

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Revisión de algunas cuestiones controvertidas

Lucía M.^a Molinos Rubio¹

RESUMEN

Es objeto de este trabajo revisar cuestiones controvertidas que se han presentado en la aplicación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles recientemente. Para abordarlas realizaremos en primer lugar una breve revisión generalista del Impuesto en cada uno de los apartados, y a continuación nos detendremos en los aspectos que en ellas generan discusión. Creemos que hay una cuestión que puede nos ocupe la atención de manera especial, a la que dedicaremos la parte final de nuestro trabajo: la posible impugnación indirecta del valor catastral de un inmueble al tiempo de impugnar la liquidación del periodo impositivo correspondiente del impuesto; puede que en un futuro inmediato sea objeto de numerosos estudios, reflexiones y reclamaciones. Debemos tener siempre pre-

.....

- 1 Profesora Contratada Doctor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Zaragoza. Este trabajo debe entenderse como parte de las actuaciones que el Grupo de Investigación AGUDEMA (Agua, Derecho y Medio Ambiente, Grupo de referencia competitivo S 21_20R, BOA 62, de 26.03.2020), desarrolla con financiación del Gobierno de Aragón en el seno del IUCA (Instituto Universitario de Ciencias Ambientales). Asimismo, el estudio se enmarca en el Proyecto de investigación concedido por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades sobre *Desafíos de la seguridad hídrica. Consideración especial de los recursos hídricos no convencionales: desalación y reutilización de recursos hídricos* (2019-2021) (ref. PGC 2018-095924-B-100).

sente el importante papel que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles representa en los ingresos de las entidades locales. Pudiera parecer que fuera atrayente elaborar una comparativa entre la evolución de los ingresos recaudados por la figura y la que ha llevado el precio de los inmuebles, pero cierto es que no somos expertos en la materia, y desde un primer momento nos ha resultado dudoso el acierto del planteamiento de nuestro ensayo, pues en nada se asemeja al que pudiera resultar mejor planteado en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, puesto que en este último solo se somete a gravamen las operaciones de los terrenos de naturaleza urbana y de los bienes de características especiales, y no los de inmuebles de naturaleza rústica.

Palabras claves: Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tributación local, recargos, valor catastral.

ABSTRACT

It is the object of this work to review controversial issues that have been presented in the application of the Real Estate Tax recently. To address them, we will first carry out a brief general review of the Tax in each of the sections, and then we will focus on the aspects that generate discussion in each of them. We believe that there is an issue that may occupy our attention in a special way, to which we will dedicate the final part of our work: the possible indirect challenge of the cadastral value of a property while challenging the settlement of the corresponding tax period of the tax; It may be that in the immediate future it will be the subject of numerous studies, reflections and complaints. We must always bear in mind the important role that the Real Estate Tax represents in the income of local entities. It might seem that it would be attractive to make a comparison between the evolution of the income collected by the figure and that which has led to the price of real estate, but it is true that we are not experts in the field, and from the first moment the The correctness of the approach of our essay, since it does not resemble the one that could be better proposed in relation to the Tax on the Increase in the Value of Urban Lands, since in the latter only the operations of the lands are subject to

tax of an urban nature and of goods with special characteristics, and not those of properties of a rustic nature.

Key words: Real Estate Tax, local taxation, surcharge, cadastral value.

SUMARIO

I. EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: CARACTERÍSTICAS Y ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. 1. Características. 2. Hecho imponible, supuestos de no sujeción y exenciones. 3. Sujeto pasivo. 4. Garantías de la obligación: afectación real y responsabilidad solidaria en la cotitularidad. II. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN DISCUSIÓN. 1. Hecho imponible y supuestos de no sujeción. 2. Exenciones de oficio: seguridad ciudadana, servicios educativos y penitenciarios, y defensa nacional. 3. Otras exenciones: universidades, centros concertados y centros sanitarios. 4. Sujeto pasivo. III. CUESTIONES EN RELACIÓN CON LA CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO. 1. Base imponible y base liquidable. 2. Cuota íntegra y tipos de gravamen: especial atención a los tipos por usos diferenciados. 3. El recargo de las viviendas vacías. 4. Bonificaciones en cuota. IV. IMPUGNACIÓN DEL VALOR CATASTRAL DEL BIEN INMUEBLE. 1. Determinación del valor catastral. 2. La asignación del valor catastral y su posible impugnación: argumentos y cauces. V. ÚLTIMAS CONSIDERACIONES. VI. NOTA BIBLIOGRÁFICA

I. EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: CARACTERÍSTICAS Y ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

I. CARACTERÍSTICAS

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es uno de los pilares del sistema tributario local. Es un impuesto de naturaleza directa, de carácter real, que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta Ley. También diremos que es un tributo objetivo, periódico, y proporcional.

Es uno de los impuestos que los entes locales han de exigir obligatoriamente, al igual que el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica².

La figura fue diseñada en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, queda establecida en el Texto Regulado de la Ley reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL), y se complementa con lo que se dispone en la Ley del Catastro Inmobiliario (LCI); como iremos comprobando es un complemento imprescindible, preciso y necesario, pues entre otras cuestiones deberemos acudir a la LCI para poder determinar el valor del inmueble, que será el resultado obtenido de la puesta en funcionamiento de los procedimientos de valoración catastral.

Al hilo de lo anterior, debemos decir que es un impuesto de titularidad municipal, su producto es un ingreso de/para los ayuntamientos, si bien la gestión del mismo es compartida entre la administración local y la estatal. Esta cuestión la dejamos tan solo apuntada por el momento pues dedicaremos a ello nuestra atención en otro apartado.

2. HECHO IMPONIBLE, SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN Y EXENCIONES

Constituye el hecho imponible sobre el impuesto la titularidad de derechos sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos, y sobre los bienes inmuebles de características especiales. Se establece un orden de prelación entre los derechos cuya titularidad dan origen a la realización de hecho imponible: en primer lugar, ser titular de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos; en segundo lugar, ser titular de un derecho real de superficie; en tercer lugar, ser titular de un derecho real de usu-

.....

- 2 El art. 59.1 de la LHHLL enumera los impuestos que obligatoriamente han de exigir los ayuntamientos, de acuerdo con la ley y disposiciones que la desarrollan. En su número 2, concede el carácter de potestativo al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

fructo; y en último lugar, ser titular del derecho de propiedad. Es un orden establecido que determina la no sujeción de las restantes modalidades, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión. No es intención de ser reiterativos, pero recordemos que el hecho imponible solo se producirá si se es titular de alguno de estos cuatro derechos, no de otros, por lo que la titularidad de otros derechos no constituye hecho imponible del impuesto, pensemos en el arrendamiento, si bien ello no obsta para que pueda repercutirse en las relaciones inter partes.

Los derechos recaen sobre inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales. La calificación de los inmuebles será uno de los elementos con influencia relevante en la cuantificación del impuesto como ya veremos.

La definición del hecho imponible se completa con los supuestos de no sujeción, art. 61.5 del TRLRHL. Quedan no sujetos las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes de dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito para los usuarios; los bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados siempre que estén afectos a uso público, o afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto si se trata de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación; y los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación.

En el art. 62 de la TRLRHL se disponen supuestos de exención en este impuesto: exenciones de oficio, exenciones rogadas y exenciones que quedan a la potestad de los ayuntamientos. Quedan exentos de oficio los inmuebles que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional; los bienes comunales y los montes vecinales en mano común; los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución; los de la Cruz Roja Española; los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, a condición de reciprocidad, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales; la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamen-

tariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate; y los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. No están exentos, por consiguiente, los establecimientos de hostelería, espectáculos, comerciales y de esparcimiento, las casas destinadas a viviendas de los empleados, las oficinas de la dirección ni las instalaciones fabriles.

Como exención rogada, entre otras³, encontramos la dispuesta para los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada. Esta exención deberá ser compensada por la Administración competente. Exención que origina discusión en su reconocimiento, tal y como veremos más adelante.

.....

- 3 También queda prevista exención rogada para los inmuebles declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley. Esta exención no alcanza a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos, sino, exclusivamente, a los que se sitúen en zonas arqueológicas, incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Los que se enclaven en sitios o conjuntos históricos, que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio. No estarán exentos los bienes inmuebles a que se refiere esta letra cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o que la sujeción al impuesto a título de contribuyente recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, o sobre organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

También, previa petición, se prevé la exención de la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tiene una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.

La Ley deja prevista la posibilidad de que las entidades locales, en el ejercicio de su potestad normativa, regulen una exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de esta exención se establecerá en la ordenanza fiscal. Esta exención también demandará nuestra atención.

Los ayuntamientos pueden establecer, por criterios de eficiencia economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que ellos determinen en la ordenanza fiscal reguladora del impuesto.

3. SUJETO PASIVO

Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas, y los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere el art. 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT), titulares del derecho que constituya el hecho imponible del impuesto: concesión, superficie, usufructo o propiedad. Cuando se trata de bienes de características especiales, si la condición de contribuyente recae en uno o en varios concesionarios, cada uno de ellos lo será por su cuota, determinada en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie concedida y a la construcción directamente vinculada a cada concesión. El ente u organismo público al que se halle afectado o adscrito el inmueble, o aquel a cuyo cargo se encuentre su administración y gestión, está obligado a suministrar anualmente al Ministerio de Economía y Hacienda la información relativa a dichas concesiones en los términos y demás condiciones que hayan quedado determinadas, ello sin perjuicio del deber de los concesionarios de formalizar las declaraciones a que se refiere el artículo 76 del TRLRHL.

En los inmuebles calificados de bienes de características especiales, cuando el propietario tenga la condición de contribuyente en razón de la superficie no afectada por las concesiones, actuará como sustituto del mismo el ente u organismo público al que hemos hecho referencia anteriormente, el cual no podrá repercutir en el contribuyente el importe de la deuda tributaria satisfecha.

Como ya hemos apuntado en líneas anteriores, el sujeto pasivo podrá repercutir la carga tributaria conforme a las normas de derecho común; piénsese en el propietario que repercute la cuota del impuesto a su arrendatario. El párrafo segundo del apartado 2 del art. 63 del TRLRHL, precepto regulador de la figura del obligado tributario a título de contribuyente, fue introducido por el art. 4.1 del RDL 7/2019, de 1 de marzo, y ha previsto que las Administraciones Públicas

y los entes u organismos, repercutan la parte de la cuota líquida del impuesto que corresponda en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos, hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales, quedando de ese modo obligados a soportar la repercusión. En estos supuestos la cuota repercutible se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie utilizada y a la construcción directamente vinculada a cada arrendatario o cesionario del derecho de uso. De otro modo las administraciones públicas, y entes u organismos, no podrían exigir el impuesto a quienes hicieran uso de los bienes inmuebles y no fueran titular de uno de los derechos que dan origen al hecho imponible. Esta cuestión no ocupa lugar en las controversias actuales, si bien intentamos entender una de las posibles razones que han llevado a su establecimiento. Tal y como hemos dicho al dedicarnos a los supuestos de no sujeción, el bien inmueble de dominio público y el bien inmueble patrimonial, propiedad del municipio en el que esté enclavado, no se incluirá en los supuestos de no sujeción si son cedidos a terceros mediante contraprestación, por lo que en esos casos nos encontraríamos ante la confusión de sujetos, pues coincidiría sujeto pasivo y sujeto pasivo. Queda de este modo resuelta la discusión que se pudo mantener en fechas pasadas. Siempre queda excluido de la repercusión el arrendamiento de inmuebles de uso residencial con renta limitada por una norma jurídica.

