Rec. nº 6447/2010, que analiza el posible acceso a la Casación del Recurso del Abogado del Estado contra una Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de septiembre de 2010, que había anulado un valor catastral y también la Ponencia de Valores de Pego (Alicante), tras tramitarse un recurso indirecto.

El Ayuntamiento recurrente alegó, en el trámite concedido, que la cuota del IBI del inmueble testigo no superaba la cuantía fijada para el acceso a la Casación –a la sazón, 150.000 Euros-.

Sin embargo, el citado Auto del Tribunal Supremo exige que se distinga entre la impugnación de un valor catastral y la impugnación de una Ponencia de Valores.

Trayendo a colación la STS de 10 de febrero de 2011, Rec. 1348/2006, recuerda que las Ponencias de valores son actos administrativos -no disposiciones de carácter general-, y, por tanto, la cuantía del recurso no puede considerarse indeterminada, sino que hay que atender, de conformidad con el art. 41.1 LJCA, al valor económico de la pretensión, y el citado Auto sostiene que:

“en el presente caso, en la medida en que la Sentencia de instancia ha declarado no sólo la nulidad de las valoraciones catastrales individuales, sino también la nulidad de la Ponencia de Valores, la pretensión del Abogado del Estado no puede quedar limitada a las cuotas resultantes de las valoraciones catastrales de la totalidad de los inmuebles afectados por la Ponencia de Valores anulada por la Sentencia de instancia, sin que pueda presumirse (sic), sin riesgo de equivocación, que todas las cuotas resultantes del IBI de todos los valores catastrales afectados por la Ponencia anulada sean inferiores a 150.000 Euros”.

Por tanto, el Tribunal Supremo considera decisivo que el Tribunal de instancia haya declarado la nulidad de la Ponencia de Valores con efectos *erga omnes*, sea en un recurso directo o indirecto, para concluir que, por ello, hay que presumir que la suma de las cuotas del IBI de todos los inmuebles de ese municipio superaran el importe mínimo fijado para el acceso a la Casación, permitiendo su admisión y tramitación, y advirtiendo expresamente, en la Sentencia de 11 de julio de 2013, Rec. nº 756/2013 –de la que se hace eco el Auto de 10 de octubre de 2013, Rec. 756/2013-, que ello no prejuzga la posible anulación de los valores catastrales si los vicios de aquella se reflejan en dichos valores⁹.

9 Concretamente, en dicha Sentencia del TS de 11 de julio de 2013 se afirma “Ahora bien, dicho lo anterior, el acoger dicho motivo no puede llevarnos a anular el pronunciamiento contenido en la sentencia sobre la valoración catastral de la finca de la actora, pues como se recogió anteriormente, la sentencia contiene otro motivo para estimar el recurso contencioso administrativo respecto, ahora sí, de la concreta valoración catastral de la finca, “...La práctica de la prueba pericial practicada en este procedimiento, debidamente ratificado el informe con citación de la parte, se constata que el sistema de valoración de la finca aquí cuestionada fue el sistema unitario, cuando por las características de la parcela se debió adoptar el sistema de repercusión, contando en los criterios generales de valoración de la Ponencia de Valores de Villajoyosa que se puede adoptar el sistema unitario cuando se trate de viviendas unifamiliares o uso industrial, y toda vez en este caso el uso del sector donde se encuentra la parcela de la recurrente es turístico y residencial/terciario debió adoptarse el sistema de valoración por repercusión”. Sobre este motivo de estimación nada dice la Sra. Abogada del Estado, por lo que al mismo ha de estarse al no haber sido combatido, debiéndose por tanto mantener la declaración derivada de esta justificación”.

4.5. Otra solución coetánea distinta, también del Tribunal Supremo: atención a la cuantía del IBI de los inmuebles titularidad del que recurre contra la Ponencia de Valores

Pues bien, también es doctrina del Tribunal Supremo mantenida en la Sentencia de 8 de noviembre de 2012, Rec. nº 477/2010 -ante la impugnación de la Ponencia de Valores del Puerto Comercial de Tarragona, en la cual se cuestionó cuál era la cuantía del recurso a efectos de su posible acceso al Recurso de Casación-, que:

“ha de rechazarse que la cuantía en el presente caso haya de entenderse como indeterminada, estando por el contrario constituida por la cuota anual del IBI resultante de la aplicación de la Ponencia de Valores a las fincas de la recurrente afectadas, y que constituye el interés económico casacional”.

Tal conclusión había sido ya adoptada en el Auto del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012, Rec. 2146/2011, a raíz de una Sentencia del TSJ de Valencia de 31 de enero de 2011 que había anulado un valor catastral e, indirectamente, la Ponencia de Valores, afirmando:

“Asimismo este Tribunal ha declarado, en sendas ocasiones, que en el caso de impugnación de Ponencias de Valores Catastrales, procede la declaración de inadmisibilidad si no se acredita por la recurrente que la cuota tributaria anual resultante de la aplicación de dicha Ponencia a los efectos del IBI, en relación con las fincas afectadas, es superior al límite cuantitativo legal fijado para el acceso a la casación (Por todos, Autos de 11 de febrero y de 2 de diciembre de 2010, y, por todas, Sentencias de 9 de febrero de 2011 –Rec. nº 4560/2006 y 1348/2006-).

En el caso enjuiciado, como el Abogado del Estado recurrente no probó que la cuota tributaria anual resultante de la aplicación de dicha ponencia a los efectos del IBI en relación con las fincas afectadas superara el mínimo legalmente establecido, inadmitió el Recurso de Casación¹⁰.

También, el Tribunal Supremo, en el Auto de 17 de julio de 2013, Rec. nº 1325/2011, al interponer el recurrente incidente de nulidad contra la Sentencia de 6 de junio de 2013, dictada en el mismo recurso –Auto que, sin conceder el trámite de audiencia previsto en el art 93.3 LJCA, había inadmitido el recurso por no haber probado el recurrente que los IBIs afectados alcanzaban la cuantía legalmente exigida-, y tras afirmar, sorprendentemente, que el art. 93.3 de la LJCA establece que “el citado trámite es de aplicación al supuesto de que expresamente se haya de resolver sobre admisión o inadmisión mediante auto, no en la fase de resolución por sentencia, en la que es posible acoger de oficio causa de inadmisibilidad sin oír a las partes” –lo que supone dejar en papel mojado, en manos del propio Tribunal, la eficacia jurídica de dicha previsión normativa-, ha afirmado que:

“si tenemos en cuenta que efectivamente como señala la parte recurrente este Tribunal ha venido perfilando la doctrina referente a la naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores, habiéndose interpuesto el recurso en un momento en el que se asentaba la referida doctrina, y, atendiendo a la existencia de un principio de prueba, representada por las liquidaciones de IBIs de distintos años, sobre que efectivamente la cuantía podría ser suficiente a los efectos de interponer recurso de casación, de suerte que de haberle otorgado el trámite de alegaciones, a la vista de las razones que funda el incidente de nulidad instando

10 Queremos resaltar que el Tribunal Supremo ha venido a exigir que sea el recurrente quien asuma la carga de probar que el acto impugnado alcanza la summa gravaminis. Así lo hemos reflejado en BOSCH CHOLBI, J. L., “La carga de la prueba de la cuantía del recurso de casación ordinario y la impugnación de una ponencia de valores catastrales: un aviso a navegantes”, *TF*, nº 269, 2013, págs. 79 y ss.

por la recurrente, este podría resultar determinante para entrar a dilucidar los motivos de casación que la parte recurrente opuso a la sentencia objeto del recurso, al no otorgársele dicho trámite toma sentido la denuncia de infracción del derecho a la tutela judicial efectiva que formula la recurrente”, admitiendo que se debe atender a la cuantía del IBI propiedad del recurrente que resulta afectado por la Ponencia de Valores catastrales en cuestión”.

Doctrina que, además, ha vuelto a ser reiterada por el propio Tribunal Supremo¹¹, en la Sentencia de 24 de octubre de 2013, Rec. nº 6523/2011, cuando afirma:

“PRIMERO.- (...) Justifica la parte recurrente la admisibilidad del presente recurso de casación, “Puesto que la Sentencia impugnada resuelve un recurso directo contra una disposición de carácter general, como son las Ponencias recurridas, las mismas son susceptibles en todo caso de recurso de casación en aplicación de lo dispuesto en el artículo 86.3 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa”. Quizás, por este error que comete la parte recurrente al otorgar a las Ponencias de Valores Especiales el carácter de disposiciones de carácter general, y no como lo que son, actos administrativos, ninguna referencia siquiera hace a la cuota tributaria anual que resulte de la aplicación de la Ponencia a los efectos del IBI. Como en otras ocasiones hemos dicho, cuando el objeto de impugnación es la Ponencia de Valores Catastrales, procede la declaración de inadmisibilidad si no se acredita por la recurrente que la cuota tributaria anual resultante de la aplicación de dicha ponencia a los efectos del IBI, en relación con la finca titularidad de quien sea recurrente, es superior al límite cuantitativo legal fijado para el acceso a la Casación (Por todos Autos de 11 de febrero y 2 de diciembre de 2010 y por todas, Sentencias de 9 de febrero de 2011 -rec. cas. nº 4560/2006 y 1348/2006 -)”.

Además, el Tribunal Supremo, en el Auto de 31 de mayo de 2012 –Rec. nº 367/2012–, en el que se impugnaba una Ponencia de Valores catastrales, y el Tribunal inadmite el recurso por razón de la cuantía, ha recalcado:

“en el presente caso, la recurrente no ha demostrado un interés económico distinto del que resulta de la repercusión en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de la valoración catastral del Puerto Comercial de Ibiza, al que, como indica la propia parte recurrente, se le asignó un valor de 16.551.969,02 euros, por lo que, razonablemente, la cuota tributaria resultante de la valoración catastral asignada a ese Bien Inmueble de Características Especiales, en ningún caso supera el límite mínimo de 600.000 euros establecido para acceder a la casación.

Del mismo modo tampoco puede prosperar el alegato relativo a que las implicaciones económicas de la ponencia de valores va mas allá de la liquidación del IBI, alegación, con la que la parte recurrente, parece hacer referencia, a que tiene repercusión en otros impuestos, ni tampoco, el de que, en cualquier caso, ha

11 Dicha conclusión, que contradice abiertamente la declarada en los pronunciamientos citados anteriormente, no es única ni aislada. Al contrario, es doctrina constante del propio Tribunal fijada, entre otros, desde los Autos del Tribunal Supremo, de 29 de Enero y 22 de Febrero de 1999 y las Sentencias de 5 y 15 de Julio de 2000, 11 de Diciembre de 2001, 20 de Febrero, 3 y 11 de Julio de 2002, 11 de Mayo, 14 y 15 de Octubre de 2004, 21 de diciembre de 2004 y de 8 de febrero de 2005 y posteriores, hasta los más recientes: Auto de 13 de diciembre de 2012 –Rec. nº 2294/2012– y Auto de 29 de noviembre de 2012 –Rec. nº 1894/2012–, así como en la Sentencia de 8 de noviembre de 2012, Rec. nº 477/2010, en la que se afirma: “ha de rechazarse que la cuantía en el presente caso haya de entenderse como indeterminada, estando por el contrario, constituida por la cuota anual del IBI resultante de la aplicación de la Ponencia de Valores a las fincas de la recurrente afectadas, y que constituye el interés económico casacional. Pues bien, no habiéndose justificado por la recurrente que tal cuota resultante supere los 150.000 euros, el recurso de casación interpuesto ha de ser inadmitido”.

de estarse al importe del valor catastral a efectos de cuantía, pues, como ya se ha dicho reiteradamente (por todos, Autos de 21 de diciembre de 2001 y 7 de octubre de 2002), tal argumentación contradice la jurisprudencia de esta Sala acerca del modo de determinar la cuantía en asuntos como el ahora examinado”.

