

Manuel J. Domingo Zaballos (Coordinador)

COMENTARIOS A LA LEY DE HACIENDAS LOCALES TOMO II

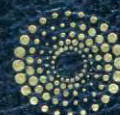
REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, DE 5 DE MARZO, TEXTO
REFUNDIDO DE LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES

SEGUNDA EDICIÓN

MARÍA JOSÉ ALONSO MAS
JOSÉ LUIS BOSCH CHOLBI
VICENTE CALVO DEL CASTILLO
EDUARDO COSTA CASTELLÁ
MANUEL J. DOMINGO ZABALLOS

FRANCISCO V. ESPINOSA FERRANDO
JOSÉ E. GARCERÁN RODRÍGUEZ
V. ALBERTO GARCÍA MORENO
SALVADOR LLOPIS ANDRÉS
JUAN MARTÍN QUERALT
FRANCISCO J. OROZCO ARANDA

CIVITAS



THOMSON REUTERS

Primera edición, 2005
Segunda edición, 2013



THOMSON REUTERS PROVIEW® eBOOKS
Incluye versión en digital

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 3.6 b) del Reglamento 3/2010 (BOE de 22 de noviembre de 2010), manifestamos que los textos de las resoluciones judiciales incluidos en la presente obra proceden del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), y se corresponden exactamente con los distribuidos de forma oficial por el citado Organismo.

Las fechas de las resoluciones judiciales son las que vienen indicadas al encabezamiento en cada una de ellas.

La manipulación de dicho texto por parte de Editorial Aranzadi se puede limitar a la introducción de citas y referencias legales y jurisprudenciales.

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters.

Civitas es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited.

© 2013 [Thomson Reuters (Legal) Limited y Manuel J. Domingo Zaballós y otros]

Editorial Aranzadi, SA

Camino de Galar, 15

31190 Cizur Menor (Navarra)

ISBN: 978-84-470-3714-8 (Tomo I)

ISBN: 978-84-470-4381-1 (Obra Completa)

Depósito Legal: NA 1628/2013

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, SA

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 - Pamplona

DISTRIBUCIÓN DE LA OBRA POR AUTORES

ALONSO MAS, María José

Profesora Titular de Derecho Administrativo Universitat de València-Estudi General y Magistrado excedente.

Comentarios: Preámbulo, artículos 1, 2, 8, 19 al 37 y 128 al 130, Disposición Adicional 8ª.

BOSCH CHOLBI, José Luis

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València-Estudi General

Comentarios: Arts. 78 al 91, Disposiciones Adicionales 10ª y 12ª, Disposiciones Transitorias 3ª, 4ª, 13ª, 17ª y Disposición Final única.

CALVO DEL CASTILLO, Vicente

Interventor General Ayuntamiento de Santiago de Compostela

Comentarios: Arts. 48 al 55, 162 al 222 y Disposiciones Adicionales 5ª y 6ª.

COSTA CASTELLÁ, Eduardo

Letrado Mayor del Excmo. Ayuntamiento de Gandía.

Comentarios: Artículos 9, 10, 12, 15 al 18, 38, 40, 56 al 59, 100 al 103, 223, Disposiciones Adicionales 2ª, 3ª, 4ª, 7ª y 14ª, Disposición Transitoria 21ª.

DOMINGO ZABALLOS, Manuel J. (Coordinador).

Magistrado. Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Castilla-La Mancha.

Comentarios: Artículos 7, 9, 13 al 18, 38, 56 al 59, 100 al 103, 223, Disposiciones Adicionales 2ª, 3ª, 4ª y 7ª. Disposiciones Transitorias 1ª y 21ª.

ESPINOSA FERRANDO, Francisco V.

Técnico de Admón. Gral. Ayto. Valencia, Profesor Asociado de Derecho Mercantil de la Universitat de València-Estudi General.

Comentarios: Arts. 6, 41 al 47, 78 al 91, 92 al 99, 127. Disposiciones Adicionales 1ª, 10ª y 12ª y Disposiciones Transitorias 3ª a 5ª, 6ª, 13ª, 14ª, 17ª, 19ª y Disposición Final única.

GARCERÁN RODRÍGUEZ, José E.

Interventor-Tesorero de Administración Local, Cat. Sup. Viceinterventor Diputación Provincial de Valencia.

Comentarios: Artículos 131 a 156.

GARCÍA MORENO, V. Alberto

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València-Estudi General.