4. GARANTÍAS DE LA OBLIGACIÓN: AFECCIÓN REAL Y RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN LA COTITULARIDAD

Para concluir las cuestiones generales de la obligación tributaria queda por referirnos a las previsiones que realiza el TRLRHL de afección real y responsabilidad en la cotitularidad. Es el art. 64 de la TRLRHL el que las dispone.

Así, en referencia a la afección real, deja establecido que en los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria⁴.

.....

- 4 Sigue el precepto indicando que a estos efectos, los notarios solicitarán información y advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al apartado 2 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias, sobre la afección de los bienes

Su apartado segundo recuerda que responden solidariamente de la cuota de este impuesto, y en proporción a sus respectivas participaciones, los copartícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, si figuran inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario, y de no figurar inscritos, la responsabilidad se exigirá por partes iguales en todo caso.

II. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN DISCUSIÓN

A continuación, nos detendremos en las cuestiones que se han visto con mayor frecuencia en estos últimos años ante los tribunales de justicia, no más allá del 2016, y en relación con los elementos de la obligación tributaria: hecho imponible, supuestos de no sujeción, exenciones y sujeto pasivo.

I. HECHO IMPONIBLE Y SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

Se ha discutido la no sujeción al Impuesto sobre Bienes Inmuebles de un tramo de autovía, concretamente la autovía autonómica de Cataluña que atraviesa el término municipal de Santa Cristina d'Aro, que se encuentra bajo el llamado peaje en sombra, por el cual no son los usuarios quienes pagan al concesionario sino, en este caso, la Generalitat, conforme a los términos de la concesión. La Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia de 21 de junio de 2018, resuelve la cuestión, siguiendo lo establecido por la sentencia de 7 de marzo de 2014 de la Audiencia Nacional, estableciendo que *una de las claves interpretativas de este caso, radica [...] en la interpretación que se haga del término «aprovechamiento». Si lo hacemos en un sentido técnico, como también lo hacemos respecto de la interpretación del término «público», precisando en este caso que el disfrute de la obra es común y general, debemos seguir el mismo criterio para interpretar el término «gratuito», en el sentido antes expuesto, lo que nos produce la convicción de que, en este caso, concurren los dos presupuestos exigidos para la norma, que permiten considerar que la retribución que percibe la promotora no pueda calificarse como peaje, por lo que la utilización resulta gratuita, cumpliéndose de ese modo los requisitos para declarar la no sujeción al impuesto⁵.*

.....

al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 70 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias.

5 ECLI: ECLI:ES: TSJCAT: 2018: 7661.

En la sentencia de 30 de diciembre de 2019 del TSJ del País Vasco⁶, se determina que los bienes destinados a un uso portuario, aunque sean compatibles con usos ciudadanos más o menos amplios y prolongados, no dejan de estar vinculados en su libre acceso a la regulación que la Autoridad Portuaria realice en garantía del cumplimiento de las funciones portuarias; ello no deja de constituir un régimen híbrido en que el uso público tendencial no es determinante de una real e incondicional afectación al uso público común y general, como rasgo distintivo del dominio público que a las calles, plazas y espacios libres debe caracterizar legalmente, no encuadrándose en tal noción al portuario. El dominio genérico cuenta con un régimen claramente diferenciado del que corresponde al dominio público portuario, por lo que la superficie que se solicita quede excluida de gravamen no puede ser así considerada.

A la vista de estos pronunciamientos podríamos plantearnos si la gratuidad se determinará siempre que el usuario de la vía pública, camino, carretera, etc., no abone directamente una contraprestación por su aprovechamiento; y si con independencia de ese aprovechamiento sin contraprestación, siempre que se mantenga, por el titular del inmueble, en todo momento la autoridad de regular sobre el espacio la libre circulación, no permitirá considerar supuesto de no sujeción siquiera parcialmente, pensando concretamente en espacios «abiertos» en determinadas franjas horarias.

2. EXENCIONES DE OFICIO: SEGURIDAD CIUDADANA, SERVICIOS EDUCATIVOS Y PENITENCIARIOS, Y DEFENSA NACIONAL

La no sujeción de los inmuebles afectos a seguridad ciudadana, en los casos en los que un titular de un derecho real de superficie pretende que sea reconocida la exención prevista en la ley, se ha venido planteado desde tiempo atrás, y el Tribunal Supremo, en la sentencia de 12 de diciembre de 2017⁷, ha resuelto la cuestión. Nos encontramos con una situación en la que en los titulares no concurre el requisito subjetivo del art. 62.1.a) del TRLHL, pues se trata de un caso en el que se encuentra disociada la titularidad entre el suelo y la construcción, por haberse constituido un derecho real de superficie, y solicitan que sea reconocida la exención prevista en el precepto citado por estar afecto el inmueble a la seguridad ciudadana. El TS admite la exención limitando los efectos de la misma sobre la base de la disociación, confirmando el criterio que determina que si en las diferentes partes de un inmueble concurren distintas titularidades

.....

6 ECLI: ECLI:ES: TSJPV: 2019: 3827.

7 ECLI: ECLI:ES:TS: 2017: 4509.

sobre cada una de ellas, y si en alguna de ellas se dieran los requisitos objetivos y subjetivos para que opere la exención prevista en el art. 62.1.a) TRLHL, deberá ser reconocida. Desde hace ya bastantes años la Administración, haciendo uso de la colaboración público-privada, ha adoptado (entre otras) la contratación a través de la figura del derecho de superficie⁸. Es razonable pensar que los interesados, titulares superficiarios, promovieran los cauces administrativos y judiciales para solicitar, al menos, la exención parcial, siguiendo el criterio de la sentencia recurrida. El incremento de procedimientos y el hecho de que puedan ser estimadas las pretensiones de los recurrentes provocaría un grave perjuicio. En primer lugar, a los ayuntamientos en los que se encuentren los inmuebles, sujetos activos del IBI, quienes sufrirían la correspondiente merma en su hacienda por las cantidades dejadas de percibir, en un momento como el actual en el que los municipios tienen graves problemas para aplicar sus presupuestos pero que en absoluto menguan sus competencias y responsabilidades hacia el conjunto de los ciudadanos. En segundo lugar, los propios tribunales de justicia deberán resolver los pleitos que se inicien, pudiéndose obtener resoluciones de variado contenido y diferente calado.

Hemos incluido en el apartado de exención de seguridad ciudadana esta cuestión, pero debemos tener en cuenta que en verdad podría haberse observado en la extensión del hecho imponible del derecho de superficie, más aún cuando esta modalidad de contratación con las administraciones públicas se está aplicando notablemente en varios sectores de los servicios públicos. De hecho, también se han planteado supuestos de aplicación de exención en relación con la escisión de la titularidad sobre el suelo y sobre la construcción en el caso de inmuebles afectos a servicios educativos⁹ y a servicios penitenciarios¹⁰.

.....

- 8 En el caso de la Generalitat de Cataluña, esta vía se hace más patente aún si cabe, ya que entre los años 2003 y 2013 ha sacado a concurso bajo esta fórmula más de 46 inmuebles, todos ellos de grandes proporciones y trascendencia (juzgados, centros penitenciarios y comisarías, principalmente). En Cataluña hay 34 municipios que tienen en su ámbito territorial inmuebles bajo el régimen peculiar de gestión a través de la constitución del derecho de superficie. Municipios de otras Comunidades Autónomas han optado por este tipo de contratos [Ciudad de la Justicia en Córdoba; el Ayuntamiento de Atarfe (Granada) en relación con un edificio destinado a personas sordas; la propia ciudad de Granada, en relación con el equipamiento deportivo; Parla (Madrid), para la construcción de un colegio concertado, etc.].
- 9 STSJ de Cataluña de 15 de junio de 2020, que viene a reconocer la aplicación prevista en el art. 62.1.a) del TRLRHL a un inmueble sede del Instituto de Teatro de Cataluña que presenta escindida su titularidad, ya que la construcción se halla destinada, afecta, a servicios educativos. ECLI: ECLI:ES: TSJCAT: 2020:2484.
- 10 La Generalitat de Cataluña era y es titular del suelo destinado a sustentar el centro penitenciario conocido como «Brians-2». A tal fin, suscribió un contrato con Can Brians 2, S.A.,

Las resoluciones judiciales también han contribuido a delimitar la exención aplicable a los bienes inmuebles directamente afectos a los servicios educativos¹¹ que sean propiedad del Estado, Comunidades Autónomas o de las entidades locales. Se ha concretado lo que supone directamente el término/expresión «afecto a servicios educativos». Los pronunciamientos entienden que debe apreciarse una naturaleza genuinamente educativa de las actividades realizadas en el inmueble, estando destinado el inmueble en su conjunto a la actividades de formación, investigación y educativas, independientemente de la matrícula que conste en Catastro, no precisando que se renueve anualmente la solicitud de la exención, *pues una vez calificado el inmueble como exento a efectos del IBI dicha calificación ha de mantenerse, sin necesidad de nuevas solicitudes, mientras no se modifique –formal o materialmente– el destino del inmueble tal y como ha sido enjuiciado en los presentes autos*¹². Viene a considerarse que la oferta de formación que se desarrolle en el inmueble debe comprender un conjunto de acciones formativas que formen parte del sistema educativo, y no lo son las que consistan en proporcionar a las personas desempleadas cualificaciones que les permitan su inserción en el mercado laboral, ya que no pertenecen a la enseñanza reglada de la formación profesional¹³.

.....

en virtud del cual esta compañía mercantil se comprometía a construir las instalaciones destinadas a ubicar dicho centro penitenciario. A cambio, la Generalitat de Cataluña constituyó a su favor un derecho real de superficie (durante 357 meses), quedando Can Brians 2, S.A., obligada a ceder la edificación en arrendamiento a la Generalitat durante todo el tiempo de duración del mencionado derecho real. Expirado el plazo, la construcción revertirá a la mencionada Administración Pública. Así pues, el servicio público penitenciario se presta en «Brians-2» en unas instalaciones de las que Can Brians 2, S.A., es titular superficial y que tiene arrendadas a la Generalitat de Cataluña, que es la propietaria del suelo. Can Brians 2, S.A., se dirigió al Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona solicitando la devolución de 1.423.530,12 euros, en concepto de IBI pagado entre el 30 de septiembre de 2009 y el 30 de septiembre de 2013 por el inmueble en cuestión (referencia catastral 08207A0 1000031-0001/YT), al entender que estaba exento en virtud del artículo 62.1.a) TRLHL. La solicitud fue desestimada en resolución después confirmada en reposición. Interpuesto recurso contencioso-administrativo, fue acogido en parte, en grado de apelación, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que, interpretando el mencionado precepto legal, concluye que el repetido inmueble está sujeto al IBI en cuanto a las construcciones, pero no así en lo que respecta a la superficie.