En esta tesitura, es evidente que el mismo órgano judicial está aplicando soluciones distintas, a supuestos idénticos, sin modificación normativa alguna que lo justifique, y sin motivación jurídica alguna que sustente esos vaivenes.

Obviamente, el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y a la defensa –art. 24 CE-, así como el derecho a recibir un trato judicial igual en supuestos jurídicamente idénticos, sin que exista causa objetiva y razonable para adoptar decisiones distintas –art. 9 y 14 CE-, no salen nada bien parados en este envite.

4.6. Una interpretación alternativa del Tribunal Supremo, superada por posteriores pronunciamientos

Esta conclusión de la doctrina del Tribunal Supremo, que restringe el acceso al Recurso de Casación cuando se impugnan Ponencias de Valores, podía ser sorteada si se hubiera consolidado la doctrina del Auto del Tribunal Supremo, de 9 de julio de 2001, cuando permite la interposición de un Recurso de Casación basándose en que la trascendencia de la decisión supera los meros intereses económicos del recurrente, alcanzando el interés general, independientemente de la cuantía del litigio. Doctrina que pudiera resultar de aplicación al caso de impugnaciones de Ponencias de Valores.

Sin embargo, esta doctrina es superada por el propio Tribunal Supremo -por todos, Autos de 5 de marzo de 2009, Rec. nº 1472/2008, 23 de febrero de 2012, Rec. nº 1975/2011 y de 13 de diciembre de 2012, Rec. nº 2294/2012- al puntualizar que las cuestiones de fondo alegadas por el recurrente no alteran la cuantía del litigio, pues la misma viene constituida por la valoración económica de la pretensión (art. 41.1 LJCA), al margen de cuáles sean los argumentos o motivos en que tal pretensión se basa.

5. ¿A quién alcanza un pronunciamiento de nulidad de una Ponencia de Valores? ¿Quién podría solicitar la devolución de los tributos, liquidados o autoliquidados, ingresados como consecuencia de su aplicación?

Tomando en consideración que una Ponencia de Valores haya sido recurrida ante un Tribunal Económico-administrativo o contencioso-administrativo mediante un recurso directo, y cualquiera de ellos haya declarado su nulidad, resulta importante determinar a quién alcanza dicho pronunciamiento, y qué efectos cabe anudar al mismo.

En este punto, el artículo 72.2 de la LJCA establece que “La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas”.

Y no debe perderse de vista que, por tener la Ponencia de Valores catastrales la consideración de acto administrativo que afecta a una pluralidad indeterminada de personas, la Sentencia firme debe publicarse en un periódico oficial para que puedan conocerla todos los posibles afectados -art. 72.2 in fine LJCA-.

Siendo ello así, como consecuencia precisamente de la naturaleza jurídica de la Ponencia de Valores, los “terceros que se encuentren respecto al acto o disposición anuladas en idéntica situación que los recurrentes, amparando intereses legítimos fuera de área del litigio, pueden acogerse a lo más favorable en igual forma que los que litigaron, ampliando los límites subjetivos del anterior pronunciamiento...”, según recalcaron, al interpretar el citado precepto legal, las SSTs de 24 de marzo de 1984 (RJ 1984\1487) y de 1 de febrero de 1985 (RJ 1985\455), y 28 de febrero de 1996.

El Tribunal Supremo considera decisivo que el Tribunal de instancia declarase la nulidad de la Ponencia de Valores con efectos erga omnes, fuese en un recurso directo o indirecto, para concluir que, por ello, hay que presumir que la suma de las cuotas del IBI de todos los inmuebles de ese municipio superaran el importe mínimo fijado para el acceso a la Casación.

Por tanto, si se ha interpuesto un recurso directo contra una Ponencia de Valores catastrales, y un Tribunal de Justicia declara su nulidad, si la misma tiene la consideración de acto administrativo que despliega efectos para una pluralidad indeterminada de personas -circunstancia que estimamos determinante-, esa nulidad debe afectar a todas esas personas, que vendrán a coincidir con todos los titulares de bienes inmuebles afectados por dicha Ponencia de Valores catastrales. Es obvio que, con ello, se pretende evitar que se tenga que ejercitar idéntica pretensión anulatoria por cada uno de esos terceros –v.gr. cada titular catastral de inmuebles en el ámbito geográfico afectado por dicha Ponencia de Valores catastrales-.

En definitiva, el efecto de la solución jurídica que declara la sentencia firme debe extenderse a todos aquellos interesados que, en su caso, de haber recurrido, hubieran ejercitado la misma pretensión anulatoria. Esta conclusión se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de marzo de 2012, Rec. nº 1656/2008, en la que, textualmente, afirma:

“la Ponencia de Valores combatida por el Ayuntamiento recurrente ya ha sido anulada por una sentencia firme, lo que produce los efectos previstos en el art. 72.2 de la LJCA *para todos los interesados*”.

No se nos escapa que, en esta conclusión, varios flecos quedan pendientes de aclarar, precisamente, dada la naturaleza de las Ponencias de Valores como actos administrativos pero con destinatarios plúrimos e, incluso, indeterminados.

Afirmar que la Sentencia que declarara la nulidad de una Ponencia de Valores ha de producir efectos a todos los interesados debe implicar que esa nulidad se trasladará a todos los actos administrativos que la Administración pueda dictar con posterioridad a esa declaración de nulidad y que traigan causa de dicha Ponencia de Valores, se imbriquen en la gestión catastral –notificación de valores catastrales- o en la tributaria –actos de liquidación tributaria-, siempre que exista esa inescindible trabazón de éstos con aquella.

Por tanto, esa Ponencia de Valores deja de tener vigencia, y deberán ser declarados nulos los valores catastrales y las liquidaciones tributarias que pudieran dictarse desde la declaración de nulidad de la Ponencia de Valores, aunque los titulares de los bienes inmuebles afectados por esos actos catastrales o tributarios no hayan recurrido, pues la actuación de la Administración tributaria ha de acomodarse plenamente al fallo administrativo o judicial; pudiendo dar lugar, en caso contrario, a actos nulos de pleno derecho (art.103.4 LJCA).

Así lo apreció, por citar solo un ejemplo, la Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 4 de Alicante, de 3 de mayo de 2013, Rec. nº 31/2013, que enjuició la solicitud de devolución de los ingresos por IBI desde la anulación de la Ponencia de Valores de Jávea (Alicante) por la Sentencia del TSJ de Valencia, 20 de diciembre de 2007, a pesar de que el recurrente no había recurrido contra la Ponencia de Valores en su momento, y afirma:

“pese a tal declaración de nulidad, la Administración siguió liquidando en los ejercicios sucesivos los IBIs con arreglo a dicha Ponencia de Valores viciada de nulidad, razón por la cual, dichas liquidaciones, de un lado, eran de contenido imposible- en los términos previstos en el artículo 217.1.c, dado que la anulación de la Ponencia de Valores que le servía de fundamento había dejado vacía de contenido su ratio iuris-, y al tiempo, habían sido dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido -ex artículo 217.1.e de dicho texto legal, ante la falta de cobertura legal (existencia de los valores catastrales)-.

Considera la proveyente que, si bien es cierto que aquellos particulares que en su día no impugnaron la Ponencia de Valores no pueden acogerse por la vía de la extensión de efectos a la Sentencia dictada por el TSJCV -ya que la misma despliega sus efectos a los 354 valores catastrales impugnados-, sí que es procedente que los mismos accionen por la vía del 217 de LGT, dado que la nulidad de la Ponencia de Valores, y su consiguiente expulsión del Ordenamiento Jurídico, sí que despliega efectos sobre todos los interesados, sujetos pasivos del tributo ex artículo 72,2 de la LJCA, tal y como expresamente declaró la STS de 22 de marzo de 2012. Téngase en cuenta que la Sentencia del TSJCV era del año 2007, y que el recurso de casación interpuesto por el Estado, fue inadmitido, luego el Ayuntamiento debió respetar el contenido de la sentencia que establecía que la Ponencia era ilegal, y no seguir girando, año tras año los recibos, contraviniendo sus propios actos.

No nos hallamos ante una retroacción de los efectos de la Sentencia del TS a actos tributarios firmes. La Sentencia de 22 de marzo de 2012 lo único que hace es clarificar que la Ponencia de Valores, atendiendo al fallo del TSJCV fue expulsada del ordenamiento Jurídico, careciendo por ello de objeto la casación presentada, afirmación de la que se infiere que todos los actos posteriores a dicha Sentencia, tomando como base la Ponencia de Valores del 2005, se hallan viciados de nulidad, extremo que, debería haber dado lugar, o bien a la inaplicación de la misma desde el año 2007, o bien, advertido tal error, a la revisión de oficio de tales actos ex artículo 219 LGT”.

Cuestión distinta es la de aclarar qué sucede con el valor catastral notificado con base en la Ponencia de Valores y con las liquidaciones tributarias dictadas con anterioridad a la anulación de la Ponencia de Valores. Se trata de elucidar si se admite la posibilidad de que se produzca la devolución de los tributos liquidados administrativamente tomando como referente, en su base imponible, los valores catastrales notificados con base en esa Ponencia de Valores declarada nula cuando el contribuyente ha dejado, consentidos y firmes, los actos de valoración catastral o de liquidación tributaria correspondientes, y tampoco ha interpuesto recurso contra la Ponencia de Valores. O, en su caso, qué sucede si se ha autoliquidado un tributo con base en dichos valores o en dicha Ponencia.

Un relevante apunte antes de pronunciarnos. Hasta el concreto momento en que se pronuncia el Tribunal con la declaración de nulidad, la Ponencia de Valores es válida y eficaz -art. 57 Ley 30/1992-, y, según expresa voluntad legal, debe aplicarse, inexcusablemente, por los poderes públicos y los ciudadanos, aunque se haya interpuesto contra la misma un Recurso administrativo o judicial, pues legalmente no se permite nunca la

suspensión de su aplicación (art. 24 TRLCI)¹²-. Es más, esta misma prohibición de suspensión de la aplicación se prevé, en el artículo 29.4 del TRLCI, en relación con los valores catastrales resultantes de la aprobación de una Ponencia de Valores, estableciéndose expresamente que la interposición de la reclamación tampoco suspende su ejecutividad. Incluso, no hay que perder de vista el artículo 224.1, tercer párrafo, de la LGT, en el que se establece que 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, 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 ingresos¹³.

Por tanto, si se ha interpuesto un recurso directo contra una Ponencia de Valores catastrales, y un Tribunal de Justicia declara su nulidad, si la misma tiene la consideración de acto administrativo que despliega efectos para una pluralidad indeterminada de personas -circunstancia que estimamos determinante-, esa nulidad debe afectar a todas esas personas, que vendrán a coincidir con todos los titulares de bienes inmuebles afectados por dicha Ponencia de Valores catastrales.

Retomando la cuestión que nos ocupa, es necesario circunscribir la aplicabilidad y efectos de la previsión del art. 72.2 LJCA, y no acudir, asépticamente, a dicho precepto para dilucidar la posibilidad de devolver los tributos ingresados con base en esa Ponencia de Valores declarada nula a terceros que no recurrieron y se aquietaron contra actos de liquidación tributaria o que no solicitaron la rectificación de su autoliquidación tributaria.

En efecto, el artículo 72.2 LJCA hace referencia a que la anulación de un acto producirá efectos para “todas las personas afectadas”; alusión que el Tribunal Supremo, en la Sentencia del Pleno de la Sala de lo contencioso-administrativo de 7 de junio de 2005, Rec. nº 2492/2003, f.j. 10º, ha identificado con “menoscar, perjudicar o dañar”. De este modo, si las Ponencias de Valores son actos administrativos con destinatarios múltiples e indeterminados, a todos ellos, y no sólo a los litigantes, deben alcanzar los efectos de la decisión judicial de expulsión del ordenamiento jurídico de ese acto administrativo, como hemos concluido.