Comentarios: Arts. 60 al 77, 104 al 110. Disposición Adicional 13ª. Disposiciones Transitorias 2ª, 8ª a 12ª, 15ª, 16ª, 18ª y 20ª.

LLOPIS ANDRÉS, Salvador

Licenciado en Derecho. Funcionario de carrera de Administración Local.

Comentarios: Arts. 6, 41 al 47, 92 al 99, 127. Disposición Adicional 1ª. Disposición Transitoria 5ª, 6ª, 14ª y 19ª.

MARTÍN QUERALT, Juan

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València-Estudi General. Abogado del Ilustre Colegio de Valencia.

Comentarios: Arts. 39 y 111 al 126 y Disposición Adicional 9ª.

OROZCO ÁRANDA, Francisco J.

Abogado del Estado en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

Comentarios: Arts. 3 al 5, 11, 157 al 161. Disposición Adicional 11ª. Disposición Transitoria 7ª.

SUBSECCIÓN 2ª
IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES**ARTÍCULO 60. Naturaleza.**

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta Ley.

ARTÍCULO 61. Hecho imponible y supuestos de no sujeción.

1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.*
- b) De un derecho real de superficie.*
- c) De un derecho real de usufructo.*
- d) Del derecho de propiedad.*

2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, 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.

3. A los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

4. En caso de que un mismo inmueble se encuentre localizado en distintos términos municipales se entenderá, a efectos de este impuesto, que pertenece a cada uno de ellos por la superficie que ocupe en el respectivo término municipal.

5. No están sujetos a este impuesto:

a) Las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito para los usuarios.

b) Los siguientes bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados:

Los de dominio público afectos a uso público.

Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.

Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación.

ARTÍCULO 62. Exenciones.

1. *Estarán exentos los siguientes inmuebles:*

a) *Los 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.*

b) *Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.*

c) *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.*

d) *Los de la Cruz Roja Española.*

e) *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.*

f) *La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente 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.*

g) *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.*

2. *Asimismo, previa solicitud, estarán exentos:*

a) *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.

b) Los 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 alcanzará 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 reúnan las siguientes condiciones:

En zonas arqueológicas, los 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.

En sitios o conjuntos históricos, los 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 b) 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.

c) 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 tendrá una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.

3. Las ordenanzas fiscales podrán regular 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.

4. Los ayuntamientos podrán establecer, en razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal, a cuyo efecto podrá tomarse en consideración, para los primeros, la cuota agrupada que resulte de lo previsto en el apartado 2 del artículo 77 de esta Ley.

ARTÍCULO 63. Sujeto pasivo.

1. *Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este Impuesto.*

En el caso de bienes inmuebles de características especiales, cuando la condición de contribuyente recaiga en uno o en varios concesionarios, cada uno de ellos lo será por su cuota, que se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie concedida y a la construcción directamente vinculada a cada concesión. Sin perjuicio del deber de los concesionarios de formalizar las declaraciones a que se refiere el artículo 76 de esta Ley, 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, estará obligado a suministrar anualmente al Ministerio de Economía y Hacienda la información relativa a dichas concesiones en los términos y demás condiciones que se determinen por orden.

Para esa misma clase de inmuebles, 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 se refiere el párrafo anterior, el cual no podrá repercutir en el contribuyente el importe de la deuda tributaria satisfecha.

2. *Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común.*

Las Administraciones Públicas y los entes u organismos a que se refiere el apartado anterior repercutirán 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, los cuales estarán obligados a soportar la repercusión. A tal efecto 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.

ARTÍCULO 64. Afección real en la transmisión y responsabilidad solidaria en la cotitularidad.

1. *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 Tributaria. 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 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.

2. Responden solidariamente de la cuota de este impuesto, y en proporción a sus respectivas participaciones, los copartícipes o colitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si figuran inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario. De no figurar inscritos, la responsabilidad se exigirá por partes iguales en todo caso.

ARTÍCULO 65. Base imponible.

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.

ARTÍCULO 66. Base liquidable.

1. La base liquidable de este impuesto será el resultado de practicar en la base imponible la reducción a que se refieren los artículos siguientes.

2. La base liquidable se notificará conjuntamente con la base imponible en los procedimientos de valoración colectiva. Dicha notificación incluirá la motivación de la reducción aplicada mediante la indicación del valor base que corresponda al inmueble así como de los importes de dicha reducción y de la base liquidable del primer año de vigencia del nuevo valor catastral en este impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, que será aplicable en los procedimientos de valoración colectiva de carácter general, en los de carácter parcial y simplificado, la motivación consistirá en la expresión de los datos indicados en el párrafo anterior, referidos al ejercicio en que se practique la notificación.