- 11 Entre otras STS de 26 de junio de 2018, ECLI: ECLI:ES:TS:2017:4877; STSJ de Andalucía, Granada, de 11 de febrero de 2020, ECLI: ECLI:ES: TSJAND:2020:439 y STSJ de Cataluña de 29 de noviembre de 2018, ECLI: ECLI:ES: TSJCAT:2018:10197.
- 12 La sentencia del TSJ de Castilla León, Valladolid, de 17 de marzo de 2017 confirma la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 1 de León, de 28 de octubre de 2016, reconociendo la exención del inmueble, propiedad de la Junta de Castilla y León, en el que se ubica el Centro para la Defensa contra el Fuego, ECLI: ECLI:ES: TSJCL: 2017:1042.
- 13 En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 21 de marzo de 2018, (JUR 2018 140507), se desestima, al igual que ocurrió en primera instancia, la pretensión

No se cumple el requisito objetivo de la exención, si los servicios educativos quedan desnaturalizados por una modalidad de servicios referidos a la divulgación, en los que tan solo pueda observarse de forma indirecta la enseñanza, investigación y cultura. Así se pronuncia el Tribunal Supremo en sus sentencias de 18 de junio y 8 de julio de 2020, en relación a la interpretación del concepto educación, no siendo precisa una interpretación restrictiva, basta con respetar el sentido propio de los términos del precepto, ya que decidir la aplicación de la exención *«supondría llevar el mandato de la norma, por aplicación analógica, a un ámbito en el que la ley no estaba pensando, por considerar que no todo aquello que redunde en la formación intelectual de la persona y en la expansión de la cultura, es susceptible de ser considerado como un servicio educativo»*¹⁴.

Respecto al requisito subjetivo de la exención, se considera que no se cumple si en la titularidad del inmueble han concurrido administraciones públicas y entidades privadas asociadas y no se halla adscrito a ningún ente territorial¹⁵.

Los tribunales, tanto los Tribunales Superiores de Justicia como el Tribunal Supremo, realizan una interpretación amplia para considerar que el inmueble se entienda afecto a la defensa nacional, independientemente de su intensidad; no se pondera la duración del no uso como inmueble afecto a defensa nacional, pues se entiende que siempre va a estar en disposición de afectarse, no siendo relevante el destino alternativo que tenga: uso deportivo, uso sociocultural, acción social de descanso, siempre y cuando quede una parte del inmueble a disposición de actividades vinculadas con la defensa nacional¹⁶.

En relación a los usos mercantil o industrial, el TS ha fijado el alcance y extensión de los artículos 61.2 y 62.1.a) TRLHL en la exención de los inmuebles propiedad del Estado, afectos a la defensa nacional, cuando se ha cedido su uso a una empresa en virtud de concesión administrativa u otro título que comprenda

.....

ejercitada por la Xunta de Galicia de que sea aplicada, al Centro de formación Ocupacional e Novas Tecnoloxías, la exención prevista en el artículo 62.1 a) del TRLRHL. ECLI: ECLI:ES:TSJGAL: 2018: 1803.

14 ECLI: ECLI:ES:TS: 2020: 1824 y ECLI: ECLI:ES:TS:2020: 2250.

15 Así se ha pronunciado el TSJ de Andalucía, Granada, en su sentencia de 11 de febrero de 2020, ya referenciada. Lo cierto es que la cuestión fue admitida en casación, autos del TS de 21 y 23 de mayo de 2018, junto con la cuestión del requisito objetivo, ECLI: ECLI:ES:TS:2018:5176A y ECLI: ECLI:ES:TS:2018:556A^a. Al resolver los recursos, y descartar la concurrencia del requisito objetivo, en las sentencias de 18 de junio y 8 de julio, no ha considerado preciso resolver la cuestión en relación al requisito subjetivo.

16 TSJ de Madrid, sentencia de 15 de marzo de 2018, ECLI: ECLI:ES: TSJM: 2018: 3823 que reconoce la aplicación de la exención de Impuesto sobre bienes Inmuebles a una finca

la posesión y, en particular, si se mantiene la exigencia del doble requisito subjetivo y objetivo¹⁷.

Para la Sala no es objeto de discusión que la finca es íntegramente propiedad del Estado, siendo este titular del 100% de las acciones de la empresa a quien ha cedido su uso (en estos casos a NAVANTIA), por lo que fija la siguiente interpretación:

El IBI es «un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles» (artículo 60 TRLHL), y cuando el artículo 62.1.a) TRLHL dispone que estarán exentos los “inmuebles” del “Estado afectos a la defensa nacional”, establece una exención de carácter objetivo, exigiendo únicamente que los inmuebles (1.º) sean propiedad del Estado y (2.º) estén afectos a la defensa nacional, con independencia de si los mismos son utilizados directamente por el Estado o por una empresa pública, o de si la figura jurídica con la que instrumentaliza su derecho de uso es la concesión demanial. De manera que el objetivo de la prelación de derechos sobre el inmueble objeto de gravamen que

.....

mientras se mantenga afecta a la Defensa Nacional. La exención fue denegada por el Ayuntamiento por haber asignado el catastro inmobiliario a la finca un uso deportivo; este uso se debía a la cesión temporal, un año, que es considerada por la Sala «mínimamente invasiva y perturbadora» de la afectación de la finca a la Defensa Nacional; la cesión es en precario y puede ser extinguida en cualquier momento. Tampoco prospera el argumento de que la finca se encuentra en una zona militar en desuso para la que se ha aprobado un plan urbanístico, y el hecho de que el inmueble no tenga en la actualidad el uso propio de otros momentos, no supone que no estén afectados a la defensa nacional; la Defensa Nacional, que la Sala observa en sentido amplio de su concepto, necesita estar en posesión de bienes inmuebles que puedan precisarse en un momento determinado para necesidades castrenses, en las que no deben incluirse exclusivamente las militares, sino también otras como las que puedan derivarse de catástrofes. Idéntica suerte obtiene el recurso presentado por el Ayuntamiento de Burgos, en la sentencia de 20 de abril de 2018, del TSJ Castilla León, Burgos, ECLI: ECLI:ES: TSJCL: 2018:2026 que acudiendo a la interpretación realizada por el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de mayo de 2011, ECLI: ECLI:ES:TS:2011:3819, determina que debe ser amplia, extendiéndola a todos los bienes en que tal afectación exista con independencia de su intensidad, y en el caso se estima que ha de aplicarse a un inmueble que realiza la función de centro deportivo y sociocultural militar, y está a disposición de las unidades para la realización de actividades vinculadas con la preparación y aptitud física exigible a los militares. Confirmando este criterio el TS, en sentencia de 11 de junio de 2020, ECLI: ECLI:ES: TS: 2020: 1750, que en el caso se estima que ha de aplicarse, y *debe interpretarse en el sentido de que reconoce la exención en favor de las Residencias Militares de Acción Social y de Descanso reguladas en la OMD13/2009 que, además de a su función principal, se dedican «de manera ocasional a otros fines distintos como seminarios durante un breve periodo de tiempo durante el año natural»; sin que sea preciso en este proceso resolver si dichas Residencias gozan del derecho a la exención en todos los casos o en más casos de los indicados.*

17 SSTs de 17 de septiembre de 2020 ECLI: ECLI:ES:TS: 2020:2874 y ECLI: ECLI:ES:TS: 2020:2894; y STS de 2 de octubre de 2020, ECLI: ECLI:ES:TS:2020:3052.

establece el artículo 61 TRLHL es, simplemente, individualizar quién es el sujeto pasivo del tributo, que solo puede ser una persona física o jurídica, nunca un inmueble».

3. OTRAS EXENCIONES: UNIVERSIDADES, CENTROS CONCERTADOS Y CENTROS SANITARIOS

Recientemente se ha pronunciado el TS en relación con la cuestión controvertida referida a la exención de los edificios de las Universidades Públicas. La cuestión nuclear que se suscitaba en los recursos era determinar si la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles recogida en el artículo 80.1 de la LOU, para los bienes inmuebles afectos a los fines de las universidades, se mantiene o no en vigor tras la Ley 51/2002, de reforma introducida en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988. Para el Tribunal¹⁸ *la exención del Impuesto sobre bienes inmuebles recogida en el apartado 1 del artículo 80 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades para los bienes inmuebles afectos a los fines propios de las Universidades, es de aplicación desde su entrada en vigor de manera ininterrumpida, sin que haya sido derogada por ninguna otra norma posterior, en particular, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales*. Exención *ex lege*, no exención rogada, que no ha sido sustituida por la bonificación potestativa prevista en el apartado 2bis del art. 74 del TRLHL.

No se ha accedió a la aplicación de la exención a los inmuebles resultantes de la promoción de viviendas para la comunidad universitaria, gestionada directamente por una Fundación General de la Universidad. El motivo no es otro que la actividad desarrollada por la Fundación y para la que se solicita la exención, urbanización y promoción inmobiliaria, no se recoge entre las que quedan incluidas en la norma que genera el derecho a la exención, lista de *numerus clausus*¹⁹. Tampoco se ha accedido al reconocimiento de la exención a favor de un inmueble, concretamente un hospital universitario y centro de diagnóstico y tratamiento, ya que la actividad educativa es un complemento residual de los servicios sanitarios²⁰.

.....

18 TSSTS, de 11 de mayo de 2020, ECLI: ECLI:ES:TS:2020:986; ECLI: ECLI:ES:TS:2020:990 y ECLI: ECLI:ES:TS:2020:1047. En este sentido SSTSJ de Aragón, de 16 de octubre de 2020, ECLI: ECLI:ES:TSJAR:2020:1176 y ECLI: ECLI:ES:TSJAR:2020:1178.

19 TSJ de Madrid, en sentencias de 22 de febrero, ECLI: ECLI:ES:TSJM:2018:2426 , y de 17 de mayo de 2018, ECLI: ECLI:ES:TSJM:2018:5902.

20 STS de 26 de junio de 2018, ECLI: ECLI:ES:TS:2017:4877.

La sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2018, aborda la cuestión de la exención rogada prevista para los centros concertados, y estima que no resulta aplicable al caso la exención por servicios educativos, por no coincidir el titular del bien inmueble en el que se realiza la actividad docente, persona física, con el titular de la actividad docente, una fundación educativa (modalidad de colaboración y explotación de la actividad educativa ampliamente extendida en la actualidad)²¹.

Finalmente nos ocuparemos de la exención potestativa prevista en el número 3 del art. 62 del TRLRHL, la que se contempla a favor de los bienes sanitarios de titularidad pública, siempre que estos estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros, teniendo el ayuntamiento potestad ordenadora de los restantes aspectos sustantivos y formales de la exención.

Se han presentado numerosas controversias en relación con los inmuebles de la Seguridad Social transferidos a la Comunidades Autónomas, planteándose quién es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el caso de los inmuebles de que es titular la Tesorería General de la Seguridad Social, pero adscritos o transferidos a una Comunidad Autónoma en virtud de los distintos Reales Decretos sobre traspaso a las Comunidades Autónomas de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud, si la Comunidad Autónoma o la citada Tesorería. La cuestión ha sido admitida en casación²², aún está pendiente de resolver en esta instancia, si bien ha sido abordada por diferentes Tribunales Superiores de Justicia. Tribunales Superiores que también se han pronunciado en relación con afecciones parciales del inmueble y con la extensión de la habilitación legal para la regulación legal de los restantes requisitos sustantivos y formales²³.

Las cuestiones controvertidas en relación con la figura del obligado tributario han sido de diversa índole. Se ha conocido de asuntos en los que, en una primera instancia, no se había considerado como legitimado para impugnar las resoluciones relativas al pago del IBI al sustituto del contribuyente. También se ha mantenido que en los casos en los que el titular catastral no sea también titular de la finca catastrada, el impuesto ha de ser girado a quien aparece como titular

.....