Ahora bien, para distinguir qué efectos se trasladan a terceros es necesario atender a cuál ha sido la pretensión ejercitada por el recurrente que ha conseguido anular la Ponencia de Valores, diferenciando entre pretensión de nulidad o de plena jurisdicción. Si se ha solicitado del órgano jurisdiccional la declaración de que la Ponencia de Valores no es conforme a Derecho y, en su caso, la anulación de dicho acto -art. 31.1 LJCA-, el contenido de la sentencia estimatoria ha de adecuarse, por mor de la congruencia, a dicha solicitud -artículo 71.1.a) LJCA-,

12 Si bien jurisprudencialmente se está haciendo la vista gorda a dicha previsión legal, pues podría considerarse que de ese modo se vulnera el art. 24 CE. Vid., en este sentido, BOSCH CHOLBI, J. L., “La no suspensión de la aplicación de las ponencias de valores catastrales: motivos de inconstitucionalidad”, *Tributos Locales*, nº 62, 2006, pág. 45 y ss.

13 En la anterior Ley General Tributaria 230/1963, el artículo 122 –no reproducido inexplicablemente en la LGT 58/2003- establecía: “Cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza”.

Por nuestra parte, aun siendo conscientes de que el TC y la jurisprudencia se muestran abiertamente contrarios a la revisión de actos firmes y consentidos en caso de inconstitucionalidad de normas tributarias, también consideramos que debiera ser un deber administrativo el ejercicio de esta potestad de revocación si surge una nueva doctrina jurisprudencial –en cualquier instancia– favorable al obligado tributario que debiera comportar la declaración de nulidad de todos los actos que se hallen en situaciones idénticas.

produciendo efectos erga omnes, para todos los afectados por ese mismo acto (esa Ponencia de Valores), hayan recurrido o no¹⁴. De este modo, para que esa declaración de nulidad afecte a titulares catastrales que no han recurrido, no será necesario que impugnen, o hayan impugnado, la Ponencia de Valores.

Cuestión distinta es que el recurrente haya solicitado, además, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada (art. 31.2 LJCA), por ejemplo, la devolución de los tributos indebidamente ingresados en virtud de una liquidación o autoliquidación tributaria exigida aplicando los valores catastrales que traían causa de esa Ponencia de Valores. En este caso, la misma congruencia exigida a la sentencia estimatoria comporta dicho reconocimiento, con la adopción de las medidas necesarias para el pleno restablecimiento del derecho del recurrente –artículo 71.1.b) LJCA–, pero con los efectos limitados a las partes –según

resulta del artículo 72.3 LJCA–, sin que ese derecho a obtener la devolución tributaria se extienda a terceros que no recurrieron.

No está de más advertir que no sería necesario, incluso, que el recurrente ejercitara la pretensión de devolución de las cantidades ingresadas mientras no se modifique la orientación mantenida por la Sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2006, dictada en un Recurso de casación en interés de Ley nº 41/2005. Dicho pronunciamiento sostiene que tales efectos anulatorios se extenderían a los actos administrativos posteriores que trajeran causa de la Ponencia de Valores aunque no hubieran sido impugnados, pero anudó los efectos retroactivos de esa anulación únicamente a los recurrentes afectados. En ella se afirma:

“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” (F.j. séptimo).

14 Así, según la STS de 7 de noviembre de 1997, RJ 1997, 9660, la expresión «personas afectadas del art. 86.2 de la antigua Ley Jurisdiccional de 1956, equivalente al art. 72.2 de la nueva Ley 29/98», sólo permite comprender a los que son sujetos destinatarios de la declaración de voluntad administrativa, teniendo su más genuino campo de aplicación en los actos plurales con dos o más destinatarios concretos, o en los actos generales con una pluralidad indeterminada de sujetos, cuya nulidad ha sido declarada por la sentencia, en virtud de una previa impugnación de uno de ellos, en cuyo caso los demás pueden beneficiarse en fase de ejecución de los efectos de la nulidad, sin acudir a otro proceso”.

Con idéntica orientación se pronunció, también, la Sentencia TSJ Cataluña nº 1205/2005, de 3 de noviembre de 2005, Rec. n.º 71/2005, referida al IBI:

“(…) En segundo lugar, ha de estimarse errónea la tesis en virtud de la cual no procede la devolución de ingresos indebidos respecto de una liquidación por IBI que no se impugnó (o que se hizo por un cauce inadecuado, como en el presente caso) cuando se anulan o alteran los valores catastrales aplicados. No hay, en efecto, ninguna necesidad de impugnar simultáneamente las liquidaciones tributarias por IBI (y lo mismo ocurre con las del IAE) cuando se impugnan los actos catastrales o censales de que traen causa, pues los efectos estimatorios de estas últimas impugnaciones se extenderán a aquellas liquidaciones, dando lugar a las correspondientes devoluciones de ingresos indebidos. (...)”

Quinto. En definitiva, la solución correcta a supuestos como el enjuiciado (o a aquellos en que se invoca la prescripción) es la que actualmente recoge el art. 224.1 III LGT/2003: «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».

Es cierto que, en la práctica, este sistema produce muy indeseables efectos, porque el sistema impugnatorio vigente determina que la impugnación de los actos catastrales o censales se demore mucho más tiempo que la impugnación de los actos liquidatorios. Ello obliga, si se quiere obtener la suspensión de las liquidaciones, a impugnar éstas, en recursos condenados al fracaso, y finalmente ingresarlas hasta que se resuelva la impugnación de acto catastral o censal. En ese momento, sin embargo, el texto del art. 224.1 III LGT/2003, se producirá, en su caso, una trascendental consecuencia: si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, ha de realizarse la correspondiente devolución de ingresos.

Por otra parte, esta Sala ya ha declarado en el recurso núm. 1390/2000 que se confunde frecuentemente la firmeza con la ejecutividad, que por cierto es la que permite girar liquidaciones aun en el caso de impugnarse los actos censales (cfr. el art. 224.1, párrafo tercero, de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que recoge el criterio aplicable con anterioridad). Y de idéntica y la misma manera en que la impugnación de los actos censales no impide su ejecutividad y girarse así las correspondiente liquidaciones, la anulación por el TEAR competente de esos actos censales, conlleva la nulidad de las liquidaciones y la devolución, en su caso, de lo indebidamente ingresado, y ello con carácter inmediato e incluso retroactivo, sin esperar a la firmeza definitiva, en virtud de la propia ejecutividad de la resolución económico-administrativa y a salvo de lo que se acuerde como medida cautelar, lo que no es el caso. Lo contrario parte de una inadmisibile desigualdad entre las partes, pretendiendo al unísono la ejecutividad de las resoluciones favorables, con independencia de su firmeza, y la no ejecutividad de las desfavorables, invocando aquí la no firmeza, lo cual es contrario a todos los principios jurídicos. En definitiva, anulados los actos censales por el TEAR, y a salvo lo que pudiera acordarse cautelarmente, esa anulación es ejecutiva, no obstante su impugnación jurisdiccional por el ente administrativo acreedor del IAE, por lo que debe acordarse imperativamente y de oficio la anulación de las liquidaciones anteriores acordes con el acto censal anulado, con devolución de lo indebido ingresado y de sus intereses o gastos de avals, así como girar las sucesivas liquidaciones de acuerdo con lo que resulte de la anulación de

tales actos censales, todo ello sin perjuicio de lo que proceda para la hipótesis de estimación del recurso contencioso-administrativo.

Por tanto, añadimos ahora, lo que no resulta de recibo es acogerse al sistema legal que permite el cobro de las liquidaciones no obstante la impugnación de los actos censales o catastrales de que traen causa y pretender luego inaplicar la consecuencia ineludible de tal sistema (tan favorable a las Administraciones tributarias locales), esto es, la devolución de ingresos indebidos cuando la resolución de aquella impugnación afectase al resultado de la liquidación abonada. De producirse el resultado que preconiza aquí la Administración tributaria local no habría otro remedio que sostener como constitucionalmente obligada la suspensión del cobro de las liquidaciones siempre que se impugnaran los actos catastrales o censales, pues de no hacerse se produciría, de acuerdo con tal resultado erróneo, la pérdida de la finalidad de la reclamación (cuyo sentido favorable sería írrito) con la correspondiente producción de daños y perjuicios de imposible reparación.

En suma, la firmeza de las liquidaciones por IBI en absoluto supone un obstáculo para que, anulados los valores catastrales en que se basaron, conlleve la oportuna devolución de ingresos indebidos (en el caso, por el exceso entre la aplicación de unos u otros valores catastrales, conforme se señala por el TEARC), y ello siempre que se pida, como es el caso, dentro de los cuatro años siguientes (antes de 1 de enero de 1999, cinco años) a la firmeza de la anulación de los valores catastrales.

Así lo disponía el artículo 110.4 REPREA (Real Decreto 391/1996) de aplicación al caso, en el que se daba por supuesto que como consecuencia de la estimación de la reclamación haya que devolver cantidades ingresadas indebidamente, y así lo dispone ahora el repetido art. 224.1 III LGT/2003, que no hace sino aclarar la misma cuestión".

Hubo un tiempo en que, para evitar que aquellos que no hubieran recurrido no resultaran beneficiados por la decisión judicial, los artículos 110 y 111 LJCA abrieron una puerta, en materia tributaria, a favor de la extensión a terceros de los efectos de la situación jurídica individualizada reconocida por la Sentencia; previsión que mereció grandes alabanzas doctrinales, dada su aplicabilidad en los denominados "actos tributarios masa" cuando la mayoría de los afectados no había recurrido contra ellos. Sin embargo, es bien conocido que su virtualidad jurídica se enervó radicalmente al introducirse, por la LO 19/2003, en el art. 110.5.c, la imposibilidad de ejercitarla "si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo"¹⁵. Previsión cuya finalidad era clara: "atajar la polémica que su inicial redacción había levantado en el extremo, precisamente, de que tal «extensión de efectos» pudiera favorecer a quien «consintió», por no haberlo impugnado, el acto administrativo", según puso de relieve la STS de 7 de junio de 2005, Rec. nº 2492/2003.

15 Esta doctrina ha sido asumida por el Tribunal Supremo, al hilo de la impugnación de actos "masa" en el ITPAJD, en las Sentencias de 4 de julio de 2011, Rec. nº 3270/2009 y de 20 de octubre de 2011, Rec. nº 3531/2009 y posteriores.

Como se apreciaba, esta exigencia de que no haya sido consentida la actuación administrativa supone una limitación, la mayoría de las veces infranqueable, para lograr la aplicabilidad de la extensión de efectos¹⁶. No obstante, como refleja Menéndez Pérez¹⁷, la dicción literal de la letra c del apartado 5 del art. 110 LJCA permitiría el ejercicio de esta acción de extensión de efectos en dos supuestos que, entendemos, también resultarían de aplicación en la materia que estamos tratando:

- › a quien, no existiendo una resolución administrativa que le afectara, no se hubiera dirigido a la Administración para que le fuera reconocida la situación jurídica individualizada que ahora pretende extender a su favor –v.gr. la persona que no había sido propietaria del bien inmueble, no afectándole en ese momento la aprobación de la Ponencia de Valores ni se le había notificado el valor catastral, pero que adquiere el bien con posterioridad, antes de su anulación por el Tribunal-.
- › a quien, habiendo impugnado judicialmente la negativa de la Administración a aplicarle los efectos de esa situación jurídica individualizada, se hubiera inadmitido el recurso, o hubiera terminado por desistimiento o transacción, pues, en estos casos, no existiría, propiamente, cosa juzgada.