3. Cuando se produzcan alteraciones de términos municipales y mientras no se apruebe una nueva ponencia de valores, los bienes inmuebles que pasen a formar parte de otro municipio mantendrán el mismo régimen de asignación de bases imponibles y liquidables que tuvieran en el de origen.

4. En los procedimientos de valoración colectiva la determinación de la base liquidable será competencia de la Dirección General del Catastro y recurrible ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

ARTÍCULO 67. Reducción en base imponible.

1. La reducción en la base imponible será aplicable a aquellos bienes inmuebles urbanos y rústicos que se encuentren en algunas de estas dos situaciones:

a) Inmuebles cuyo valor catastral se incremente, como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general en virtud de:

1º La aplicación de la primera ponencia total de valores aprobada con posterioridad al 1 de enero de 1997.

2º La aplicación de sucesivas ponencias totales de valores que se aprueben una vez transcurrido el período de reducción establecido en el artículo 68.1 de esta Ley.

b) Inmuebles situados en municipios para los que se hubiera aprobado una ponencia de valores que haya dado lugar a la aplicación de la reducción prevista en el párrafo a) anterior y cuyo valor catastral se altere, antes de finalizar el plazo de reducción, por alguna de las siguientes causas:

1º Procedimientos de valoración colectiva de carácter general.

2º Procedimientos de valoración colectiva de carácter parcial.

3º Procedimientos simplificados de valoración colectiva.

4º Procedimientos de inscripción mediante declaraciones, comunicaciones, solicitudes, subsanación de discrepancias e inspección catastral.

2. Tratándose de bienes inmuebles de características especiales, la reducción en la base imponible únicamente procederá cuando el valor catastral resultante de la aplicación de una nueva Ponencia de valores especial supere el doble del que, como inmueble de esa clase, tuviera previamente asignado. En defecto de este valor, se tomará como tal el 40 por 100 del que resulte de la nueva Ponencia.

3. Esta reducción se aplicará de oficio sin necesidad de previa solicitud por los sujetos pasivos del impuesto y no dará lugar a la compensación establecida en el artículo 9 de esta Ley.

4. La reducción establecida en este artículo no se aplicará respecto del incremento de la base imponible de los inmuebles que resulte de la actualización de sus valores catastrales por aplicación de los coeficientes establecidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

ARTÍCULO 68. Duración y cuantía de la reducción.

1. La reducción se aplicará durante un período de nueve años a contar

desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 70 de esta Ley.

2. La cuantía de la reducción será el resultado de aplicar un coeficiente reductor, único para todos los inmuebles afectados del municipio, a un componente individual de la reducción, calculado para cada inmueble.

3. El coeficiente reductor tendrá el valor de 0,9 el primer año de su aplicación e irá disminuyendo en 0,1 anualmente hasta su desaparición.

4. El componente individual de la reducción 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. Dicha diferencia se dividirá por el último coeficiente reductor aplicado cuando concurren los supuestos del artículo 67, apartado 1.b).2º y b).3º de esta Ley.

No obstante, tratándose de bienes inmuebles de características especiales el componente individual de la reducción será, en cada año, la diferencia positiva entre el nuevo valor catastral que corresponda al inmueble en el primer ejercicio de su vigencia y el doble del valor a que se refiere el artículo 67.2 que, a estos efectos, se tomará como valor base.

ARTÍCULO 69. Valor base de la reducción.

El valor base será la base liquidable del ejercicio inmediato anterior a la entrada en vigor del nuevo valor catastral, salvo cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Para aquellos inmuebles en los que, habiéndose producido alteraciones susceptibles de inscripción catastral previamente a la modificación del planeamiento o al 1 de enero del año anterior a la entrada en vigor de los valores catastrales resultantes de las ponencias de valores a las que se refiere el artículo 67, aún no se haya modificado su valor catastral en el momento de la aprobación de éstas, el valor base será el importe de la base liquidable que de acuerdo a dichas alteraciones corresponda al ejercicio inmediato anterior a la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales por la aplicación a los mencionados bienes de la ponencia de valores anterior a la última aprobada.

b) Para los inmuebles a los que se refiere el artículo 67, en su apartado 1.b).4º, el valor base será el resultado de multiplicar el nuevo valor catastral por un cociente, determinado por la Dirección General del Catastro que, calculado con sus dos primeros decimales, se obtiene de dividir el valor catastral medio de todos los inmuebles de la misma clase del municipio incluidos en el último padrón entre la media de los valores catastrales resultantes de la aplicación de la nueva ponencia de valores.