21 ECLI: ECLI:ES:TS:2018:2544.

22 Auto TS, de 5 de diciembre de 2019, ECLI: ECLI:ES:TS:2019:12945A.

23 Entre otras SSTs de Madrid, de 10 de octubre de 2019, ECLI: ECLI:ES:TSJM:2019:10695, y de 9 de julio de 2020, ECLI: ECLI:ES:TSJM:2020:9233; y SSTJ Galicia, de 14 de febrero, ECLI: ECLI:ES:TSJGAL:2020:810, y de 20 de mayo de 2020, ECLI: ECLI:ES:TSJGAL:2020:2107.

en el Catastro, independientemente de que sea o no el verdadero y efectivo propietario de la finca²⁴.

III. LA CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO

Una vez comprobada la realización del hecho imponible y a quién corresponde asumir la carga tributaria, se ha de cuantificar la deuda tributaria, se ha de determinar en magnitudes monetarias el importe de la deuda que debe ser ingresado por el sujeto pasivo. Para ello concretaremos la categoría de base imponible, en su caso de base liquidable, se aplicará el tipo de gravamen y de su resultado obtendremos la cuota tributaria, que puede no sea definitiva si le resulta de aplicación posibles bonificaciones que estén previstas al caso.

I. LA BASE IMPONIBLE Y LA BASE LIQUIDABLE

La base imponible es la cuantificación del hecho imponible, es la concreción de la medida del hecho imponible, y en nuestro caso en magnitud monetaria. Pero esta magnitud, el valor que se ha de conceder al inmueble, queda fijado en el artículo 65 del TRLRHL que nos indica que estará constituida por el valor catastral de los inmuebles, para a continuación decir que el valor catastral se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas del Catastro Inmobiliario y que este valor podrá ser actualizado y revisado.

Es aquí donde encontramos la cuestión controvertida que más nos ha llamado la atención de la actualidad, de hecho, en este último año (hablamos del 2020), numerosas resoluciones del Tribunal Supremo se relacionan con la impugnación del valor catastral, en definitiva, con la impugnación de la base imponible. Pero como anunciamos al inicio del trabajo dedicaremos la parte final del mismo a esta cuestión, a la impugnación del valor catastral.

Por lo que, si en verdad nada impugnamos, si nada oponemos al importe del valor catastral, la cuestión de la determinación de la base imponible será pacífica; más aún cuando los municipios no ostentan potestad alguna en la materia, no precisarían ejercitar su capacidad ordenadora para conseguir la eficaz aplicación del impuesto.

Si el valor catastral del bien inmueble se incrementara como consecuencia de alguna de las circunstancias previstas en el art. 67.1 del TRLRHL, la base im-

.....

24 STSJ de Islas Canarias, Las Palmas, de 20 de febrero de 2018, ECLI: ECLI:ES:TSJICAN:2018:105 y STSJ de Madrid de 5 de julio de 2018, ECLI: ECLI:ES:TSJM:2018:5972.

ponible se reducirá de oficio sin que sea preciso que los sujetos la soliciten. El legislador expresamente nos indica que esta reducción no se aplicará a la actualización de los valores catastrales por aplicación de los coeficientes establecidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, y en ningún caso a los bienes inmuebles de características especiales. La reducción supone un tratamiento individualizado, resultado de comparar, siempre que sea posible, las situaciones anterior y posterior a una nueva ponencia de valores. De este modo el incremento de valor catastral no tendrá una incidencia instantánea, se escalonará en el tiempo, con lo que se evita el incremento de presión fiscal en el ejercicio de efectividad de los nuevos valores.

En consecuencia, la reducción se aplicará cuando se produzca un incremento positivo de valor, resultante de revisiones o modificaciones de valores realizadas a partir de la entrada en vigor de la Ley, practicándose en los supuestos en los que los incrementos tengan su causa en los coeficientes establecidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado²⁵.

2. CUOTA ÍNTEGRA Y TIPOS DE GRAVAMEN: ESPECIAL ATENCIÓN A LOS TIPOS POR USOS DIFERENCIADOS

Como ya hemos apuntado la cuota íntegra del impuesto es el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen. El tipo de gravamen es diferente según sea la calificación del inmueble, así quedan regulados los tipos de gravamen de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, los correspondientes a los de naturaleza rústica y el tipo de gravamen para los bienes de características especiales.

El legislador estatal concede potestad a los entes locales para que entre el mínimo y máximo que deja previsto en la Ley puedan establecer el tipo de gravamen; tipo que puede incrementarse si concurren las circunstancias que quedan previstas en el apartado tercero del art. 72 del TRLRHL, para los inmuebles urbanos y para los rústicos.

.....

25 El sistema de articula respondiendo a la siguiente fórmula:

$$BL=BI - K \times CIR$$

Siendo

BL= base liquidable

BI= base imponible (valor catastral)

K= coeficiente anual de reducción, que tendrá valor de 0,9 en el primer año de su aplicación, e irá disminuyendo en 0,1 anualmente hasta su desaparición

CIR= componente individual de reducción, el cual será, en cada año, la diferencia positiva entre el nuevo valor catastral que corresponda al inmueble en el primer ejercicio de su vigencia y su valor base (valor base es la base liquidable del ejercicio inmediato anterior a la entrada en vigor del nuevo valor catastral, salvo que concurren las circunstancias previstas en el art. 69 del TRLRHL).

Para los inmuebles urbanos excluidos los de uso residencial, dentro de los límites resultantes de aplicar los incrementos anteriormente referidos, los ayuntamientos podrán establecer tipos diferenciados, atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones²⁶. El tipo diferenciado solo podrá aplicarse como máximo al 10% de los inmuebles que, para cada uso, tengan mayor valor catastral, por lo cual la ordenanza tendrá que fijar el umbral de valor catastral a partir del cual se aplicará el tipo incrementado, por lo que 1 euro más de valor catastral dará lugar a su aplicación, por lo que podríamos plantear la aplicación de la corrección prevista en el artículo 56 de la LGT. La normativa catastral contempla los siguientes usos; residencial, industrial, oficinas, comercial, deportes, espectáculos, ocio y hostelería, sanidad y beneficencia, culturales y religiosos, y edificios singulares.²⁷

Respecto a la procedencia de fijar por Ordenanza Fiscal el tipo de gravamen diferenciado, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 22 de septiembre de 2011²⁸, estimó que se había dado cumplimiento a los dos requisitos legales que se derivan del artículo 73 del TRLRHL, para la fijación de un tipo diferenciado para determinados inmuebles en razón de su uso, esto es:

- la justificación en la ordenanza, con los estudios económicos que sirven de causa a la misma, de que no se va sobrepasar el límite legal máximo del 10% de inmuebles que tienen tipo agravado según la clase de uso.
- en el estudio económico se acredite que el umbral económico fijado en la ordenanza a cada tipo de uso, a partir del cual se aplica el tipo agravado,

.....

26 Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal. Hay que tener en cuenta que en los inmuebles no sometidos al régimen de propiedad horizontal que esté integrado por varias edificaciones o dependencias el uso residencial no tiene que ser mayoritario, basta que exista, al menos un 20 por 100 de superficie de ese uso sobre la total construida del inmueble para que el uso atribuido al mismo sea residencial. Si coincidieran varios usos con la misma superficie, se establece un orden de prevalencia. También hay que tener en cuenta que el uso destinado a almacén-estacionamiento (trasteros y plazas de garaje) se va a descontar siempre, por lo que esa superficie no se utilizará como referente.

27 Norma 20 del RD 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.

Existen importantes normas particulares, entre otras la de que los solares o suelos sin edificar no podrán tener uso diferenciado; con carácter general, los locales comerciales en planta baja de inmuebles de propiedad horizontal, con independencia de la actividad desarrollada en los mismos, tendrá uso comercial, así como los locales en estructura en los que no se desarrolle actividad; los bares musicales, salas de fiesta, discotecas, cines, teatros, restaurantes, bares y cafeterías ubicados en locales comerciales en edificios destinados a otros usos tendrán el uso comercial; los campings tienen uso de ocio y hostelería.

28 Recurso de casación 4026/2009. ECLI: ECLI:ES:TS: 2011: 6177.

coincide con el número máximo de inmuebles que entran en la categoría de tipo aval.

Lo cierto es que se siguen planteando discusiones respecto a la falta de motivación y justificación de los tipos de gravamen diferenciados del impuesto, solicitándose la nulidad de la ordenanza que los viene a establecer por falta de ausencia de estudio económico que justifique que el tipo impositivo incrementado se va a aplicar respetando el límite del 10% de los bienes inmuebles del término municipal que para cada uso tengan mayor valor catastral. Los tribunales entienden que no se trata evidentemente de confeccionar un estudio económico al modo del exigido cuando se establece o modifica una tasa, pero sí de hacer un informe que justifique el umbral a partir del que se produce el incremento del tipo impositivo del IBI atendiendo a usos no residenciales de inmuebles urbanos, para delimitar después cuáles de ellos han de verse incurso en el límite porcentual del diez, pues solo de este modo quedará justificado en la Ordenanza modificada que no se va sobrepasar el límite legal máximo del 10 por 100 de inmuebles que tienen tipo agravado según la clase de uso, acreditándose en el estudio económico que el umbral fijado en la ordenanza a cada tipo de uso a partir del cual se aplica el tipo agravado, coincide con el número máximo de inmuebles que entran en la categoría de inmuebles²⁹. Si el padrón no es elaborado por el pleno, y en la ordenanza se habilita al órgano que va a elaborar el padrón del impuesto, para determinar el porcentaje de contribuyentes que han de soportar la mayor carga fiscal dentro del intervalo comprendido entre 0 y 10%, se debe concluir que no se respetan los términos de la Ley, y provoca que sea anulada la liquidación girada ya que la potestad que asigna a las entidades locales el indicado precepto legal debe ejercerse a través de las ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto, uno de cuyos contenidos es el tipo de gravamen o cuota tributaria o los elementos necesarios para su determinación, y su aprobación compete al pleno. El propio art. 72.4 dispone que «*la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados*»³⁰.

No en todas las ocasiones las cuestiones que generan controversias tienen relación con la aplicación de los tipos de gravamen incrementados. Al hilo del incremento que experimentó el tipo de gravamen aplicable a un bien inmueble de características especiales, dentro de los límites de lo dispuesto en la Ley, el

.....

29 Recurso de casación 4026/2009. ECLI: ECLI:ES:TS: 2011: 6177.

30 STSJ de Andalucía, Granada, de 12 de diciembre de 2017; ECLI: ECLI:ES: TSJAND:2017:15872.

TSJ de Galicia³¹ no entendió que el incremento vulnerara el principio de confianza legítima de los administrados que planifiquen sus actividades confiando en que la administración siga manteniendo el gravamen de los tributos, ya que el hecho de que los tipos impositivos se mantuvieran inalterados durante más de ocho años no constituía una justificación válida para exigir su mantenimiento indefinidamente en el tiempo. Dice el Tribunal que *la protección de las expectativas legítimas de los ciudadanos, y en general de los administrados, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, no puede ir más allá de la protección frente a cambios normativos que no son razonablemente previsibles, como es el caso aquí. Normativa que autoriza a las Corporaciones Locales, en virtud de la autonomía local garantizada constitucionalmente, establecer los tipos de IBI y modificarlos, eso sí, dentro de los márgenes previstos en la propia ley.* Tampoco se puede acoger que se vulnere el principio de prohibición de arbitrariedad de los poderes públicos por no haber justificado el aumento del tipo impositivo, pues queda establecido y permitido por la Ley. Una cuestión idéntica fue planteada en casación pero no admitida, pues para el TS³² no tenía interés casacional objetivo ya que la decisión municipal de la elevación del tipo de gravamen, fijado en el 1,3%, se mueve dentro de los *parámetros del legislador, respetando el principio de reserva de ley, por lo que no necesita mayor justificación.*

3. LA CUESTIÓN DEL RECARGO DE LAS VIVIENDAS VACÍAS

Debemos reconocer que en esta cuestión hay un antes y un después de la modificación introducida, por el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo³³. En los tres últimos párrafos del apartado 4 del artículo 72 se ha dispuesto la posibilidad de que los ayuntamientos establezcan un recargo en los siguientes términos:

Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dentro de este límite, los ayuntamientos po-

.....