En el caso que analizamos, podría aplicarse este precepto si una resolución o Sentencia hubiera declarado la nulidad de una Ponencia de Valores y admitido la solicitud de devolución de lo indebidamente ingresado, y otro contribuyente tuviera interpuesto, pendiente de resolución, otro recurso solicitando también dicha nulidad y la solicitud de lo ingresado –en este caso, coinciden las mismas circunstancias fácticas y las mismas pretensiones jurídicas-.

Sin embargo, esta situación jurídica no suele ser frecuente, siendo usual que ni la Ponencia de Valores ni la valoración catastral se hayan recurrido. Entonces, una vez que se reconoce que una Resolución administrativa o Sentencia judicial ha declarado la nulidad de una Ponencia de Valores y que, en adelante, como la misma ha sido expulsada del ordenamiento jurídico, no debe seguir aplicándose ni justificar ningún ingreso tributario, ¿cómo lograr que los efectos de esa nulidad se apliquen, también, a los que no han recurrido y, en su caso, éstos puedan obtener la devolución de lo ingresado con base en ese pronunciamiento judicial?

En primer lugar, debemos distinguir el caso en que el obligado tributario ha autoliquidado un tributo con base en los valores catastrales notificados a raíz de la Ponencia de Valores declarada nula, aunque él no haya sido quien ha recurrido contra esa Ponencia.

En este caso, consideramos jurídicamente factible la posibilidad de instar la rectificación de la autoliquidación aunque no se hubiera recurrido contra la Ponencia ni contra los valores catastrales, con un límite temporal en cuanto al alcance de dicha rectificación: podrán rectificarse todas aquellas autoliquidaciones que se sitúen

16 Como esta exigencia se recogía inicialmente en el Proyecto de Ley de la Jurisdicción, pero fue suprimida, no faltaron pronunciamientos que criticaban duramente dicha supresión, y que podemos traer a colación ahora que ha vuelto a ser introducida. Así, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*. Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 977, se afirma que: “Permitir la extensión de efectos cuando median actos administrativos firmes e incluso ha podido transcurrir el correspondiente plazo prescriptivo supone proclamar y procurar la defunción sin paliativos del principio de seguridad jurídica. Bastará que un solo particular de un amplio o amplísimo colectivo reclame y obtenga muchos años más tarde sentencia favorable para que todos los demás puedan beneficiarse de la medida, incluso aunque sus derechos se encuentren de largo precritos”.

17 MENÉNDEZ PÉREZ, S., en la obra colectiva *Contencioso-administrativo. Comentarios y Jurisprudencia*. Coordinador S. Martínez-Vares García, Sepin, Madrid, 2010, pág. 1345.

dentro del plazo de prescripción de 4 años. Por tanto, si se anula la Ponencia de valores y el contribuyente ha presentado una autoliquidación del Impuesto sobre Plusvalía municipal, por ejemplo, tres años antes, o, incluso, ha autoliquidado el IRPF tomando como referencia el valor catastral en la imputación de rentas inmobiliarias, aunque no hubiera recurrido contra la Ponencia de Valores ni contra los valores catastrales, podría instar la rectificación de la autoliquidación tributaria, en ese plazo de prescripción, con base en la anulación de la Ponencia de Valores catastrales -arts. 120.3 y 221.4 LGT-.

En efecto, concretamente, el artículo 122.3 LGT dispone:

3. "Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad".

Por su parte, el artículo 221.4 de la LGT también se determina que:

4. " Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley".

Y el artículo 126.2 del citado Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, regula el "procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones", estableciendo que:

2. "La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente".

Cuando de lo que se trata es de analizar la posible devolución de los tributos liquidados por la Administración que habían tomado como referencia el valor catastral dictado como consecuencia de la aplicación de la Ponencia declarada nula, hay que diferenciar diversas situaciones jurídicas.

Así, si el obligado tributario no ha recurrido contra la Ponencia de Valores, pero sí que lo ha hecho contra el valor catastral, y el recurso todavía no ha sido resuelto con Sentencia firme, entendemos que la resolución o Sentencia que se pronuncie sobre dicho valor catastral debe atender a la declaración de nulidad de la Ponencia, resultando procedente la declaración inmediata de nulidad del valor catastral. Y, además, con base en la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2006, dictada en un Recurso de casación en interés de Ley nº 41/2005, tal nulidad debe implicar la nulidad de las liquidaciones tributarias anudadas a esa Ponencia y a ese valor catastral, aunque no hayan sido recurridas.

Sin embargo, el caso más problemático y más frecuente es aquel en que el obligado tributario no ha recurrido contra la Ponencia de Valores, ni contra el valor catastral, ni, quizás, contra la misma liquidación tributaria –es decir, se trata de actos administrativos consentidos y firmes-, y, sin embargo, pretende la devolución de los tributos liquidados administrativamente desde que entró en vigor dicha Ponencia de Valores que ha sido declarada nula.

La solución dista mucho de estar clara.

Si atendemos a la normativa tributaria, el fundamento para materializar esa devolución de lo ingresado a raíz de una liquidación tributaria únicamente podría encontrarse en la remisión que el artículo 221.3 LGT -cuando establece el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos si el acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se efectuó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza-, realiza a los artículos 216, en sus apartados a) y c), y al artículo 217 LGT.

No podemos dejar de referirnos, como primera posibilidad, por quimérico que parezca¹⁸, al caso en que la Administración tributaria declare la revocación de todos los actos de liquidación tributaria recaudados con base en la Ponencia de Valores catastrales declarada nula.

De hecho, si se conviene en que la Ponencia de Valores tiene la naturaleza de acto administrativo que se dirige a una pluralidad indeterminada de destinatarios, y que sirve de punto de partida para una fase de gestión catastral, que tiene como destino, inescindible, una fase de gestión tributaria que finaliza con una liquidación que trae causa inmediata de aquella Ponencia de Valores, lo lógico y coherente sería que el órgano administrativo beneficiado económicamente por un ingreso amparado en un acto administrativo con destinatarios plurales, expulsado del ordenamiento jurídico por contrario a Derecho, ejercitara, de oficio, la potestad de revocación de los actos de aplicación de los tributos amparados en esa declaración de nulidad.

En este sentido, el artículo 219 LGT¹⁹ permite la revocación de oficio –o previa instancia del interesado, que ni le vincula ni condiciona, aunque si es denegada por motivos de fondo, podría acudir a los Tribunales-, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción, de aquellos actos administrativos dictados en beneficio de los interesados cuando el órgano administrativo estime que infringen manifestamente la Ley o cuando circunstancias

Una razón más para que sea la Administración favorecida por el ingreso tributario la que dé un paso adelante para su devolución –pues hay que recordar que el interesado únicamente puede instar dicha revocación, pero tal petición puede ser inadmitida por el órgano administrativo-.

18 Sin embargo, coincidimos con GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor, 2005, págs. 47-48, cuando afirma que "Es aconsejable la posibilidad de una utilización amplia de la revocación, en primer lugar, por ser el Derecho Tributario un *ordenamiento de injerencia*, donde la presencia de actos de gravamen es la regla y la necesidad de revocar en beneficio del particular una situación muy habitual. Y, además, por las posibilidades que ofrece la revocación como instrumento para evitar conflictos innecesarios o poner fin a los ya existentes".

19 El artículo 219 LGT establece: "1.La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados".

sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado²⁰.

Respecto del primer supuesto –actos que infringen manifiestamente la Ley-, la alusión a que la infracción sea manifiesta y a que se trate de una norma legal podrían suponer limitaciones a su aplicabilidad al caso que enjuiciamos, dado el carácter de acto administrativo de la Ponencia de Valores catastrales. No obstante, también pueden encontrarse opiniones que flexibilizan los requisitos del art. 219 LGT, como hace García Novoa²¹, realizando una interpretación correctora para subsumir toda infracción relevante del ordenamiento jurídico, sin limitarla al caso de normas legales. Y, en este caso, es verdad que la Ponencia de Valores no tiene la condición de norma legal, ni siquiera reglamentaria según el TS, pero es un acto administrativo singular en el sentido de que tiene un sinfín de destinatarios que, en la mayoría de ocasiones, ni les ha sido posible conocer fehacientemente que se ha aprobado dicha Ponencia y qué significa y qué consecuencias tiene lo que en ella se establece.

El segundo supuesto, el de concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, es evidente su redacción imprecisa y “oscura”²², y, por ende, acabará siendo la jurisprudencia la que tenga que pronunciarse en cada caso concreto sobre su aplicabilidad o no; lo que, de suyo, no favorece la seguridad jurídica.

20 No son nada frecuentes los casos en que los Tribunales analizan el uso que la Administración hace de esta potestad. No obstante, podemos traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de mayo de 2011, Rec. nº 2411/2008, y la alusión que a ella hace la STSJ Andalucía –Sevilla- nº 495/2013, de 11 de marzo, cuando reflejan que resulta de aplicación: “2ª) Cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto impugnado, que tendrá su mayor aplicación en los supuestos denominados de “ilegalidad sobrevenida”, como es el que surge de la impugnación de una liquidación sin haber recurrido la sanción impuesta en procedimiento separado, en el supuesto de que aquella tenga éxito o en el caso de ser recurribles sólo uno de los actos”. También podemos traer a colación la STSJ Cataluña, nº 719/20013, de 26 de junio, Rec. nº 562/2010, en la que se afirma que: “La introducción de la revocación en la LGT fue justificada así en el Informe previo de 2001 a la misma: «Uno de los aspectos más novedosos tratados por la Comisión es el de la posibilidad de regular la revocación de los actos tributarios contrarios a la Ley y que perjudican al contribuyente. Se trata de permitir eliminar del ordenamiento jurídico determinados actos que, aunque firmes, infringen la Ley, pero no de forma manifiesta. No obstante, es preciso advertir que, de manera simultánea, hay que evitar que este procedimiento especial se convierta en una nueva posibilidad de recurso a la que acuda todo aquél que ha dejado transcurrir los plazos ordinarios de impugnación. (...) es cierto que el cumplimiento de tales requisitos (incapacidad absoluta que daba derecho a disfrutar de un beneficio fiscal y no se tuvo en cuenta en la liquidación) no se acreditó en el procedimiento de gestión y que no se recurrió en su momento la liquidación. Sin embargo, el resultado final no consiste en una ilegalidad ordinaria y sin especialidad alguna, en que está excluida la revocación, pero sí en «una situación de injusticia “cualificada”, que debe ser eliminada a través de la revocación» en los copiados términos del Informe de la Comisión redactora del anteproyecto de la LGT. Siendo esto así, sobre el principio de firmeza ha de prevalecer el de justicia, que excluye del íntegro gravamen en el caso en que concurra, indubitada y manifiestamente, un supuesto legal de reducción, aunque no se haya invocado y acreditado, ya sea por ignorancia iuris o por error, en el momento procedimental oportuno”.

21 GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*. Op. cit., 2004, pág. 46. Orientación acogida por SAUCEDO DELGADO, A., Y LADO CASTRO-RIAL, C., *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Aranzadi, Ministerio de Justicia, Madrid, 2006, pág. 302, quienes también consideran que no se trata de facultar a la Administración para utilizar su autotutela con el objeto de revocar un acto administrativo declarativo de derecho, sino de revocar un acto de gravamen

22 Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Los motivos de revocación en la nueva Ley General Tributaria: especial referencia a la indefensión”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo I, Lex Nova, IEF, 2005, pág. 1153, quien pone de manifiesto que la redacción de este precepto tenía una finalidad, como se desprende de la justificación de la enmienda incluida en la tramitación legal: incluir los supuestos en los que la ilegalidad de la sanción se revela al anularse la liquidación, o aquellos casos de descoordinación entre órganos. Ahora bien, añadimos nosotros, si ello era así, hay que concluir que la redacción no fue la oportuna.