En los procedimientos de valoración colectiva de carácter general, una vez aprobada la correspondiente ponencia de valores, la Dirección General del Catastro hará públicos el valor catastral medio de todos los inmuebles de la clase de

que se trate incluidos en el último padrón del municipio y el valor catastral medio resultante de la aplicación de la nueva ponencia, antes de inicio de las notificaciones de los valores catastrales. Los anuncios de exposición pública de estos valores medios se publicarán por edictos en el boletín oficial de la provincia, indicándose el lugar y plazo, que no será inferior a 15 días.

Asimismo, este valor base se utilizará para aquellos inmuebles que deban ser nuevamente valorados como bienes de clase diferente de la que tenían.

ARTÍCULO 70. Cómputo del período de reducción en supuestos especiales.

1. En los casos contemplados en el artículo 67, apartado 1.b). 1.º se iniciará el cómputo de un nuevo período de reducción y se extinguirá el derecho a la aplicación del resto de la reducción que se viniera aplicando.

2. En los casos contemplados en el artículo 67, apartados 1.b). 2.º, 3.º y 4.º no se iniciará el cómputo de un nuevo período de reducción y el coeficiente reductor aplicado a los inmuebles afectados tomará el valor correspondiente al resto de los inmuebles del municipio.

ARTÍCULO 71. Cuota íntegra y cuota líquida.

1. La cuota íntegra de este impuesto será el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen a que se refiere el artículo siguiente.

2. La cuota líquida se obtendrá minorando la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones previstas legalmente.

ARTÍCULO 72. Tipo de gravamen. Recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente.

1. El tipo de gravamen mínimo y supletorio será el 0,4 por 100 cuando se trate de bienes inmuebles urbanos y el 0,3 por 100 cuando se trate de bienes inmuebles rústicos, y el máximo será el 1,10 por 100 para los urbanos y 0,90 por 100 para los rústicos.

2. El tipo de gravamen aplicable a los bienes inmuebles de características especiales, que tendrá carácter supletorio, será del 0,6 por 100. Los ayuntamientos podrán establecer para cada grupo de ellos existentes en el municipio un tipo diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4 por 100 ni superior al 1,3 por 100.

3. Los ayuntamientos respectivos podrán incrementar los tipos fijados en el apartado 1 con los puntos porcentuales que para cada caso se indican, cuando

concurra alguna de las circunstancias siguientes. En el supuesto de que sean varias, se podrá optar por hacer uso del incremento previsto para una sola, algunas o todas ellas:

Puntos porcentuales	Bienes urbanos	Bienes rústicos
A) Municipios que sean capital de provincia o Comunidad Autónoma	0,07	0,06
B) Municipios en los que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie	0,07	0,05
C) Municipios cuyos ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que están obligados según lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril	0,06	0,06
D) Municipios en los que los terrenos de naturaleza rústica representen más del 80 por 100 de la superficie total del término	0,00	0,15

4. Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.

Dichos tipos sólo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por 100 de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto 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.

Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare.

5. Por excepción, en los municipios en los que entren en vigor nuevos valores catastrales de inmuebles rústicos y urbanos, resultantes de procedimientos de valoración colectiva de carácter general, los ayuntamientos podrán establecer, durante un período máximo de seis años, tipos de gravamen reducidos, que no podrán ser inferiores al 0,1 por 100 para los bienes inmuebles urbanos ni al 0,075 por 100, tratándose de inmuebles rústicos.

6. Los ayuntamientos que acuerden nuevos tipos de gravamen, por estar incurso el municipio respectivo en procedimientos de valoración colectiva de ca-

rácter general, deberán aprobar dichos tipos provisionalmente con anterioridad al inicio de las notificaciones individualizadas de los nuevos valores y, en todo caso, antes del 1 de julio del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surtir efecto. De este acuerdo se dará traslado a la Dirección General del Catastro dentro de dicho plazo.

7. En los supuestos a los que se refiere el apartado 3 del artículo 66 de esta Ley, los ayuntamientos aplicarán a los bienes inmuebles rústicos y urbanos que pasen a formar parte de su término municipal el tipo de gravamen vigente en el municipio de origen, salvo que acuerden establecer otro distinto.