31 Sentencia de 28 de septiembre de 2016; ECLI: ECLI:ES: TSJGAL: 2016: 7172.

32 Auto del TS de 21 de julio de 2017; ECLI: ECLI:ES:TS: 2017: 8013⁴. Ha de advertirse que el auto sí que admitió por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar si el reconocimiento de una bonificación del 50% de la cuota íntegra en el IBI para los puertos comerciales en los que se desarrollen actividades relacionadas con el sector pesquero, en particular, la extracción, producción, comercialización o transformación de productos de pesca, puede constituir una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107 TFUE.

33 Pues no podemos tomar en consideración la idéntica modificación que se dispuso por el Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, que no consiguió ser convalidado.

drán determinar mediante ordenanza fiscal un único recargo o varios en función de la duración del período de desocupación del inmueble.

El recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro.

Los antecedentes del precepto los encontramos en la Ley 51/2002 de 27 de diciembre, que entró en vigor el día 1 de enero de 2003, y que, por la redacción que se concedió en ese momento a la disposición, limitaba la posibilidad de establecer el recargo diseñado, más por imprecisión que por pereza legislativa, pues la remisión al desarrollo reglamentario no se entendió que pudiera disponerse vía ordenanza fiscal, pese a que es sin lugar a duda una disposición que desarrolla y completa la ley reguladora de las haciendas locales, siendo cuestión pacífica su reconocimiento como norma reglamentaria³⁴. La anterior regulación tampoco permitía que las CCAA establecieran la definición a efectos de poder aplicar el recargo, pues conforme al reparto competencial, esta era una materia reservada al Estado. Así se entendió por la jurisprudencia; sus pronunciamientos establecieron que debería ser el Estado quien determinara qué se entendía por inmueble

.....

34 En este sentido CALVO VERGEZ, J., *A vueltas con la aplicación de un recargo en el IBI sobre las viviendas vacías a la luz de la reciente jurisprudencia constitucional*, Gaceta Fiscal, Haciendas Locales, Febrero, 2020, págs. 87 y ss., citando a SAN MARTÍN RODRÍGUEZ, A., «A vueltas con el recargo sobre los inmuebles desocupados», Revista Bit Plus, núm. 187, 2015.

de uso residencial. No es cuestión de volver sobre redacciones anteriores que tantas líneas ocuparon, pero no deja de planear la idea de cuánto alcanza el límite del principio de seguridad jurídica para que no se pudiera concretar en las ordenanzas fiscales el término de vivienda vacía, vivienda desocupada³⁵.

En la actualidad no se discute la justificación y finalidad de la disposición, pues partiendo del deber de contribuir, art. 31.1 de la CE, enclavado en un Estado social y de derecho, no solo se supone que los tributos alcancen para atender a los gastos públicos, el fin fiscal, sino que también se orienten al cumplimiento de los fines o a la satisfacción de los intereses públicos que la Constitución garantiza, o que al menos recoge, fines extrafiscales. Una ordenación económica y social, siendo un importante elemento de política económica, y puede que no solo económico, pues los poderes públicos están obligados a promover las condiciones necesarias y a establecer las normas pertinentes para hacer efectivo el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada³⁶, un derecho subjetivo en proceso de construcción, que así se identifican en varias de las leyes autonómicas de la materia³⁷.

El recargo en el IBI por inmuebles residenciales desocupados ha convivido, y convive, con otras figuras tributarias autonómicas cuyo objeto de gravamen son también los inmuebles residenciales desocupados, establecidas en las leyes autonómicas sobre vivienda, considerándose constitucional la medida siempre que se interprete como instrumento de política autonómica de fomento de la vivienda de alquiler³⁸, y al entender que el recargo en el impuesto municipal es un factor más de su cuantificación, debiéndose descartar que pueda considerarse como un hecho imponible autónomo a efectos de la prohibición del art. 6.3 de la LOFCA.

Lo cierto es que a día de hoy no todos los ayuntamientos han venido a regular el recargo sobre la cuota de IBI conforme al art. 72.4 del TRLRHL, pues si no se dispone de normativa sectorial de vivienda, estatal no la hay y autonómica

.....

35 La diferencia esencial era la referencia a «condiciones que se determinen reglamentariamente» y no «determinar mediante ordenanza fiscal».

36 Art. 47 de la CE.

37 En este sentido de ALONSO GIL, en *Tributos Locales*, n.º 132, septiembre octubre 2017, «La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local». Este autor también nos recuerda que en derecho comparado, en países de nuestro entorno también se han aprobado medidas de gravamen sobre viviendas vacías, bien creando un impuesto específico, caso de Francia, o por un tipo incrementado en el IBI, caso de Portugal; e incluso en Francia se ha aumentado el recargo del IBI francés, *taxe d'habitation*, para las segundas residencias.

38 STC 93/2015, de 14 de marzo; STC 4/2019, de 29 de enero.

no en todos los territorios, no pueden llevarlo a cabo. Sí que se ha dispuesto en el ayuntamiento de Sevilla el recargo en el importe máximo permitido, el 50%, siempre que el inmueble de uso residencial esté desocupado según lo dispuesto en la Ley 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda; también ha quedado fijado en la ordenanza fiscal del impuesto en el Ayuntamiento de Valencia, siendo su importe del 30%, y acudiendo a la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunidad Valenciana; el Ayuntamiento de Barcelona no solo ha fijado en su ordenanza fiscal, el porcentaje del recargo sobre la cuota líquida, el 50%, sino que también ha regulado el resto de requisitos: medios de prueba, procedimiento a seguir para declarar al inmueble desocupado a los efectos del impuesto según lo previsto en la Ley 18/2007³⁹.

4. BONIFICACIONES EN LA CUOTA

Sobre la cuota íntegra del impuesto, antes de la aplicación del recargo por inmuebles residenciales desocupados, queda previsto el reconocimiento, obligatorio o potestativo, de bonificaciones en la cuota.

Las bonificaciones preceptivas, artículo 73 del TRLRHL, son las siguientes: bonificación para inmuebles objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria; para viviendas de protección oficial y equiparadas, y para bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación continuada de la tierra. Nos ocuparemos a continuación de las dos primeras.

Que las bonificaciones sean de reconocimiento obligatorio no supone que no tengan carácter rogado, así ocurre en las dos primeras, y de hecho ello supone uno de los aspectos que pueden ocasionar más incidentes en su aplicación.

.....

39 Immobles desocupats permanentment. 1. S'aplicarà un recàrrec del 50% de la quota líquida de l'impost respecte dels immobles d'ús residencial que es trobin permanentment desocupats. Aquest recàrrec es meritara el 31 de desembre i es liquidarà anualment als subjectes passius de l'impost, una vegada constatats tant la desocupació de l'immoble en l'esmentada data com l'existència de l'acte administratiu que la declari, de conformitat amb el procediment que s'estableix en aquest article. 2. Als efectes de l'aplicació d'aquest recàrrec tindrà la consideració d'immoble residencial desocupat amb caràcter permanent aquell habitatge que, d'acord amb el que estableix l'article 3.d) de la Llei 18/2007, de 28 de desembre, del dret a l'habitatge, estigui desocupat permanentment, sense causa justificada, per un termini de més de dos anys. Seran causes justificades de desocupació de l'habitatge, que s'hauran d'acreditar al corresponent procediment per a la declaració de l'habitatge en situació de desocupació permanent, exclusivament les previstes a la referida Llei 18/2007. 3. Prèviament a la imposició d'aquest recàrrec, s'ha de tramitar el procediment previst a la Llei 18/2007 per a la declaració de l'habitatge en situació de desocupació permanent. La instrucció i resolució d'aquest procediment correspondrà als òrgans que siguin competents en matèria d'habitatge, en el qual donaran audiència al subjecte passiu, per tal que pugui

Debemos añadir que serán las ordenanzas fiscales las que especificarán los aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones indicadas, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

La bonificación en los inmuebles objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria alcanzará entre el 50 y el 90 por ciento en la cuota íntegra del impuesto, siempre que los inmuebles constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a esta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. En defecto de acuerdo municipal, se aplicará a los referidos inmuebles la bonificación máxima prevista en este artículo. Si la ordenanza nada dice se aplicará al máximo. Es una bonificación que debe solicitarse antes del inicio de las obras, pues de otro modo se perdería el derecho a su disfrute. Su periodo de aplicación comprende el siguiente a aquel que se inicien las obras hasta el posterior a su terminación, siempre que efectivamente durante el mismo se lleven a cabo obras, y nunca sea superior a tres periodos impositivos, sin que pueda verse alterado por el cambio en la titularidad del inmueble⁴⁰.

Las viviendas de protección oficial y equiparadas tiene derecho a una bonificación del 50% en la cuota íntegra del impuesto, en los tres periodos impositivos siguientes a la obtención de la calificación definitiva, a solicitud del interesado, que podrá efectuarla en cualquier momento anterior a la terminación del periodo de duración, y surtirá efectos desde el periodo impositivo siguiente a su solicitud. Potestativamente, los ayuntamientos pueden establecer una bonificación de hasta el 50% en la cuota íntegra, determinando también su duración. Así, en la ordenanza fiscal del IBI del Ayuntamiento de Zaragoza, se dispone una bonificación durante los seis periodos impositivos siguientes al de otorgamiento de la calificación; deberá ser solicitada por el interesado, que podrá efectuarla en cualquier momento anterior a la terminación de los seis periodos

.....

intervenir a l'expedient i al·legar el que consideri oportú, particularment en relació a l'existència d'alguna de les causes justificades de desocupació que preveu l'esmentada llei. Per part dels òrgans competents en matèria d'habitatge s'emetrà certificació de tots els habitatges que a data 31 de desembre hagin estat objecte d'una declaració administrativa de situació de desocupació permanent que sigui executiva i continuï vigent en aquesta data, de la que es donarà trasllat a l'Institut Municipal d'Hisenda per tal que procedeixi a liquidar el recàrrec del 50% de la quota líquida de l'impost d'acord amb el calendari fiscal corresponent a l'exercici. 4. La situació de desocupació permanent dels habitatges s'haurà d'acreditar d'acord amb els indicis i comprovacions que s'estableixen a l'article 41.4 i 41.5 de la Llei 18/2007.

40 STSJ de la Comunidad Valenciana, de 8 de enero de 2019. ECLI: ECLI:ES:TSJCV:2019:6; STSJ de Cataluña, de 1 de marzo de 2012 ECLI: ECLI:ES:TSJCAT:2012:2007

impositivos de duración de la misma y surtirá efectos, en su caso, desde el periodo impositivo siguiente a aquel en que se solicite, acompañándose a la solicitud la copia de la calificación definitiva. La bonificación obligatoria, a la vista de la redacción literal del art. 73.2, es una bonificación de carácter objetivo y por tanto aplicable al inmueble calificado como de protección oficial, independientemente de quién sea su propietario, o de si constituye o no su domicilio habitual; si bien este último extremo pudiera ser regulado en la optativa bonificación que pueda fijarse por el ayuntamiento una vez transcurrido el periodo de aplicación de la bonificación obligatoria⁴¹.