De nuevo coincidimos con García Novoa²³, cuando considera que lo determinante es que el acto devenga improcedente de modo sobrevenido; esto es, que concurren circunstancias nuevas que pongan de manifiesto la improcedencia de haber dictado ese concreto acto tributario; bien sean hechos o circunstancias nuevas u objeto de nuevo conocimiento, bien sean circunstancias jurídicas siempre que afecten a una situación particular –como exige el precepto–.

No obstante, es fácil advertir que son muchas las imprecisiones del citado artículo, muchas de ellas impropias de un precepto legal. De hecho, ¿qué podemos entender por “circunstancias”, o por “improcedencia” del acto?

Pues bien, García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández aluden a que esta previsión es un “régimen particular encomiable, que será aplicable, en aplicación del principio de buena fe, por ejemplo, si se consolida una interpretación de una norma tributaria contraria a la aplicada anteriormente y más gravosa”²⁴; obviamente, en este caso se trata de una causa jurídica sobrevenida.

Por nuestra parte, aun siendo conscientes de que el TC y la jurisprudencia²⁵ se muestran abiertamente contrarios a la revisión de actos firmes y consentidos en caso de inconstitucionalidad de normas tributarias²⁶, también consideramos que debiera ser un deber administrativo²⁷ el ejercicio de esta potestad de revocación si surge una nueva doctrina jurisprudencial –en cualquier instancia– favorable al obligado tributario. Y este podría ser el caso, por ejemplo, de la nulidad de una disposición de carácter general o de un acto administrativo con efectos para una pluralidad de destinatarios indeterminados, como es la anulación de una Ponencia de Valores, si dicha anulación es firme y no cabe ulterior recurso contra ella.

Además, la propia dicción del precepto no exige que el acto administrativo que se revoca sea ilegal, sino que basta con que sea “improcedente”. Lo que, de mantener una interpretación maximalista, podría justificar la

23 GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 48 y ss.

24 GARCÍA DE ENTERRÍA, E., Y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*. Civitas, Madrid, Vol. I, 15ª Edición, 2011, pág. 693.

25 Incluso, es necesario advertir que algún pronunciamiento judicial se manifiesta contrario a tal posibilidad de revocación de los actos firmes de liquidación tributaria cuando una norma ha sido expulsada del ordenamiento tributario interno por contraria al ordenamiento comunitario. Así, por citar un ejemplo, la Sentencia del TSJ de Andalucía –Granada–, nº 2807/2013, de 7 de octubre, basándose, por una parte, en que no puede afirmarse que exista una infracción manifiesta de la Ley si la violación del ordenamiento jurídico no es patente –es decir, que no admita o suscite dudas–, y, según el Tribunal, la disquisición jurídica distaba de estar clara cuando fue necesario un pronunciamiento judicial ante una cuestión polémica y la postura de la Administración tributaria, a pesar de ser anulada por el TJCE, no incurría en una infracción evidente, patente o manifiesta sino que tenía una base legal. Y, por otro lado, considera que tampoco existió una circunstancia sobrevenida que pusiese de manifiesto la improcedencia del acto dictado, puesto que el debate ya estaba suscitado, y por tanto no era posterior o sobrevenido al dictado de la liquidación, debiendo haber impugnado, en tiempo y forma, las liquidaciones. Con idéntica orientación, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2013, del TSJ de Extremadura, nº 203/2010, de 11 de marzo, y numerosas Sentencias del TSJ de Asturias –por todas, la nº 197/2009, de 13 de febrero–.

26 De hecho, PALAOTABOADA, C., “El procedimiento de revisión y de reclamación de actos tributarios”, *XXV Congreso AEDAF*, AEDAF, Madrid, 2004, pág. 255, considera improcedente la posibilidad que defendemos, pues considera que ello obligaría a revisar “todos los actos en que dicho criterio se hubiese aplicado. Admitirlo significaría dejar en suspenso la eficacia del acto durante el plazo de prescripción durante el cual es posible la revocación, originándose una intolerable inseguridad jurídica. No se ha llegado a tanto, ni siquiera, como es sabido, en relación con las Sentencias del Tribunal Constitucional. Evidentemente, no será posible a fortiori la revocación por un mero cambio de criterio del órgano que dictó el acto”.

27 Es considerado también un deber administrativo por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La revocación en materia tributaria*. Iustel, Madrid, 2006, pág. 67, afirmando, en pág. 68, que “el principio de seguridad jurídica no puede impedir una actuación administrativa favorable al administrado”.

revocación aunque el acto no fuera contrario a derecho pero fuera inoportuno su mantenimiento –conclusión que, entendemos, sería demasiado flexible y generaría mucha inseguridad jurídica-.

En definitiva, consideramos, como sostiene Eserverri Martínez, que resultará procedente la revocación “una vez que se haya dictado el acto de aplicación del tributo y siendo de apreciar, pese a ello, hechos sobrevenidos, coyunturales, que lo hacen inválido. Por lo tanto, tratándose, ya de un acto definitivo o, incluso, que ha ganado firmeza por haber sido consentido por el interesado, si antes de que transcurra el plazo de prescripción tributaria acaece un evento que, afectando a una situación jurídica particular, pone en evidencia que el referido acto administrativo no procedía dictarlo en los términos en que se ha hecho y respecto de la persona a la que se refería, la Ley abre la posibilidad de que sea revocado, atendiendo, exclusivamente, a la razón coyuntural sobrevenida”²⁸.

El por qué de esta solución es bien clara. Revisando todas las situaciones jurídicas semejantes, se lograría la justicia material y se dispensaría un trato igual a todos los afectados –que es una de las exigencias propias de la revocación-, y, como recalca García Novoa, la revocación funcionaría como una vía complementaria de la extensión de efectos de sentencias firmes a quienes no hubieran sido parte del proceso -artículo 110 LJCA-, sobre todo, tras la entrada en vigor de la LO 19/2003, que impide esa posibilidad en el caso de actos firmes o consentidos²⁹.

Además, entendemos que, en el caso que analizamos, no se produciría ni una dispensa de tributación no permitida por las normas tributarias, ni tal revocación podría considerarse contraria al principio de igualdad –siempre que afectara a todos los titulares de bienes inmuebles afectados por esa nulidad de la Ponencia de Valores catastrales-, ni tampoco al interés público –¿acaso el mayor interés público no es el que se cumpla la Ley y el Derecho, y se restablezca el orden jurídico perturbado, devolviendo las situaciones jurídicas a su origen prístino?- ni al ordenamiento jurídico. Es más, si la Administración tiene la facultad de declarar lesivo un acto favorable al contribuyente –v.gr. una devolución de ingresos tributarios-, ¿por qué no va a poder

28 ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La revocación de los actos tributarios”, *Quincena Fiscal*, nº 3-4, 2005, pág. 13. Por su parte, CALVO VÉRGEZ, J., *La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental*. Aranzadi, Cizur Menor, 2009, pág. 81, considera que tras la modificación de la LGT 58/2003, un cambio jurisprudencial podría considerarse como circunstancia sobrevenida a efectos de que la Administración pudiera revocar los actos anteriores similares firmes, no habiendo prescrito todavía el derecho a la devolución. ROZAS VALDÉS, J. A., “Revocación tributaria”, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson-CEU, Madrid, 2007, pág. 573, considera aplicable la revocación en estos casos de jurisprudencia consolidada, citando el supuesto de la no sujeción a IVA de los servicios de gestión tributaria que los registradores prestan a las Comunidades Autónomas en materia de impuestos patrimoniales, pues, aunque ha sido reconocido por la práctica totalidad de la jurisprudencia, la Administración seguía empeñada en girar liquidaciones por tal concepto.

29 Con razón afirmaba MARTÍN QUERALT, J., “Vientos de fronda en la extensión de efectos de sentencias firmes. Reaparecen los actos consentidos... pese al Tribunal Constitucional”, TF, nº 169, 2004, pág. 6, a raíz de esta modificación legal, “Vamos a tener que hablar mucho de los actos consentidos. De los que causan estado. De momento la doctrina del acto consentido le ha ganado la partida al principio de igualdad”. Y trae a colación este autor la opinión de MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria”, *Ponencia presentada a la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid, 2004, cuando afirma: “en particular, es de desear que la puesta en práctica de la técnica de la revocación no se condicione a la carencia de firmeza del acto de liquidación, ante lo cual no cabe formular pronóstico optimista alguno, dado lo acontecido con la “extensión de los efectos de las sentencias dictadas en materia tributaria por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al haberse restringido lo inicialmente expuesto por el art. 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, por la normativa de posterior aparición”. Trabajo publicado en *Impuestos*, T. II, 2004, en cuya página 290 y ss., admite que “la Resolución o Sentencia posteriores al acto administrativo de cuya revocación se trate será lo que permita constatar la improcedencia, lo cual permitirá poner en funcionamiento el instituto de la revocación, siempre que concurren los demás requisitos contemplados en la norma”.

declarar la revocación de otro acto, aunque sea desfavorable al órgano administrativo –como una liquidación tributaria–?

De lo contrario, deberíamos convenir en que, en el caso que nos ocupa de revisión de Ponencias de valores y actos catastrales, la configuración legal de la distinción entre gestión catastral y tributaria y sus conocidas consecuencias en el complejo sistema de recursos –denunciada por el Tribunal Supremo y la doctrina³⁰, pero asumida por el Legislador–, así como la desconexión jurídica entre una y otra cuando de la nulidad se trata, acabaría suponiendo un obstáculo, insalvable, para que la Administración cumpla con el ordenamiento jurídico. Esa regulación normativa del modo dual de gestión catastral-tributaria sería la causa principal que justificaría que acabasen perpetuándose actos contrarios a Derecho. Y, en definitiva, permitiría que la Administración que ha visto censurada su actuación acabe siendo la principal beneficiada de su incumplimiento.

Además, estimamos que, razones de pura lógica jurídica, auspician la conclusión de que las entidades públicas afectadas procedan, *motu proprio*, a la revocación de aquellas liquidaciones tributarias dictadas con base en esa Ponencia de Valores declarada nula. De lo contrario, por una parte, se estaría bendiciendo, no sólo la práctica inanidad jurídica de los pronunciamientos de nulidad en estos casos –por mor del sedicente sistema de recursos en esta materia catastral–, sino que se estaría dando carta de naturaleza al enriquecimiento injusto de la Administración. Y, por otra parte, se estaría admitiendo que la revocación es, no ya una potestad discrecionalmente ejercitable por el órgano administrativo sin mayores ataduras que su libérrima voluntad –lo que consideramos que no puede admitirse–, si no sujeta a un arbitrario albedrío administrativo. Y, obviamente, ambas conclusiones debieran ser jurídicamente inadmisibles.

Y, por último, una razón más para que sea la Administración favorecida por el ingreso tributario la que dé un paso adelante para su devolución –pues hay que recordar que el interesado únicamente puede instar dicha revocación, pero tal petición puede ser inadmitida por el órgano administrativo–.

Con buena lógica se mantiene, también por los Tribunales de Justicia –cfr. Sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2006, Rec. Casación en interés de Ley nº 41/2005–, que, ante la impugnación de un acto administrativo de la fase catastral, no es necesario que el recurrente impugne, también, cada año, los actos de liquidación tributaria que traigan causa de aquel, porque, en caso de ver estimado el recurso, tal declaración alcanzará a dichas

30 Vid. MARTÍN QUERALT, J., “Gestión compartida, inactividad de la Administración y prescripción en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, TF, nº 187, 2006, pág. 4 y ss.

liquidaciones y los ingresos deben ser devueltos³¹. Ello, en el ámbito de las Ponencias de Valores, supone otorgar plena razón a cuanto afirmó la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, nº 565, de 24 de mayo de 2010, Rec. nº 1044/2008: al anularse una Ponencia de Valores catastrales “la consecuencia –por derivación- no puede ser otra que la de anulación de los valores catastrales que proceden directamente de la precitada Ponencia anulada, ello en atención a la consabida regla jurídica relativa a que la anulación de un acto administrativo provoca, como consecuencia derivada, la anulación de los demás actos que de él traen causa”.