ARTÍCULO 73. Bonificaciones obligatorias.

1. Tendrán derecho a una bonificación de entre el 50 y el 90 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, siempre que así se solicite por los interesados antes del inicio de las obras, los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, 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.

El plazo de aplicación de esta bonificación comprenderá desde el período impositivo siguiente a aquel en que se inicien las obras hasta el posterior a su terminación, siempre que durante ese tiempo se realicen obras de urbanización o construcción efectiva, y sin que, en ningún caso, pueda exceder de tres períodos impositivos.

2. Tendrán derecho a una bonificación del 50 por 100 en la cuota íntegra del Impuesto, durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva, las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva Comunidad Autónoma. Dicha bonificación se concederá a petición del interesado, la cual podrá efectuarse en cualquier momento anterior a la terminación de los tres períodos impositivos de duración de aquélla y surtirá efectos, en su caso, desde el período impositivo siguiente a aquel en que se solicite.

Los ayuntamientos podrán establecer una bonificación de hasta el 50 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, aplicable a los citados inmuebles una vez transcurrido el plazo previsto en el párrafo anterior. La ordenanza fiscal determinará la duración y la cuantía anual de esta bonificación.

3. Tendrán derecho a una bonificación del 95 por 100 de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo del impuesto a que se refiere el artículo 153 de esta Ley, los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

4. Las ordenanzas fiscales especificarán los aspectos sustantivos y formales

habido de las bonificaciones indicadas en los apartados anteriores, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

ARTÍCULO 74. Bonificaciones potestativas.

1. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.

Las características peculiares y ámbito de los núcleos de población, áreas o zonas, así como las tipologías de las construcciones y usos del suelo necesarios para la aplicación de esta bonificación y su duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales se especificarán en la ordenanza fiscal.

2. Los ayuntamientos podrán acordar, para cada ejercicio, la aplicación a los bienes inmuebles de una bonificación en la cuota íntegra del impuesto equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra del ejercicio y la cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada esta última por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que en aquella se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio.

Dicha bonificación, cuya duración máxima no podrá exceder de tres periodos impositivos, tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales de bienes inmuebles de una misma clase, resultantes de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de ámbito municipal. Asimismo, la ordenanza fijará las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que benefician a los mismos inmuebles.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de que la aplicación de otra bonificación concluya en el periodo inmediatamente anterior a aquel en que haya de aplicarse sobre ese mismo inmueble la bonificación a que se refiere este apartado, la cuota sobre la que se aplicará, en su caso, el coeficiente de incremento máximo anual será la cuota íntegra del ejercicio anterior.

Cuando en alguno de los periodos impositivos en los que se aplique esta bonificación tenga efectividad un cambio en el valor catastral de los inmuebles, resultante de alteraciones susceptibles de inscripción catastral, del cambio de clase del inmueble o de un cambio de aprovechamiento determinado por la modifica-

ción del planeamiento urbanístico, para el cálculo de la bonificación se considerará como cuota líquida del ejercicio anterior la resultante de aplicar el tipo de gravamen de dicho año al valor base determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 69 de esta Ley.

Las liquidaciones tributarias resultantes de la aplicación de esta bonificación se regirán por lo previsto en el artículo 102.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que sea necesaria su notificación individual en los casos de establecimiento, modificación o supresión de aquella como consecuencia de la aprobación o modificación de la ordenanza fiscal.

2 bis.) Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles de organismos públicos de investigación y los de enseñanza universitaria.

2 ter. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles excluidos de la exención a que se refiere el último párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

2 quáter. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

3. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales. La ordenanza deberá especificar la duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales relativos a esta bonificación.

4. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa. La ordenanza deberá especificar la clase y características de los bienes inmuebles a que afecte, duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

5. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Los

demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se especificarán en la ordenanza fiscal.

ARTÍCULO 75. Devengo y período impositivo.

1. El impuesto se devengará el primer día del período impositivo.
2. El período impositivo coincide con el año natural.
3. Los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales. La efectividad de las inscripciones catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva y de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales coincidirá con la prevista en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

ARTÍCULO 76. Declaraciones y comunicaciones ante el Catastro Inmobiliario.