La Ley concede a los ayuntamientos un amplio margen de autonomía para regular en sus ordenanzas fiscales bonificaciones potestativas, pero siempre y cuando encajen en los supuestos contemplados en el art. 74 del TRLRHL.

Así queda prevista una bonificación de hasta el 90% a favor de bienes inmuebles urbanos ubicados en zonas rurales que disponga de un nivel de servicios, infraestructuras o equipamientos inferior a la de las áreas consolidadas del municipio. Bonificación que se justifica por la ubicación de estos en áreas singulares, caracterizadas principalmente por disponer de un nivel de servicios inferior al de otras zonas. Deben ser zonas ligadas al sector primario, dado que los residentes en los mismos deben estar vinculados a actividades de tal carácter.

Cabe también la posibilidad de establecer bonificaciones temporales por diferencia de cuotas que constituye una medida adicional para paliar el incremento de tributación en el IBI que pueda suponer la aplicación de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general en un municipio; medida que se añade a la reducción potestativa para la base liquidable y a la reducción también potestativa de tipos de gravamen, previstas estas supuestos de procedimientos de valoración colectiva de carácter general.

Otras bonificaciones, de incorporación más reciente al texto regulador del impuesto, no dejan de tener relación con supuestos de exención, pues se ha dejado prevista la posibilidad de que los municipios bonifiquen cuotas resultantes de la titularidad de inmuebles que no encajan en la exención, como ocurre en el apartado 2 ter. del art. 74, o que han dado origen a discusión, como los inmuebles de enseñanza universitaria, a lo que ya hemos hecho referencia.

Las medidas que se previeron en la Ley 16/2012, con intención de potenciar la autonomía local para estimular actividades de interés o utilidad para el municipio, se materializaron, entre otras, en una bonificación establecida en el Im-

.....

41 STSJ Madrid de 13 de noviembre de 2014, ECLI: ECLI:ES: TSJM:2013:15170.

puesto sobre Bienes Inmuebles; bonificación rogada, que debe ser expresamente solicitada por el sujeto, y que corresponde la declaración de su concesión al Pleno de la Corporación, y acordarse por mayoría simple. Esta bonificación puede alcanzar hasta el 95% de la cuota íntegra siempre *que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico- artísticas o de fomento de empleo que justifiquen tal declaración.*

Puede ser también bonificada, hasta el 90%, la cuota íntegra de los bienes inmuebles de características especiales, y hasta el 95% la cuota íntegra de los bienes inmuebles de uso residencial destinados a alquiler de vivienda con renta limitada por norma jurídica.

Quedan por relacionar las bonificaciones potestativas previstas en los casos de los sujetos pasivos que ostenten la condición de familia numerosa y la que puede establecerse a favor de los bienes inmuebles en los que se haya instalado sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar. Respecto a la bonificación potestativa para familias numerosas, se ha discutido el margen que podría tener el municipio para delimitar la exigencia de convivencia de todos los miembros de la familia en un mismo domicilio, si bien podríamos ahondar en posibles controversias según fuera la redacción de los aspectos sustantivos y formales exigibles para el reconocimiento de la bonificación, tales como el número de inmuebles beneficiados por la exención en casos de custodia compartida si no hubiera acuerdo entre los progenitores⁴².

IV. IMPUGNACION DEL VALOR CATASTRAL DEL BIEN INMUEBLE

Debemos retomar la relevante disociación de la gestión del tributo que nos ocupa, que sin duda provoca efectos y consecuencias importantes, y es a lo que nos dedicaremos en este apartado.

Como en los otros impuestos locales obligatorios, en los que su gestión está caracterizada por la inclusión de los elementos objeto de gravamen en un censo, registro o padrón, ciertos elementos de la obligación tributaria le son proporcionados al ente local por otra administración, no perteneciendo a su ámbito de gestión los referidos elementos. Pensemos en el Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica y en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en el correspondiente registro de tráfico y en el censo de actividades económicas.

.....

42 STSJ de I. Baleares, de 19 de septiembre de 2018, ECLI: ECLI:ES:TSJBAL:2018:778.

En el caso concreto en el que nos encontramos, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al ayuntamiento titular del impuesto, sujeto activo de la obligación, le es proporcionado por la Dirección General del Catastro, correspondiente a la Administración del Estado, tres de los cuatro elementos esenciales del impuesto: hecho imponible, base imponible y sujeto pasivo, así *el hecho de que la titularidad sea compartida origina cierta complejidad y distorsiones en la gestión del impuesto*⁴³, toda vez que, como indica LARIO PARRA, esta gestión dual, cuando se comparte entre la administración estatal y la administración local, se producen incidencias en relación con la determinación de la base imponible, concretamente por la configuración del valor catastral⁴⁴. Los ayuntamientos van a exigir la deuda devengada por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sin haber tomado parte en la determinación del componente principal de la base imponible, el valor catastral; su gestión se inicia en la liquidación del impuesto una vez les ha sido notificado por el órgano catastral quién es el sujeto pasivo por ser el titular del derecho que configura el elemento material del hecho imponible; les ha sido indicado el tipo de bien inmueble del que se trata, y como hemos dicho, el componente esencial de la base imponible, el valor catastral del inmueble, pues recordemos que la base imponible de este impuesto está constituida por el valor catastral determinado por las normas del Catastro Inmobiliario⁴⁵.

Valor catastral que proyectará también sus efectos en otros impuestos de nuestro sistema tributario. Así, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la imputación de renta inmobiliaria prevista en el artículo 85 de la Ley, cuando ordena tomar un porcentaje del valor catastral de los inmuebles urbanos que estén a disposición del titular del derecho que pueda generar renta; también en el Impuesto sobre el Patrimonio, en la valoración de los bienes inmuebles se tomará el valor catastral si fuera mayor que el comprobado por la administración a efectos de otros tributos o que el precio, contraprestación o valor de la adquisición. También en ocasiones se toma, o se ha tomado, como referencia en impuestos que gravan transmisiones, como el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y en su sede se ha producido una

.....

43 En este sentido CÁRDENAS ORTIZ, R.M., «La gestión tributaria de los tributos locales» en AAVV, *Planteamiento histórico y constitucional de las Haciendas locales*, Instituto de Estudios Giennenses, Diputación Provincial de Jaén, 2005, p. 346.

44 LARIO PARRA, M. J., «La posibilidad de recurrir el valor catastral asignado a un inmueble en el IBI. Aspectos conflictivos y criterio jurisprudencial tras la STS de 19.02.19», *Tributos Locales* n.º 140, pp. 11- 25.

45 TRLRHL Artículo 65. La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

verdadera revisión de cuestiones poco discutidas hasta fechas recientes; o en otras figuras estatales, en las que la gestión corresponde en su totalidad a las Comunidades Autónomas, en las que el valor catastral fue valor de referencia al que aplicando un coeficiente se consideraba que su resultado era un valor que no podía ser inferior al declarado en la transacción entre partes, y alcanzado el mismo no se entraba en la comprobación de valor, tanto en transmisiones onerosas, gratuitas, inter vivos y mortis causa.

1. DETERMINACIÓN DEL VALOR CATASTRAL

Antes de proceder ni siquiera a plantear la cuestión que nos ocupa, debemos observar ya no solo en qué consiste el valor catastral, sino también conocer los elementos que lo componen, si existen límites en ese valor, y cómo se determinan, pues en verdad todo ello lo precisamos para intentar dar respuesta a la pregunta de si el valor catastral puede modificarse, cuándo está prevista esa modificación, y a quién puede corresponder la acción que intente su modificación⁴⁶.

El valor catastral de los inmuebles no deja de ser el resultado de la aplicación de unos índices establecidos normativamente a unos datos referidos a cada uno de los inmuebles que obran en el Catastro Inmobiliario; la incorporación de los bienes inmuebles al Catastro Inmobiliario, y de sus posibles modificaciones, conlleva en todo caso la asignación de un valor. Valor que se realiza en el seno de alguno de los procedimientos que se prevén en el apartado 2 del art. 11 del la LCI para la incorporación de inmueble en el registro obligatorio del Catastro.

Nuestro punto de partida será el artículo 22 de la Ley del Catastro Inmobiliario. En el mismo se nos indica que *el valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones*.

A continuación, el artículo 23 nos marca los criterios que se tendrán en cuenta para la determinación del valor, pero serán *las normas técnicas comprensivas de los conceptos, reglas y restantes factores que, de acuerdo con los criterios anteriormente expuestos y en función de las características intrínsecas y extrínsecas que afecten a los bienes inmuebles, permitan determinar su valor catastral, normas*

.....

46 Empleamos el término modificar, pero en verdad lo que nos planteamos es impugnar el valor catastral, pero en la primera fase de gestión del impuesto, en la catastral, deberíamos estudiar la posibilidad de conseguir que el valor fuera modificado, que se aproximara a un valor de mercado.

técnicas que vienen fijadas reglamentariamente y en las órdenes que lo desarrollan⁴⁷.

En la descripción catastral de los inmuebles se incluirán las características físicas, económicas y jurídicas: localización, referencia catastral, superficie, uso o destino, cultivo o aprovechamiento, calidad de las construcciones, representación gráfica, y el valor de referencia de mercado, así lo indica la Ley en su artículo 3. He aquí que podríamos preguntarnos si es equivalente la expresión incluir en la descripción del inmueble el valor de referencia del mercado, a la de que el valor catastral de los inmuebles deba fijarse tomando como referencia su valor de mercado⁴⁸, sin adentrarnos en profundidad, parece ser que la respuesta ha de ser negativa.

Por ello, ¿qué supone el valor de referencia de mercado?, ¿cómo se determina? Acudiendo a la Circular 05.0.4/2018/P, de 14 de marzo, sobre informe anual del mercado inmobiliario urbano, de la Secretaría de Estado de Hacienda⁴⁹, *el valor de referencia de mercado tiene vocación de ser propia de la descripción de la realidad del inmueble en cada momento, pero su determinación también está llamada a contribuir a la prevención del fraude, al configurar un posible mecanismo de referencia para el tráfico jurídico inmobiliario y para el desarrollo de las competencias públicas que demanden una evaluación económica real y actualizada de los inmuebles, desde las estrictamente tributarias, hasta otras de orden social y económico, como las de subvenciones.*

Tiene como objetivos, entre otros, el disponer de una referencia orientativa del valor de mercado de los inmuebles de todos los tributos en los que se requiera

.....

47 Principalmente en: Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que 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 de naturaleza urbana; Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales; Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre, por la que se determinan los módulos de valoración a efectos de lo establecido en el artículo 30 y en la disposición transitoria primera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario; Orden EHA/1213/2005, de 26 de abril, por la que se aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales. Orden HAC/3521/2003, de 12 de diciembre, por la que se fija el coeficiente de referencia al mercado (RM) para los bienes inmuebles de características especiales; Orden de 18 de diciembre de 2000 por la que se aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales; Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencia de Valores.

48 Véase la exposición de la Orden de 14 de octubre de 1998.

49 <http://www.catastro.meh.es/documentos/05042018P.pdf>

la valoración de inmuebles, y fortalecer la seguridad jurídica en la gestión de los tributos inmobiliarios, tanto para la administración como para el contribuyente⁵⁰.