Es cierto que, en esos casos, el contribuyente ha adoptado una posición activa en contra del acto administrativo, lo que no sucede cuando se aquieta y consiente, y el acto deviene firme. Pero también debiera tenerse presente la especialidad de la materia, la falta de seguridad jurídica que genera la simple publicación del anuncio de la aprobación de una Ponencia de Valores, la complejidad del sistema de recursos –con una concatenación de actos de gestión catastral y gestión tributaria, que caminan entrelazados, aunque siguen vías de impugnación divergentes-, la imposibilidad de suspender la aplicación de la Ponencia de Valores o de los valores catastrales recurridos –lo que comportará una retahíla de actos de liquidación tributaria subsiguientes- para admitir una consecuencia inmediata en caso de anulación de la Ponencia de valores o del valor catastral: la obligación del órgano administrativo beneficiado por una actuación contraria a Derecho de dar un paso al frente y restablecer el orden jurídico perturbado, se haya recurrido, o no, contra esos actos administrativos de gestión catastral que justifican la liquidación tributaria.

Ante estos argumentos de justicia material, se ha mantenido, con base en el principio de igualdad y de seguridad jurídica, que no puede tratarse jurídicamente igual a quien acudió a los Tribunales solicitando la nulidad de una Ponencia de Valores que quien no lo hizo; y que tampoco puede hacerse de peor condición a quien ha recurrido y ha visto desestimada su pretensión de nulidad de la Ponencia de Valores con Sentencia firme que a quien la

31 La Sentencia del TSJ Canarias (Las Palmas) nº 672/2009, de 18 de diciembre de 2009, Rec. nº 157/2008, afirma: “la conclusión que en este proceso hemos alcanzado, esto es, la ilegalidad del valor catastral de la finca en cuestión, trae como consecuencia ser indebidos los ingresos de las deudas tributarias calculadas con arreglo a esa ilegal base imponible, sin que, de conformidad con la doctrina jurisprudencial, pueda justificarse un eventual rechazo al reintegro de las sumas abonadas en una pretendida prescripción «del derecho a la devolución» por el transcurso de 4 años desde que se efectuó el ingreso”. En un caso en que el contribuyente impugnó el valor catastral y las liquidaciones del IBI, la Sentencia TSJ Comunidad Valenciana nº 542/2011, de 18 de mayo de 2011, Rec. nº 12/2011, desestima el recurso relativo a las liquidaciones de IBI, aunque puntualiza que “sin perjuicio de su derecho a obtener la anulación de las liquidaciones tributarias o a la devolución de su importe, en su caso, si se anulara el valor catastral que le sirve de necesario antecedente”. Y, asimismo, esa misma solución ha sido asumida por la Sentencia TSJ Madrid nº 2148/2008, de 11 de diciembre de 2008, Rec. nº 1016/2008, ha afirmado que “el pronunciamiento que pueda efectuar el TEAC sobre la valoración catastral no afecta ahora a la legalidad de la liquidación, sin perjuicio de que si la reclamación fuese favorable a la parte actora procediese la devolución de lo indebidamente cobrado, «que en su momento, constituirá otro procedimiento administrativo con el resultado que corresponda...»”. Este mismo Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha mantenido, también, en la Sentencia de 14 de enero de 2002, Rec. nº 1137/1998, que “es considerable la afirmación de los demandantes de que tienen impugnados los valores ante los órganos estatales competentes. Siendo así, a los resultados de lo que aquéllos resuelvan, o después los Tribunales, habrá de estar el Ayuntamiento, cuyas liquidaciones quedarían afectadas por unas eventuales modificaciones de las respectivas bases imponibles; pero, mientras tanto, el artículo 70.5 de la LHL dispone la ejecutoriedad de la base impugnada”. Con idéntica orientación se pronunció la Sentencia TSJ de la Comunidad Valenciana nº 322/2010, de 31 de marzo de 2010, Rec. nº 422/2008, establece que “no deberá estimarse la pretensión de la demanda de que se acuerde por esta Sala la devolución de los recibos del IBI abonados por el contribuyente como consecuencia del alta catastral de su inmueble, pues como se ha expuesto anteriormente, se trata de actos de gestión tributaria que afectan a otra Administración (el Ayuntamiento de Onil) y que suponen otras vías impugnatorias, sin por ello poder decidir esta Sala una cuestión ajena a la gestión catastral, sin perjuicio del derecho del actor a solicitar de la Administración local la devolución de los ingresos indebidamente realizados por un tributo, el IBI, cuyo valor catastral ha sido anulado”. Asimismo, la Sentencia TSJ Comunidad Valenciana de 26 de enero de 1999, Rec. nº 1006/1996, estableció que: “Consecuentemente, es pertinente la anulación de las liquidaciones que sobre tales valores se giraron, pues ha dejado de producirse el soporte fáctico sobre el que las mismas se fundaban, esto es, que las liquidaciones originarias lo fueron sobre un valor catastral inferior al procedente y por ende debían ser giradas de nuevo conforme al valor resultante”. Orientación acogida por la Sentencia TSJ Comunidad Valenciana de 25 de enero de 2001, Rec. nº 1614/1995.

consintió desde su inicio y ahora pretende la devolución de lo ingresado. Incluso, también se ha alegado que resulta incuestionable, en estos casos, la aplicación del principio de conservación de actos firmes y consentidos -STS 31-10-1996, RJ 8481/1996-.

Como es fácil imaginar, a estos argumentos suelen atender los órganos administrativos para evitar la aplicación de la revocación, ni siquiera tras instarlo el afectado. Ante ello, ¿sería factible acudir a otra posibilidad jurídica?

Pues bien, como decíamos, el artículo 221.3 de la LGT, cuando establece el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos si el acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se efectuó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, remite al artículo 217 LGT. Si atendemos al apartado 1, letra f), en el que se dispone la posibilidad de declarar nulo de pleno derecho "los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren derechos o facultades cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición".

Se ha puesto de manifiesto doctrinalmente –destacadamente, García de Enterría y T.R. Fernández³²– que dicho precepto –refiriéndose al art. 62.1.f Ley 30/1992, con idéntico contenido al art. 217.1.f)– pretendió incorporar aquellos casos en que se producía un acto presunto favorable al interesado por la aplicación de la doctrina del silencio positivo³³, sin que tuviera derecho a ello –sobre todo, en materia urbanística–, de ahí que se haya afirmado, como ha hecho Ruiz Toledano³⁴, que se trata de un supuesto poco frecuente en el ámbito tributario por la escasa importancia práctica que tiene la figura del silencio positivo.

Sin embargo, lo bien cierto y verdad es que no deja de ser una opinión que únicamente tiene en cuenta su pila bautismal en el ámbito administrativo general, pero que, estimamos, no atiende a la redacción del precepto para delimitar sus posibilidades de aplicación. O eso, o habría que cambiar el tenor literal del precepto para hacerle decir lo que, en realidad, no dice.

32 GARCÍA DE ENTERRÍA, E., Y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*. Op. cit., pág. 658 y ss, quienes recalcan que el art. 62.1.f Ley 30/1992 –de contenido idéntico– ha limitado el alcance del tipo legal a los actos favorables, desentendiéndose de los actos de gravamen viciados en sus requisitos esenciales. Estos autores se hacen eco de sendos Dictámenes del Consejo de Estado –nº 3336/2000, de 16 de noviembre de 2000, y nº 2897/2000, de 4 de octubre de 2000– en los que se recalca que para su apreciación se requiere, no sólo que se produzca un acto atribuido de derechos que se adquieren en virtud del mismo y que dicho acto sea contrario al ordenamiento jurídico, sino también que falten los requisitos esenciales para su adquisición, es decir, los presupuestos inherentes a la estructura definitoria del acto. En particular, procede subrayar que una interpretación amplia del supuesto del art. 62.1.f podría provocar –dada su potencial vis expansiva– una desnaturalización del régimen mismo de la invalidez de los actos administrativos, según estos autores.

33 De hecho, en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1992 se recoge, precisamente, tras referirse a la nueva regulación del silencio administrativo que "la citada regulación se complementa con la inclusión posterior, como supuesto de nulidad de pleno derecho, de los actos presuntos o expresos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición". Que ello sea así, obviamente, no significa, tampoco, que este tenga que ser el único supuesto en que resulte de aplicación esta previsión.

34 RUIZ TOLEDANO, J. I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*. La Ley, Madrid, 2006, pág. 157. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*. CEF, Madrid, 2006, pág. 198 y ss.

Así, por ejemplo, Saucedo Delgado afirma que, en materia tributaria, el ámbito natural de aplicación de esta causa de nulidad es el campo del reconocimiento de beneficios tributarios, al referirse a los actos favorables -aunque, dado el tenor del art. 115.3 LGT, se reducirá la aplicación de esta causa de nulidad³⁵.

Por su parte, analizando una problemática atinente a la materia tributaria, la STSJ Andalucía -Granada- nº 1106/2012, de 26 de marzo, puso de relieve que "Esta circunstancia ha sido prevista por el legislador para poner remedio, cuando sea necesario, a los supuestos en los que, por efectos de un acto expreso, o de la ficción legal que supone el silencio administrativo, se pueda dar lugar al reconocimiento de derechos o facultades por meras razones formales sin que concurran los requisitos para dicho reconocimiento. Supuesto que no concurre en el presente caso ya que a la parte actora no se le reconoce ningún derecho, salvo que quiere aludir al derecho o facultad de la Administración para llevar a cabo las potestades de comprobación y liquidación, que vienen amparadas por la normativa, quedando fuera lógicamente de dicho supuestos de nulidad de los actos administrativos". De hecho, con similar orientación, el Dictamen del Consejo de Estado nº 3788/1999, de 27 de enero de 2000, también considera improcedente la aplicación de esta causa de nulidad a una liquidación tributaria por entender que la misma no otorga derechos o facultades al interesado

Consideramos que esta lectura no se corresponde con el tenor del precepto, implicando una limitación improcedente a su aplicabilidad. Nada dice el precepto de que resulte de aplicación únicamente en los casos de obtención de derechos por silencio administrativo -por mucho que este fuera el supuesto que estaba en la mente del Legislador, pero no en la letra del precepto-. Y tampoco hace referencia alguna el citado precepto a que únicamente sea factible dicha revisión cuando no concurran los requisitos para disfrutar de un derecho o facultad por razones formales, como, sin embargo, alude la Sentencia

Al contrario, entendemos que la Administración Tributaria, cuando dicta un acto contrario a Derecho mediante el ejercicio de potestades administrativas, acaba disponiendo del derecho de exigir y cobrar liquidaciones tributarias -un derecho de crédito adquirido a raíz del ejercicio de una potestad de liquidación contraria a Derecho- careciendo de los requisitos esenciales. En el caso que nos ocupa, adquiere el derecho a cobrar tributos como consecuencia de la infracción del ordenamiento jurídico que refleja la declaración de nulidad de la Ponencia de Valores. De hecho, como recalca Rodríguez Márquez, "resulta evidente que si un acto administrativo concede una facultad o derecho a quien no reúne las condiciones esenciales para ello infringe el ordenamiento jurídico"³⁶.