1. Las alteraciones concernientes a los bienes inmuebles susceptibles de inscripción catastral que tengan trascendencia a efectos de este impuesto determinarán la obligación de los sujetos pasivos de formalizar las declaraciones conducentes a su inscripción en el Catastro Inmobiliario, conforme a lo establecido en sus normas reguladoras.
2. Sin perjuicio de la facultad de la Dirección General del Catastro de requerir al interesado la documentación que en cada caso resulte pertinente, en los municipios acogidos mediante ordenanza fiscal al procedimiento de comunicación previsto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, las declaraciones a las que alude este artículo se entenderán realizadas cuando las circunstancias o alteraciones a que se refieren consten en la correspondiente licencia o autorización municipal, supuesto en el que el sujeto pasivo quedará exento de la obligación de declarar antes mencionada.
3. Los ayuntamientos podrán exigir la acreditación de la presentación de la declaración catastral de nueva construcción para la tramitación del procedimiento de concesión de la licencia que autorice la primera ocupación de los inmuebles. En el caso de que el ayuntamiento se hubiera acogido al procedimiento de comunicación a que se refiere el apartado anterior, en lugar de la acreditación de la declaración podrá exigirse la información complementaria que resulte necesaria para la remisión de la comunicación.

ARTÍCULO 77. Gestión tributaria del impuesto(*).

1. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.

2. Los ayuntamientos podrán agrupar en un único documento de cobro todas las cuotas de este impuesto relativas a un mismo sujeto pasivo cuando se trate de bienes rústicos sitos en un mismo municipio.

3. Los ayuntamientos determinarán la base liquidable cuando la base imponible resulte de la tramitación de los procedimientos de declaración, comunicación, solicitud, subsanación de discrepancias e inspección catastral previstos en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

4. No será necesaria la notificación individual de las liquidaciones tributarias en los supuestos en que, de conformidad con los artículos 65 y siguientes de esta Ley, se hayan practicado previamente las notificaciones del valor catastral y base liquidable previstas en los procedimientos de valoración colectiva.

Una vez transcurrido el plazo de impugnación previsto en las citadas notificaciones sin que se hayan utilizado los recursos pertinentes, se entenderán consentidas y firmes las bases imponible y liquidable notificadas, sin que puedan ser objeto de nueva impugnación al procederse a la exacción anual del impuesto.

5. El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro, sin perjuicio de la competencia municipal para la calificación de inmuebles de uso residencial desocupados. Dicho padrón, que se formará anualmente para cada término municipal, contendrá la información relativa a los bienes inmuebles, separadamente para los de cada clase y será remitido a las entidades gestoras del impuesto antes del 1 de marzo de cada año.

6. Los datos contenidos en el padrón catastral y en los demás documentos citados en el apartado anterior deberán figurar en las listas cobratorias, documentos de ingreso y justificantes de pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

7. En los supuestos en los que resulte acreditada, con posterioridad a la emisión de los documentos a que se refiere el apartado anterior, la no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral, las rectificaciones que respecto a aquél

(*) V. ALBERTO GARCÍA MORENO; Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València-Estudi General.

pueda acordar el órgano gestor a efectos de liquidación del impuesto devengado por el correspondiente ejercicio, deberán ser inmediatamente comunicadas a la Dirección General del Catastro en la forma en que por ésta se determine. Esta liquidación tendrá carácter provisional cuando no exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente.

En este caso, a la vista de la información remitida, la Dirección General del Catastro confirmará o modificará el titular catastral mediante acuerdo que comunicará al ayuntamiento o entidad local para que se practique, en su caso, liquidación definitiva.

8. Las competencias que con relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles se atribuyen a los ayuntamientos en este artículo se ejercerán directamente por aquéllos o a través de los convenios u otras fórmulas de colaboración que se celebren con cualquiera de las Administraciones públicas en los términos previstos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, con aplicación de forma supletoria de lo dispuesto en el título I de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Sin perjuicio de lo anterior, las entidades locales reconocidas por las leyes y las Comunidades Autónomas uniprovinciales en las que se integren los respectivos ayuntamientos asumirán el ejercicio de las referidas competencias cuando así lo solicite el ayuntamiento interesado, en la forma y plazos que reglamentariamente se establezcan.