El valor de referencia de mercado es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro, y se corresponde con el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, y libre de cargas. Y ¿qué ocurre cuando no se producen operaciones de compraventa en una determinada zona o sector? En esos casos no se podrá realizar el análisis de precios comunicados por los fedatarios públicos en transacciones inmobiliarias, no habrá posibilidad alguna de ser contrastados con otras fuentes de información. Lo que ocurre es que en tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario correspondiente, el valor de referencia se calculará con arreglo a las normas vigentes para el cálculo de los valores catastrales, estableciéndose anualmente para cada municipio los módulos de valoración que serán de aplicación⁵¹.

Lo que resulta indiscutible es el límite del valor catastral, independientemente de cómo se haya fijado, determinado, calculado o alcanzado. Es el apartado 2 del artículo 23 de la Ley del Catastro Inmobiliario el que fija que *el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiéndose por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase*⁵².

Si retrocedemos unas líneas comprobamos que el término de valor de referencia que emplea la Dirección General del Catastro, en la Circular a la que hemos acudido, es idéntico al valor de mercado del artículo 23 de la Ley del Catastro Inmobiliario, por lo tanto: ¿a qué nos debemos atener?; esta puede que sea una de las cuestiones que debiéramos intentar concluir en este trabajo.

.....

50 Aquí nos aparece la confrontación a la que nos vamos a enfrentar, medición real de valor de bien inmueble frente a seguridad jurídica –o puede que se resumiera en reducción de costes en la gestión y en la facilidad de control en operaciones inmobiliarias para evitar fraude–.

51 Disposición transitoria novena de la Ley del Catastro Inmobiliario.

«Las directrices y criterios específicos de aplicación se determinarán del siguiente modo:
a) Para los bienes inmuebles urbanos, así como para las construcciones situadas en suelo rústico, con arreglo a las normas vigentes para el cálculo de los valores catastrales, fijándose anualmente para cada municipio los módulos de aplicación.

b) Para el suelo rústico no ocupado por construcciones, por aplicación de los módulos de valor de cada cultivo, fijados anualmente para cada municipio, corregidos por factores objetivos de localización, agronómicos y socioeconómicos, cuando así se justifique por el mencionado informe anual del mercado inmobiliario».

52 En los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá en ningún caso superar dicho precio.

Una vez vistos los componentes del valor catastral, el límite del valor, debemos acudir al cómo se establece ese valor en relación a los procedimientos por los que los inmuebles quedan incorporados al registro catastral, y observar si en alguno de ellos pudiera haber un atisbo de acción para su modificación.

La incorporación de los bienes inmuebles al catastro inmobiliario se realiza por alguno de los procedimientos previstos en el artículo 11 de la Ley del Catastro Inmobiliario: declaraciones, comunicaciones y solicitudes; subsanación de discrepancias y rectificación; inspección catastral y valoración. Procedimientos de naturaleza tributaria, regulados por la LCI y supletoriamente por la LGT, que también incorporarán las alteraciones de sus características. Como nos recuerda LARIO PARRA⁵³, los tres primeros procedimientos son de carácter individual, afectan a un inmueble concreto y determinado, mientras que la valoración es de carácter colectivo, afecta a una pluralidad de inmueble; son procedimientos de determinación de valor que se iniciarán por el Catastro cuando se ponga de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para determinar los valores catastrales.

En los procedimientos se ha de lograr un equilibrio entre la valoración catastral del bien y su valor real, y si bien como nos ha dejado indicado el TC no se debe garantizar que el método de valoración consiga el valor de mercado, pero sí que debe exigirse que las valoraciones no se revelen manifiestamente desprovistas de base razonable. Equilibrio que puede obtenerse atendiendo al principio de moderación, al que exiguamente se refiere la exposición de motivos de la LCI, si bien el mismo se ha puesto a prueba con la bajada de los precios de los bienes inmuebles consecuencia de la crisis inmobiliaria, lo que sin lugar a dudas ha generado importantes diferencias entre los valores catastrales de los inmuebles urbanos, superándose en casos los valores de mercado, incluso podríamos decir que no existiendo mercado para alguno de esos inmuebles.

Sabemos que el valor catastral tiene como límite el valor de mercado; esto resulta una garantía, por ello ha de fijarse un coeficiente de referencia, un techo máximo de valoración, con la finalidad de que los valores que se deriven de la valoración catastral no sobrepasen el límite. Lo único que ocurre es que esta garantía en ocasiones no va a poder asegurar que el valor catastral no supere el valor del mercado, por lo que el titular del inmueble se planteará cómo podrá impugnarlo, pues no responde a un valor cierto; por mucho que el valor catastral sea un valor administrativo, elaborado con margen discrecional por la Adminis-

.....

53 Ob. cit.

tración, más o menos amplio, que requiere una cualificación insustituible, lo cierto es que es resistente, rígido, la normativa no consigue adaptarse a las cambiantes realidades económicas y/o urbanísticas de los inmuebles.

El proceso de determinación del valor catastral ha de observar los criterios de valoración y aplicar las normas técnicas, en el marco de coordinación nacional. Si observamos los procedimientos de valoración colectiva, en los que se precisa la aprobación de una ponencia de valores, podemos afirmar que el procedimiento de valoración de los bienes inmuebles es un procedimiento complejo, consistente en la aplicación de un sistema gradual, o también identificado como un procedimiento encadenado, pues se precisa de la elaboración de la ponencia de valores en la primera fase, y de la determinación del valor individual del bien inmueble en particular, de forma individual, para finalizar el procedimiento de asignación de valor catastral.

2. LA ASIGNACIÓN DEL VALOR CATASTRAL Y SU POSIBLE IMPUGNACIÓN: ARGUMENTOS Y CAUCES

Sabido es que la ponencia de valores, art. 27 de la LCI, se publica por edicto en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro, y es susceptible de reclamación económico-administrativa, deviniendo firme si la misma no es sometida a reclamación económico-administrativa. Una vez deviene firme, se procede a asignar los valores catastrales individualizados, conforme se determina en el art. 29 de la LCI, que podrán ser impugnados en vía económico-administrativa⁵⁴. Ese valor catastral constituye la base imponible del IBI.

Hasta aquí nos hemos mantenido en fase de gestión catastral, permaneciendo absolutamente ajenos a esa valoración los entes locales que habrán de exigir el impuesto, pero debemos tomar en consideración que el valor catastral no es capaz de reflejar las circunstancias que lo separan del valor de mercado, y esto se pondrá de manifiesto no cuando se apruebe la ponencia de valores o se notifique por primera vez el valor catastral resultante de la aprobación de una ponencia de valores, sino que ello tendrá lugar conforme transcurra el tiempo, y cuanto más tiempo haya transcurrido más disparidad se podrá observar entre el valor catastral de un bien inmueble y el valor de mercado que tenga el mismo en un periodo impositivo.

.....

54 No tratamos en este trabajo de la competencia jurisdiccional correspondiente para conocer de las reclamaciones que puedan surgir tras las resoluciones económico-administrativas planteadas frente a la ponencia de valores y notificación del valor catastral individual del bien inmueble.

Tradicionalmente la doctrina ha considerado, debe decirse que con acierto técnico y rigor, que en la fase de aplicación del impuesto en la gestión municipal que corresponde a la administración local, contra los actos de liquidación y recaudación, no cabría impugnar el valor catastral del inmueble.

Pero lo cierto es que la jurisprudencia, y también parte de la doctrina, sí que han venido admitiendo la posibilidad de impugnación del valor catastral en una fase posterior a la aprobación de la ponencia de valores, impugnación indirecta de la ponencia de valores, incluso tras la notificación de la liquidación del impuesto. Los argumentos elaborados para mantener el «recurso indirecto» contra la ponencia de valores se sostienen entre otros fundamentos en el hecho de que la ponencia de valores es un documento técnico, que no establece un valor exacto y concreto del inmueble, que en ella se incluyen valores genéricos de suelo y construcciones, coeficientes correctores empleados para valorar el suelo, y su resultado no permite que el contribuyente pueda identificar el valor asignado al inmueble, ni mucho menos la cuantificación de la cuota a pagar en concepto de impuesto, pero tampoco le permitirá tener la seguridad de que se pueda mantener en el tiempo el límite del valor catastral. Por ello se ha mantenido que el sistema no ofrece garantías suficientes⁵⁵.

Digamos que, recientemente, se ha retomado la cuestión aportándose nuevos matices en los elementos del debate. La sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019⁵⁶ viene a establecer que resulta improcedente fundamentar la impugnación de una liquidación del IBI en la incorrección del valor catastral, siendo esta la regla general, si bien la sentencia reconoce que se dan situaciones excepcionales ante las que cederá la regla anterior; es decir, cuando concurren principios superiores en el parecer del tribunal, prevalecerán estos frente a la seguridad jurídica.

Estos principios superiores se pondrán de manifiesto por *situaciones sobrevenidas, declaraciones judiciales o jurisprudenciales, o cambios legislativos que reflejen o incluso puedan llevar a la certidumbre sobre la incorrección del valor catastral, que al tiempo de su determinación eran circunstancias desconocidas por inexistentes, y que, por ende, ni tan siquiera pudieron ser alegadas por los interesados, permiten que pueda discutirse su validez al impugnar la liquidación cuya base imponible venga determinada por dicho valor.*

.....

55 Entre otros BOSCH CHOLBI, J.L., «La impugnación de las ponencias de valores y de los valores catastrales: cuestiones problemáticas», *Tribuna fiscal*, n.º 246, abril 2011.

56 ECLI: ECLI:ES:TS:2019:579.

El Tribunal Supremo considera que el valor catastral no puede permanecer inamovible ante situaciones sobrevenidas; situaciones que si provocan una vulneración del principio de capacidad económica no pueden quedar indemnes, por lo que no se puede negar el amparo jurídico⁵⁷.

En otro de los fundamentos que desarrolla el Tribunal –fundamento jurídico sexto– se acude al principio de tutela judicial efectiva. Si nos detuviéramos en los asuntos que se resuelven en relación con la impugnación del valor catastral puede que pudiéramos concluir que en el contribuyente disciplinado procura obtener la resolución en la fase de gestión catastral, si bien en la mayoría de las ocasiones *la complejidad de los procedimientos administrativos dispuestos, como se ha visto al distinguir gestión catastral y gestión tributaria, y los desajustes que la estructuración de los mismos puede provocar, en tanto que para la impugnación de los valores catastrales se prevé un cauce procedimental que normalmente se prolongará más en el tiempo –siempre necesaria la previa vía económico-administrativa y buen ejemplo de lo que decimos es este recurso, en el que queda constancia de las vicisitudes que han sufrido las reiteradas impugnaciones catastrales, hasta obtener la razón–*. En consecuencia, no debe tolerarse que la Administración permanezca inactiva, por lo que atendiendo al principio superior de justicia que debe regir en todo sistema tributario, no se ha de permitir que el mero transcurso del tiempo convierta en inexpugnables situaciones jurídicamente injustas, y debe exigirse conforme al principio de buena administración que se desarrollen conductas diligentes que eviten las disfunciones que pueda provocar su actuación.

Llegado a este punto debemos dejar planteado el asunto principal, que no es otro que dar respuesta a cuáles serán esas situaciones sobrevenidas. Pues de los antecedentes jurisprudenciales podemos concluir que en las ocasiones en las que se han pronunciado los tribunales parecería evidente que el valor catastral superaba el valor de mercado, pero en esencia porque encontrábamos un antecedente fáctico que no se acomodaba correctamente a la regulación catastral, bien por el hecho de que la calificación como bien inmueble de naturaleza urbana debía decaer conforme a la regulación urbanística, bien por el hecho de que el uso del bien inmueble no estaba correctamente asignado, por lo que debemos dejar abierto si es posible cuando la impugnación solo esté fundamentada en el haber rebasado el límite establecido en la ley, en haber superado el valor de mercado.