No en vano, como afirmó Martín Queralt³⁷, "¿Qué es, si no, una liquidación tributaria exigida por una Administración, infringiendo lo dispuesto en un precepto legal, y que ha dado lugar a un ingreso por el contribuyente? Esperemos que la jurisprudencia, con una interpretación restrictiva, no acabe segando, de raíz, lo que con pulcra delicadeza vino a introducir la Ley 30/1992".

35 Vid. SAUCEDO DELGADO, A., y LADO CASTRO-RIAL, C., *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Aranzadi, Ministerio de Justicia, Madrid, 2006, pág. 243. El citado artículo 115.3 LGT establece: "3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley".

36 RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyente?*. Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 148.

37 MARTÍN QUERALT, J., "La suspensión en el procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho en el ámbito tributario", *TF*, nº 185, 2006, pág. 5.

Aceptando esta misma orientación, con la que coincidimos plenamente, García Martínez³⁸ considera que, en el ámbito de la relación jurídico-tributaria, se originan derechos y deberes para el obligado tributario, y derechos y facultades para la Administración tributaria, de modo que si esta causa de nulidad puede aplicarse a posibles beneficios fiscales a los que el obligado tributario pueda tener derecho en la aplicación de los tributos, también debiera poderse aplicar respecto a los derechos y facultades reconocidos a la Administración en la aplicación de los tributos. Dicho autor trae a colación el Dictamen del Consejo de Estado nº 896/2006, de 1 de junio de 2006, en el que no se considera inaplicable esta causa de nulidad respecto a derechos y facultades ejercidos por la Administración tributaria en la exacción de los tributos, sino que se entra a analizar la causa alegada³⁹.

En este sentido, podemos traer a colación la Sentencia TSJ Murcia, nº 896/2010, de 25 de octubre de 2010, Rec. nº 299/2009, en la que, sin apelar a un precepto concreto, consideró, en obiter dicta, que si la “Audiencia Nacional, en Sentencia de 23 de julio de 2001, anuló la ponencia de valores para la valoración de bienes inmuebles de naturaleza urbana del municipio de San Javier, aprobada el 14 de abril de 1993, y en consecuencia los pronunciamientos de los juzgados de lo contencioso de Murcia y Cartagena había sido todas en el sentido de que si los valores catastrales son nulos, también los eran las bases impositivas tenidas en cuenta y las correspondientes cuotas tributarias del impuesto sobre bienes inmuebles. Debemos, además, recordar que la LGT indica que en caso de estimación de un recurso, la Administración está obligada a comenzar, de oficio, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos”.

Sin embargo, también podemos citar otros pronunciamientos judiciales en sentido contrario.

Así, por ejemplo, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de Alicante, dictó las Sentencias nº 548/2012, de 24 de octubre de 2012 y la Sentencia nº 473/2013, de 13 de noviembre de 2013, el Juzgado nº 1 dictó las Sentencias nº 517/2013, de 19 de diciembre de 2013 y Sentencia nº 473/2013, de 13 de noviembre de 2013 en las que, haciéndose eco del art. 72 LJCA, interpretan la expresión “todas las personas afectadas” limitándola únicamente a aquellas que impugnaron la Ponencia de Valores, por lo que todos aquellos que no recurrieron, según estos Juzgados, no deben considerarse personas afectadas por el fallo, apelando también a la aplicabilidad del principio de seguridad jurídica⁴⁰.

38 GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*. Bosch, Barcelona, 2008, pág. 68.

39 Concretamente, como describe García Martínez, el Dictamen de 1 de junio de 2006 analiza el derecho de la Administración a embargar unas participaciones en un fondo de inversión ante la existencia de un crédito preferente sobre ellas por una entidad financiera –pues se habían pignorado las participaciones con carácter previo a la emisión de las certificaciones de descubierto por el órgano administrativo, como bien conocía el propio órgano-. El Consejo de Estado sostiene, no obstante, que la existencia del acreedor preferente habría viciado el embargo practicado por la AEAT en perjuicio de aquel, “pero no es claro que de por sí dé lugar a un supuesto de adquisición de derechos por la Agencia Tributaria careciendo de los “requisitos esenciales” para tal adquisición, pues ello sería tanto como poner en cuestión la facultad general de la Agencia para practicar el embargo de bienes o derechos de los deudores tributarios en el seno de los procedimientos de apremio seguidos contra ellos”.

40 En estos casos, los Tribunales de Justicia se decantan por atribuir mayor virtualidad jurídica al principio de seguridad jurídica, por extensión de la denominada “doctrina prospectiva” fijada por el Tribunal Constitucional en los casos de declaración de nulidad de normas legales, desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, la nº 289/2000, de 30 de noviembre, la 179/2006, de 13 de junio y, recientemente, en la STC 161/2012, de 20 de septiembre, que delimita el alcance temporal pro futuro de los efectos de un fallo de inconstitucionalidad y nulidad si concurre cosa juzgada e, incluso, cuando los actos administrativos dictados al amparo de la norma inconstitucional han devenido firmes y consentidos –autoatribución de una facultad por el TC que no encuentra respaldo en el art. 39 LOTC, a diferencia de cuanto sí que regulan la correspondiente Ley italiana o alemana de su Tribunal Constitucional respectivo-.

No nos resistimos a traer a colación, en relación con esta concreta problemática generada por la anulación de la Ponencia de Valores catastrales de Jávea (Alicante), la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 10 de febrero de 2014, Rec. 227/2013, en la que se desestima la petición de reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración catastral a sufragar los costes del IBI de un recurrente, y se alude, claramente, a que es el Ayuntamiento quien tendría que haber efectuado la devolución de lo ingresado, previa petición de los contribuyentes⁴¹, sin distinguir entre recurrentes y no recurrentes. Desestimación que está siendo adoptada, también, por el Juzgado Central de lo contencioso-administrativo nº 6, en Sentencia nº 19/2014, de 29 de enero de 2014⁴².

Como se aprecia, los titulares catastrales afectados por la declaración de nulidad de la Ponencia de Valores catastrales de Jávea (Alicante) que no habían recurrido contra la misma han visto como la mayoría de decisiones de los Juzgados de lo contencioso-administrativo de Alicante han negado la posibilidad de obtener la devolución de lo indebidamente ingresado, y la Audiencia Nacional se ha mostrado renuente a la declaración de responsabilidad patrimonial del Catastro, considerando que debieran haber ejercitado una acción de devolución ante el Ayuntamiento –por ser él, en definitiva, quien había obtenido los ingresos tributarios correspondientes-, con la correspondiente condena en costas –art. 139 LJCA-.

En fin, también podemos traer a colación una orientación judicial que considera que la producción de efectos a terceros afectados por ese acto nulo debe limitarse a aquellos que se encuentren “en idéntica situación que el recurrente”, al igual que ocurre con los casos de extensión de efectos de las Sentencias prevista en el art. 110.1.a LJCA. Y ello para acabar concluyendo que no se hallan en idéntica situación jurídica dos sujetos si uno de ellos ha recurrido y el otro se ha aquietado y ha consentido, o incluso quien ha recurrido pero ha finalizado la vía de recurso y el acto administrativo ha devenido firme –cfr. STS 18 de enero y 31 de enero de 2006 en interpretación del citado art. 110 LJCA-.

6. Conclusiones

Como hemos tenido oportunidad de analizar, el Tribunal Supremo se ha mostrado especialmente activo y, modificando doctrina anterior, ha dejado sentado que las Ponencias de Valores catastrales no pueden ser consideradas disposiciones de carácter general, sino actos administrativos.

41 Dicha SAN de 10 de febrero de 2014, Rec. 227/2013 afirma, en su f.j. sexto, que: “Como se ha dicho con anterioridad, el Ayuntamiento es el encargado de la gestión del IBI, y esta *matización* es fundamental ya que el hecho primero y principal es que los contribuyentes abonaron el IBI al Ayuntamiento de Jávea. Las liquidaciones del IBI devinieron firmes como consecuencia de la Sentencia del TSJ de Valencia, pero el Ayuntamiento siguió girando las mismas, de ahí que los afectados, aquellos contribuyentes que abonaron al Ayuntamiento el IBI correspondiente cuando el TSJ Valencia había declarado nula la ponencia de valores, podían haber instado ante el Ayuntamiento la devolución de aquellas cantidades indebidamente pagadas por el IBI y tan sólo cuando el Ayuntamiento les hubiese negado esa devolución, se podría haber suscitado la posibilidad, o no, de pretender una indemnización por vía de responsabilidad patrimonial”. Esta Sentencia, sin embargo, no tiene presente un dato incuestionable, que hubiera debido provocar un pronunciamiento distinto: que el propio TSJ de Valencia, en Auto, de 4 de marzo de 2009, dictado en incidente de ejecución de Sentencia, afirmó, tajantemente, que no había anulado la Ponencia de Valores, pues no tenía competencia para ello.

42 En esta Sentencia, los argumentos para desestimar la solicitud de indemnización de responsabilidad patrimonial son: “No se puede olvidar que es la Corporación Local, Ayuntamiento de Jávea, la destinataria de lo recaudado por el IBI, y no consta que la actora se haya dirigido contra dicho Ayuntamiento para reclamar lo indebidamente percibido por la anulación de la Ponencia de Valores. Acceder a la petición de la parte actora supondría un enriquecimiento injusto, pues la Administración del Estado por este tributo no ha percibido nada, destinándose al Ayuntamiento y a sus vecinos, a través de los servicios y prestaciones que se proporcionan. Además se solicita la devolución íntegra de las cuotas satisfechas en concepto de IBI, cuando, en todo caso, la obligación de pagar el citado tributo seguiría existiendo, pero corregido en su cuantía a la baja”.

Si se llega a esta conclusión, la consecuencia jurídica en relación con la impugnación de dichas Ponencias de Valores catastrales es que resulta vedada la posibilidad de acudir al artículo 26 de la LJCA, que hubiera permitido la impugnación de la Ponencia de Valores indirectamente al hilo del recurso directo interpuesto contra el valor catastral del que trae causa. Esta solución da una larga cambiada a la orientación que estaban manteniendo numerosos Tribunales Superiores de Justicia que consideraban aplicable, analógicamente, dicho precepto y admitían esa impugnación indirecta de la Ponencia de Valores catastrales para que no acabase resintiéndose, hasta quebrar, el derecho a la defensa y a obtener una tutela judicial efectiva.

No obstante, dado que, cuando el contribuyente conoce la existencia, relevancia y consecuencias de la aprobación de una Ponencia de valores es al recibir la notificación personal del valor catastral, o, incluso, el recibo del IBI, hemos propuesto la siguiente solución –que ha sido acogida por el TSJ de la Comunidad Valenciana–: que, al interponerse recurso directo contra el valor catastral, se permita alegar defectos o vicios –fácticos, jurídicos o valorativos–, del contenido de la Ponencia de Valores, pero sin que se pueda solicitar, y, en su caso, declarar la nulidad de la Ponencia de Valores, sino que se declararía la nulidad del valor catastral por ser nula la Ponencia de Valores, que continuaría vigente y aplicándose al resto de titulares catastrales que no hubieran recurrido. Solución que, dada la idiosincrasia de las Ponencias de Valores Catastrales y su especial publicidad, consideramos que tutela mejor el derecho de los contribuyentes a recurrir contra ambos actos administrativos.

En otro orden de cosas, si la naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores catastrales es la de actos administrativos, tendrán acceso al Recurso de Casación cuando cumplan con los requisitos del art. 86.2.b LJCA, resultando vedado su acceso a la Casación, como antes se permitía, por no considerárseles disposiciones de carácter general –art. 86.3 LJCA–.