BIBLIOGRAFÍA: AGULLÓ AGÜERO, A.: «La impugnación de los valores catastrales», VVAA, *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, MP, Madrid, 1993. ALCÁZAR MOLINA, M., «Propuestas y consideraciones sobre el IBI rústico en España», *Catastro*, octubre, 2003; BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A., y BALLESTEROS ARRIBAS, S.: «Comentarios a los arts. 79 a 83», en obra conjunta *Comentarios a la Ley Básica del Régimen Local*, Civitas, Madrid, 2003. BARBERENA BELZUNCE, I.: «El concesionario de aparcamiento subterráneo ante el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Revista de Tributos Locales*, n.º 3, 2001. BAUZA CARDONA, G.: «El régimen transitorio en la nueva normativa reguladora del Catastro y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Catastro*, Abril 2003. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales. *Informe para la Reforma de la financiación de las HHLL*, MHAC, Madrid 2002. BOSCH CHOLBI, J. L., «La impugnación de las Ponencias de Valores y de los valores catastrales», revista. *Tribuna Fiscal*, n.º 246, abril 2011. CHECA GONZÁLEZ, C. *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*. MP, Madrid, 2000. FERREIRO LAPATZA, MARTÍN QUERALT, J. y SIMÓN ACOSTA, E.: *El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. IED, Madrid. 1988. GARCÍA NOVOA, C.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, VVAA, MP, Madrid, 1993. GIMÉNEZ-REYNA, E., GUIJARRO ARRIZABALAGA y J. ARUDO RUIZ-AYÚCAR: *Situación actual y perspectivas de reforma de la Hacienda Local*, documento de trabajo n.º 31, Fundación FIES, CECA, Madrid. 1988. GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S. *Urbanismo y ordenación del territorio*. Aranzadi. Pamplona, 2004. LÓPEZ DÍAZ, A.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión», VVAA *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, MP, Madrid, 1993. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C.,

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho financiero y tributario*. 15ª edic. Tecnos. Madrid. 2004. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, 2ª edic. Valladolid, Lex Nova, 1995. MERINO JARA, I.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*. Aranzadi. Pamplona. 2001, y «Las centrales hidroeléctricas y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (A propósito de la STS de 15 de enero de 1998)», *Jurisprudencia Tributaria*, 1998, tomo I. MIRANDA HITA, J.: «La Ley del Catastro Inmobiliario (I)», *Catastro*, julio 2003; «El Catastro y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Catastro*. Abril, 2004. PALACIOS CASTELLANOS, J.: *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*. Tomo XXXI-A. Revista de Derecho Financiero y De Hacienda Pública. Comentarios a las Leyes tributarias y financieras. Editorial de Derecho Reunidas. Madrid. 1993. PLAZA VÁZQUEZ, A. y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «Tributos locales», en *VVAA Tratado de Derecho municipal*. Tomo II. 2ª edic. Dirigido por MUÑOZ MACHADO, S. Thomson Civitas. Madrid. 2003. POVEDA BLANCO, F.: *Los impuestos municipales*. 2ª edic. Tecnos. Madrid. 2002. RUBIO DE URQUÍA, «El IBI: un tributo en busca de identidad municipal», *Revista Tributos Locales*, n.º 5, 2001. SÁINZ DE BUJANDA, F.: *La contribución territorial urbana: Trayectoria histórica y problemas actuales*. Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana. Valencia. 1987. SIMÓN ACOSTA, E.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 55-56, 1989. VARONA ALABERN, J. E.: *El Valor Catastral: su gestión e impugnación*. Aranzadi. Pamplona, 2001.

COMENTARIO:

SUMARIO: I. NATURALEZA. II. HECHO IMPONIBLE. 1. Definición. A. Derechos gravados y supuestos de no sujeción. B. Análisis de algunos supuestos problemáticos: las concesiones administrativas. 2. Bienes inmuebles. Concepto, clasificación y supuestos de no sujeción. A. Definición y clasificación. a'. Concepto de inmueble. b'. Clases de inmuebles. c'. Clasificación catastral del suelo y situaciones básicas del suelo en la disciplina urbanística. d'. Las construcciones. e'. Inmuebles de características especiales. B. Supuestos de no sujeción. 3. Exenciones. III. SUJETOS PASIVOS. 1. Contribuyentes. 2. Sustituto del contribuyente. 3. Traslación del coste económico del tributo y actos de repercusión tributaria. 4. Afección real en la transmisión y responsabilidad subsidiaria. A. Jurisprudencia. B. La titularidad del bien como presupuesto y límite de la responsabilidad subsidiaria. C. Responsabilidad solidaria en la cotitularidad. D. Sujetos pasivos y titulares catastrales. IV. BASE IMPONIBLE. 1. La Gestión catastral al servicio de la determinación del valor catastral. A. Formación y mantenimiento del Catastro Inmobiliario. a. Declaraciones, comunicaciones y solicitudes. B. Procedimientos de subsanación de discrepancias, rectificación e inspección catastral. C. Infracciones y sanciones catastrales. Las tasas catastrales. 2. El procedimiento de valoración catastral de los bienes inmuebles. A. La determinación del valor catastral. a. Procedimiento de valoración colectiva de carácter general. b. Determinación individualizada del valor del inmueble. c. Inmuebles rústicos. d. La notificación del valor catastral. Los recursos contra la misma. B. La Actualización del valor catastral. V. BASE LIQUIDABLE. VI. DEUDA TRIBUTARIA. 1. Cuota íntegra. 2. Cuota líquida. 3. Recargos sobre la Cuota. VII. DEVENGO Y PERÍODO IMPOSITIVO. VIII. GESTIÓN TRIBUTARIA.