.....

57 Véase la opinión de FERNÁNDEZ VALVERDE, R., «La revisión retroactiva de las liquidaciones firmes por IBI exige la concurrencia de causas de nulidad de pleno derecho», Diario La Ley, n.º 9486, 26 de septiembre de 2019.

Si ello fuera viable no debemos dejar de plantearnos cuáles serán los efectos de una posible impugnación indirecta del valor catastral del inmueble al atacar la liquidación del Impuesto.

Otro de los pronunciamientos recientes que aportan perfiles novedosos a la cuestión es la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020⁵⁸, que analiza, entre otras cuestiones, si un pronunciamiento estimatorio contra la liquidación del impuesto, justificada en una defectuosa ponencia de valores, puede tener efectos extensivos sobre los demás contribuyentes del municipio⁵⁹. Lo que ocurre en el caso concreto es que con posterioridad la Audiencia Nacional declaró ajustada a derecho la Ponencia de Valores, rechazando expresamente que concurriera el motivo de nulidad alegado. El TS, a la hora de resolver el recurso de casación presentado, se encuentra con la existencia de dos pronunciamientos contradictorios, además de la extensión de efectos de una sentencia que resuelve un caso concreto, basada en la presunta nulidad de la Ponencia de Valores, que en última instancia ha sido declarada válida. En la sentencia se recuerda que nada obsta interpretar los artículos 65 y 77.1 y 5, en el sentido de que cuando concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas –análogas o similares a las que se describían en los autos– el sujeto pasivo puede discutir el valor catastral del inmueble, base imponible del impuesto, aun existiendo la valoración catastral firme en vía administrativa; y en ese sentido, son circunstancias excepcionales sobrevenidas las sentencias o modificaciones legislativas que determinen que los valores catastrales asignados no son los correctos.

Respecto a los posibles efectos extensivos de la anulación de una valoración catastral basada en defectos existentes en la Ponencia de Valores, el Tribunal reconoce como órgano competente para valorar la legalidad de las Ponencias de Valores, y señala que no cabe que la declaración en sentencia firme de que una Ponencia carece de Estudio de Mercado, realizada a los solos efectos de analizar la concreta impugnación del valor catastral efectuada por un concreto contribuyente respecto del IBI que le fue girado, se sitúe por encima de un pronunciamiento judicial, también firme, pero realizado por el órgano judicial competente para analizar la legalidad de dicho acto y en el que se declara ajustada a Derecho esa Ponencia al no apreciar aquel vicio formal, señalando, además, que consta el estudio de Detalle y que la Ponencia está motivada.

.....

58 ECLI: ECLI:ES:TS:2020:966.

59 Entre otros comentada por DEL ÁLAMO GALÁN, O.: «Ponencia de valores y liquidación del IBI (Sentencia del Tribunal supremo n.º. 444/220, de 18 de mayo)», *Carta Tributaria*, n.º 65-66, 2020.

Por ello se concluye que carece de eficacia de cosa juzgada material respecto de liquidaciones del IBI posteriores la decisión anterior, adoptada por el tribunal competente para enjuiciar la gestión tributaria, por la que se anula una liquidación de dicho impuesto por defectos formales de la Ponencia de Valores; si bien esa decisión no impide que el órgano judicial competente para enjuiciar esa ponencia determine en el recurso dirigido frente a la misma si esta es o no conforme a Derecho.

Lo cierto es que de los últimos pronunciamientos que hemos consultado, los tribunales al conocer de la impugnación de los valores catastrales atienden los motivos si concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas, tales como la constancia cierta de que el inmueble no es urbano a efectos catastrales porque así se ha determinado por sentencia firme, también por el hecho de que las parcelas estaban erróneamente determinadas en el catastro, o por el hecho de que el valor catastral solo es válido si se ajusta a las características físicas, económicas y jurídicas del inmueble⁶⁰.

Nos quedaría abordar las alternativas de revisión que encontraríamos para conseguir la impugnación del valor catastral, pero es una labor que excede del objeto de este trabajo, y que ha sido abordada recientemente por la doctrina con acierto⁶¹. En estas actuaciones nos encontramos con actos administrativos que gozan de presunción de legalidad y corresponde al obligado tributario, con la aprobación de la ponencia de valores, y con la asignación individualizada del valor catastral a cada inmueble. Ambos responden a criterios técnicos de cuantificación, deben aprobarse con arreglo a un procedimiento singularizado y gozan de presunción de certeza, lo que supone que tendrá que ser el obligado tributario el que consiga anularlo.

Si los contribuyentes han de estar a la impugnación del valor catastral por el motivo que nos ha ocupado, ser superior al valor de mercado, puede que nos estemos acercando a una nueva etapa de litigiosidad como la experimentada en épocas cercanas en sede del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Pero nos preguntamos, como hace SESMA SÁNCHEZ⁶², si será posible que se rebata el valor catastral al impugnar la liquidación

.....

60 Entre otras, STS DE 18 DE MAYO DE 2020 ECLI: ECLI: ES: TS: 2020:966; de 3 de junio de 2020 ECLI: ECLI: ES: TS: 2020:1752; de 3 de junio de 2020 ECLI: ECLI: ES: TS: 2020:1358; de 18 de junio de 2020 ECLI: ECLI: ES: TS: 2020:1831; de 18 de junio de 2020 ECLI: ECLI: ES: TS: 2020:1858.

61 SESMA SÁNCHEZ. B., «La invalidez sobrevenida del IBI: causas y alternativas de revisión», *Revista Quincena Fiscal*, 1-2, enero 2020.

62 Ob. cit.

del Impuesto, ya que ello no se impide en el TRLRHL, no se impide plantear la invalidez sobrevenida de un elemento material de tributo, la base imponible, conforme a los argumentos que hemos visto anteriormente; aun no impidiéndose, puede que decaigan los argumentos anteriores y prevalezca el hecho de que la determinación del valor catastral como base imponible del impuesto aporta una estabilidad al sistema tributario, una deseable seguridad jurídica, para todos los tributos en los que se precise una valoración de un bien inmobiliario.

Entre las vías previstas para canalizar los supuestos de invalidez sobrevenida, y atendiendo a la visión que nos proporciona CANO CAMPOS⁶³, está la revocación de los actos de aplicación de los tributos, artículo 219.1 LGT, si bien esta solo opera de oficio, y siempre se podrá oponer la administración porque el obligado pudo reaccionar por vías ordinarias, queda siempre en manos de la administración. Otra de las posibilidades es instar la devolución de ingresos indebidos; en este punto SESMA SÁNCHEZ recuerda que cuando el acto de aplicación del tributo es firme – se da por supuesto que el valor catastral ha adquirido firmeza – poco éxito se podrá augurar a la revisión del acto, a la revisión de la liquidación del IBI. SESMA SÁNCHEZ apunta también a una posible reforma del régimen jurídico de la devolución de ingresos indebidos que ampliaran los supuestos que legitiman ese mecanismo; en su opinión tiene más posibilidad utilizar el recurso extraordinario de revisión, art. 244 de la LGT, pensando en una sentencia que anule un plan urbanístico, o una resolución recaída en un procedimiento catastral de subsanación de discrepancias⁶⁴.

V. ÚLTIMAS CONSIDERACIONES

Hemos podido comprobar cómo se siguen planteando cuestiones que tienen cierto arraigo en las controversias que se presentan en la aplicación del impuesto, si bien las mismas no quedan estancas, se presentan nuevos elementos en la discusión, y los tribunales van dando respuestas a lo que se les formula.

Lo que ocurre es que resulta complicado poder extraer criterios generales aplicables a las categorías de los elementos de la obligación tributaria; puede que la doctrina casacional nos vaya aportando luz en este sentido.

.....

63 CANO CAMPOS, T.: «Consideraciones generales sobre la invalidez en el Derecho Administrativo», *Documentación Administrativa*, INAP, n.º 5, 2018.

64 Y recuerda como el TSJ de Asturias ha admitido la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración en la recuperación del IBI satisfecho por inmuebles urbanos cuando se ha anulado un plan urbanístico.

Creemos que los ayuntamientos pueden desarrollar más su potestad normativa en la ordenación del impuesto. La mayoría de ellos tiene pendiente la posibilidad de fijar el recargo sobre la cuota en los inmuebles residenciales no ocupados, si bien habrá que estar a la norma legal que le dé cobertura, pues no todas las Comunidades cuentan con la ley sectorial, ni disponemos de ella en el ámbito estatal; a su vez, pueden revisar el cumplimiento de requisitos y condiciones de inmuebles, y de los titulares de los mismos, para comprobar la correcta aplicación de exenciones y bonificaciones.

Queda abierta la discusión respecto a la impugnación del valor catastral del inmueble. Recuerda a la cuestión que en un tiempo atrás no muy lejano se observó en la aplicación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Se enfrentarán los principios de capacidad económica y seguridad jurídica; se discutirá la eficacia de la notificación del valor catastral frente a la incorrección de la determinación de la base imponible en el ejercicio que se liquida; y se deberá ahondar en encontrar el cauce que permita ejercitar la tutela judicial efectiva.

Para finalizar, permítasenos un dato concreto: en la actualidad hay bienes inmuebles de naturaleza urbana de uso comercial cuyo valor de mercado es cinco veces menor al valor catastral, ¿deberá el contribuyente seguir soportando la firmeza del valor catastral asignado al inmueble?

VI. NOTA BIBLIOGRÁFICA

ÁLAMO GALÁN, O.: «Ponencia de valores y liquidación del IBI (Sentencia del Tribunal Supremo n.º 444/220, de 18 de mayo)», *Carta Tributaria*, n.º 65-66, 2020.

ALONSO GIL, M.: «La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local», *Tributos Locales* n.º 132, septiembre octubre 2017.

BOSCH CHOLBI, J.L.: «La impugnación de las ponencias de valores y de los valores catastrales: cuestiones problemáticas», *Tribuna fiscal*, n.º 246, abril 2011.

CALVO VERGEZ, J.: «A vueltas con la aplicación de un recargo en el IBI sobre las viviendas vacías a la luz de la reciente jurisprudencia constitucional», *Gaceta Fiscal*, Haciendas Locales, febrero, 2020, pp. 87-119.

CANO CAMPOS, T.: «Consideraciones generales sobre la invalidez en el Derecho Administrativo», *Documentación Administrativa*, INAP, n.º 5, 2018.

CÁRDENAS ORTIZ, R.M.: «La gestión tributaria de los tributos locales», en *AAVV: Planteamiento histórico y constitucional de las Haciendas locales*, Instituto de Estudios Giennenses, Diputación Provincial de Jaén, 2005.

FERNÁNDEZ VALVERDE, R.: «La revisión retroactiva de las liquidaciones firmes por IBI exige la concurrencia de causas de nulidad de pleno derecho», *Diario La Ley*, n.º 9486, 26 de septiembre de 2019.

LARIO PARRA, M. J.: «La posibilidad de recurrir el valor catastral asignado a un inmueble en el IBI. Aspectos conflictivos y criterio jurisprudencial tras la STS de 19.02.19», *Tributos Locales*, n.º 140, pp. 11- 25.

PUYAL SANZ, P.: *Derecho Catastral*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

SESMA SÁNCHEZ. B.: «La invalidez sobrevenida del IBI: causas y alternativas de revisión», *Revista Quincena Fiscal*, 1-2, enero 2020.