En este punto, dado el requisito de que la cuantía del acto impugnado supere los 600.000 Euros, varias resoluciones del Tribunal Supremo, teniendo en cuenta que las Ponencias de valores no son actos de gravamen que puedan traducirse en una cuantía determinada, consideran que la cuantía a tales efectos será la de la cuota del IBI relativa a los concretos inmuebles afectados por esa revisión catastral. De este modo, obviamente, se limitan enormemente las posibilidades de que estas impugnaciones acaben residenciándose ante el Tribunal Supremo. No obstante, contemporáneamente, también se están adoptando otras decisiones, por el mismo Tribunal, en las que, al anularse una Ponencia de Valores tras un recurso indirecto, consideran que cabe recurso de casación porque van a resultar afectadas todas las cuotas del IBI de todos los inmuebles de ese término municipal, lo que permitía presumir que se supera la cuantía fijada para el acceso a la Casación. Contradicción jurisprudencial que, en todo caso, debiera ser corregida por su protagonista.

Una vez obtenida Sentencia firme que declare la nulidad de una Ponencia de Valores, y si se considera que su naturaleza jurídica es la de acto administrativo, el artículo 72.2 LJCA justificaría que dicha nulidad desplegase efectos para “todas las personas afectadas” o todos los “interesados” como alude el Tribunal Supremo. Ello debe comportar, obviamente, que dicha Ponencia de Valores no pueda seguir aplicándose, e impedir que, a partir de ese momento, se exija ningún tributo con base en esa Ponencia y en los valores catastrales notificados. Si la Administración no se atuviera a lo decidido en esa Sentencia, cualquiera de los titulares de bienes inmuebles – fueran recurrentes o no– estarían legitimados, en su caso, para acudir en incidente de ejecución de Sentencia para lograr su inaplicación desde esa declaración de nulidad.

Cuestión distinta es la de lograr la devolución de lo ingresado con base en esa Ponencia de Valores.

Resultaría obligado proceder a esa devolución cuando el recurrente así lo ha solicitado junto a la pretensión de nulidad de la Ponencia de Valores –en cuyo caso, la Administración debiera devolverle todos los tributos liquidados o autoliquidados con base en esa Ponencia de Valores al recurrente (y los intereses de demora correspondientes, en su caso), haya impugnado, también, los valores catastrales o las liquidaciones, o no- o aunque no lo haya solicitado expresamente.

Incluso, estimamos que si un obligado tributario tuviera pendiente un recurso administrativo o judicial contra un valor catastral notificado con base en la Ponencia de Valores anulada, le resultaría de aplicación inmediata esa declaración de nulidad de la Ponencia de Valores, debiendo declararse la nulidad del valor catastral y, acto seguido, procederse a la devolución de los tributos recaudados por la Administración tributaria.

Sin embargo, la tensión entre justicia-seguridad jurídica se manifiesta en toda su crudeza cuando se trata de devolución de lo ya ingresado con base en esa Ponencia de Valores declarada nula a todos aquellos que no han recurrido. En este caso, las únicas posibilidades serían acudir, por una parte, al artículo 120.3 LGT –en cuanto a las autoliquidaciones-, y a los artículos 219, 221.3 y 217 LGT –en relación con los actos administrativos de liquidación tributaria-. Y, por eso, sería necesario distinguir:

- Tratándose de tributos autoliquidados –v.gr. Impuesto sobre Plusvalía Municipal-, el titular catastral que ha autoliquidado un tributo con base en esa Ponencia de valores, aunque no hubiera recurrido contra esa Ponencia o contra los valores catastrales, podría presentar una rectificación de la autoliquidación, teniendo presente, como limitación, el plazo de prescripción de cuatro años -arts. 120.3 y 221.4 LGT-.
- A todos aquellos titulares catastrales que ingresaron los correspondientes tributos, tras una liquidación tributaria –v.gr. IBI-, con base en una Ponencia de valores que ha sido declarada nula, estimamos que resultaría procedente la revocación por la propia Administración que se ha beneficiado del ingreso, o, en su caso, la devolución de lo indebidamente ingresado en los últimos cuatro años no prescritos, apelando a la aplicabilidad de los artículos 221.3 y 217.1.f LGT, aunque reconocemos que no deja de ser una cuestión controvertida que, probablemente, no concitará unánimes adhesiones doctrinales o jurisprudenciales.

7. Bibliografía

- › AGULLO AGÜERO, A., “La impugnación de los valores catastrales”, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Marcial Pons, 1993.
- “La determinación del valor catastral y su impugnación en el ámbito de la CTU y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *Revista de Hacienda autonómica y local*. nº 55-56, 1989.
- › ALONSO MÁZ, M. J., *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales*. Civitas, Madrid, 2005.
- › AA.VV., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*. Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

- › BOSCH CHOLBI, J. L., "La carga de la prueba de la cuantía del recurso de casación ordinario y la impugnación de una ponencia de valores catastrales: un aviso a navegantes", *TF*, nº 269, 2013, págs. 79 y ss
- "La impugnación de las Ponencias de Valores y de los valores catastrales: cuestiones problemáticas", *TF*, nº 246, 2011, pág. 16 y ss.
- "La reiterada anulación de las Ponencias de Valores catastrales: una problemática de hondo calado jurídico", *TF*, nº 209, 2008, pág. 102 y ss.
- "Las exigencias de motivación de las ponencias de valores, en tanto que actos administrativos", *TF*, nº 192, 2006, pág. 96 y ss.
- "La no suspensión de la aplicación de las ponencias de valores catastrales: motivos de inconstitucionalidad", *Tributos Locales*, nº 62, 2006, pág. 45 y ss.
- › CANCIO FERNÁNDEZ, R. C., "Valor catastral y cuota tributaria como elementos identificadores de la cuantía litigiosa en el recurso de casación", *REDA*, nº 123, 2004.
- › CALVO VÉRGEZ, J., *La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental*. Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- › CHAMORRO GONZÁLEZ, J. M., "La revisión de actuaciones administrativas en materia de tributos locales", en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*. Estudios de Derecho Judicial, nº 126, CGPJ, Madrid, 2008.
- › CONCHEIRO DEL RÍO, J., *El Catastro y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*. Bosch, Barcelona, 2008.
- › DE MIGUEL CANUTO, E., "Aspectos procedimentales del Derecho tributario sustantivo", *TF*, nº 187, 2006.
- › DOMINGO ZABALLOS, M., "La impugnación de las ordenanzas fiscales. En especial, el llamado recurso indirecto y la cuestión de ilegalidad", *TF*, nº 226-227, 2009.
- › ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "Valor catastral e Impuesto sobre Bienes inmuebles", *Catastro*, nº 23, 1995.
- "La revocación de los actos tributarios", *Quincena Fiscal*, nº 3-4, 2005.
- › FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., "Los valores catastrales. Su determinación y su impugnación", en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*. Estudios de Derecho Judicial, nº 126, CGPJ, Madrid, 2008.
- › GARCÍA DE ENTERRÍA, E., Y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho administrativo*. Civitas, Pamplona, 15ª edición, 2011.

- › GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*. Bosch, Barcelona, 2008.
- › GARCÍA MORENO, V.A., "Impuesto sobre Bienes Inmuebles", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales*. T. I. 2ª Edición. Civitas, Pamplona, 2013.
- › GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor, 2005.
- › LITAGO LLEDÓ, R., "La declaración de nulidad de las normas tributarias a través de la cuestión de ilegalidad", *QF*, nº 11, 2009.
 - *El recurso contencioso-administrativo contra disposiciones generales en materia tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 2009.
- › LÓPEZ GARCÍA, "El sistema de recursos y reclamaciones del IBI", *Tributos Locales*, nº 85, 2008.
- › MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La revocación en materia tributaria*. Iustel, Madrid, 2006.
- › MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria", *Ponencia presentada a la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid, 2004. También publicado en *Impuestos*, T. II, 2004.
- › MARTÍN QUERALT, J., "Gestión compartida, inactividad de la Administración y prescripción en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles", *TF*, nº 187, 2006.
 - "La suspensión en el procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho en el ámbito tributario", *TF*, nº 185, 2006.
 - "Las revisiones catastrales no pueden permanecer ajenas al Derecho", *TF*, nº 182, 2005, págs. 4-7.
 - "Vientos de fronda en la extensión de efectos de sentencias firmes. Reaparecen los actos consentidos... pese al Tribunal Constitucional", *TF*, nº 169, 2004.
- › MENÉNDEZ PÉREZ, S., en la obra colectiva *Contencioso-administrativo. Comentarios y Jurisprudencia*. Coordinador S. Martínez-Vares García, Sepin, Madrid, 2010.
- › MOCHÓN LÓPEZ, L., "Una propuesta de coordinación administrativa del sistema de recursos en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles", en la obra colectiva *Problemática de los procedimientos tributarios de las Haciendas Locales*. Civitas, Madrid, 2012, págs. 935 y ss.
 - "El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude", *QF*, nº 22, 2008.
 - *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: una aproximación al concepto de valor catastral*. Comares, Granada, 1999.

- › MONTESINOS OLTRA, S., "La determinación del valor catastral y la tasación pericial contradictoria", *TF*, nº 61, 1995, pág. 36 y ss.
- › NIETO MONTERO, J. J., *La gestión de los Impuestos municipales*. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- › ORTEGA SERRANO, J. L., "Instrumentalización de la cooperación local en materia tributaria. Repercusión en la legitimación procesal contencioso-administrativa. Recurso de reposición y requerimientos en haciendas locales. Ultra retroactividad en la impugnación de actos no resueltos o no notificados", en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*. Estudios de Derecho Judicial, nº 126, CGPJ, Madrid, 2008.
- › PALAO TABOADA, C., "El procedimiento de revisión y de reclamación de actos tributarios", *XXV Congreso AEDAF*, AEDAF, Madrid, 2004.
- › PARRA BAUTISTA, J. R., y CAMPOS DAROCA, J. M., *Régimen de impugnaciones en el Impuesto sobre Bienes inmuebles. Gestión catastral y tributaria*. Bosch, Barcelona, 2008.
- › PÉREZ NIETO, R., "La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios", *TF*, nº 252, 2011, pág. 8 y ss.
- › POVEDA BLANCO, F., *Manual de Fiscalidad local*. IEF, Madrid, 2005.
- › RAMALLO MASSANET, J., "Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos", *Documentación administrativa*, nº 240, 1994, pág. 194.
- › RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Los motivos de revocación en la nueva Ley General Tributaria: especial referencia a la indefensión", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo I, Lex Nova, IEF, 2005.
- *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyente?*. Aranzadi, Cizur Menor, 2004.
- › ROZAS VALDÉS, J. A., "Revocación tributaria", *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson-CEU, Madrid, 2007.
- › RUIZ TOLEDANO, J. I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*. La Ley, Madrid, 2006.
- › SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*. CEF, Madrid, 2006.
- › SAUCEDO DELGADO, A., Y LADO CASTRO-RIAL, C., *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Aranzadi, Ministerio de Justicia, Madrid, 2006.
- › TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Reclamaciones y recursos contra valores catastrales", *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, VV.AA., Granada, 1991.

- › TRIGUEROS MARTÍN, M. J., "El valor catastral como parámetro de referencia en la normativa tributaria española", *RCT*, nº 284, 2006.
- › URIOL EGIDO, C., Y BOSCH CHOLBI, J. L., "El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario", *TF*, nº 261, 2012, págs. 72-80.
- › VARONA ALABERN, J. E., "La motivación del valor catastral", *RDFHP*, nº 243, 1997.
 - *El valor catastral: su gestión e impugnación. Análisis jurídico de la gestión catastral y de la gestión tributaria en el Impuesto sobre Bienes inmuebles*. Aranzadi, Pamplona, 2001.
- › ZAPATA HÍJAR, J. C., "Los procedimientos de gestión, recaudación, inspección y sancionador en el ámbito tributario local", en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*. Estudios de Derecho Judicial, nº 126, CGPJ, Madrid, 2008.