I. NATURALEZA

A los atributos de ser un impuesto *directo, real* y que *grava el valor de los bienes inmuebles* radicados en el término municipal, a los que expresamente alude la Ley al definir su naturaleza -art. 60 TR-, habría que añadir otras características, que se deducen directamente de su regulación, como la de

ser un impuesto objetivo, periódico y cuya exacción tiene carácter obligatorio para todos los municipios, siendo su gestión compartida entre el Estado y las Entidades Locales.

Estamos ante un impuesto *directo*. Dicha calificación se atribuye dogmáticamente de acuerdo con dos criterios: bien porque el objeto del tributo es un índice inmediato de riqueza o capacidad económica, como es la renta o el patrimonio, o bien porque el impuesto se exige mediante *métodos impositivos directos*, que impiden la traslación a un tercero, siendo el sujeto que realiza el hecho imponible quien debe soportar la carga económica de su satisfacción. Ambos criterios suscitan algunas reflexiones en el IBI.

Por una parte, aunque está fuera de toda duda que el impuesto formalmente recae sobre el patrimonio de los sujetos pasivos —en concreto sobre la titularidad de determinados derechos que recaen sobre inmuebles—, no pueden olvidarse los antecedentes del gravamen y su antigua denominación —contribuciones territoriales—, que erigían las rentas potenciales en objeto del impuesto, ni, en esta línea, el cambio de sujeción que ha experimentado su regulación como consecuencia de las últimas reformas. En ellas destacamos el traspaso de algunos supuestos de exención, que exigían una sujeción previa, al ámbito de la no sujeción, que excluye de suyo la realización del hecho imponible y permite, de rechazo e hipotéticamente, la interpretación analógica(1).

En estas últimas modificaciones, el legislador, al introducir supuestos de repercusión obligatoria que antes estaban exentos del impuesto por su demanialidad, pone de relieve la importancia que tiene que se cobre un precio por el uso de los bienes demaniales o patrimoniales, revelándose dicha característica como elemento determinante para gravarlos. Para ello, había que declararlos previamente sujetos al mismo, lo que podía provocar alguna confusión acerca de quién debía soportar su coste, si no se recurría a la figura de la repercusión.

Por otra parte, la traslación del impuesto sobre terceros está prevista en relación con dos supuestos, al menos. Uno, con rancio abolengo, que permite a los propietarios o usufructuarios que tengan el bien arrendado, repercutir casi todo el coste económico del tributo sobre los que tienen la posesión del bien. Y otro, más reciente, que establece la obligación de los Ayuntamientos que explotan sus bienes patrimoniales o demaniales mediante cualquier otra fórmula distinta de la concesión administrativa, de trasladar el coste del impuesto sobre los sujetos que reciben las utilidades del bien. De acuerdo con el carácter obligatorio de la repercusión, al menos en relación con estos supuestos, hay que admitir que el impuesto se exige mediante métodos impositivos indirectos. Este supuesto, además, en muy poco se parece a la obligación de soportar el impuesto, que tiene el arrendatario, que está configurada por el legislador como una mera facultad del arrendador, y que, en dicha

(1) Es el caso de las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes de dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, cuando sean de aprovechamiento público y gratuito para los usuarios, que ha pasado de ser una exención a un supuesto no sujeto, con las consecuencias que ello conlleva.

medida, no establece un deber jurídico-público de repercutir el tributo, sino que se le concede a dicho arrendador una vía de resarcimiento del coste económico del gravamen, sometiéndose por tanto a las reglas que informan la traslación en Derecho privado.

La existencia de estos supuestos de repercusión, si bien relativiza su carácter desde la perspectiva de los métodos impositivos, no impide que continúe considerándose como un impuesto directo, desde cualquiera de los criterios que lo condicionan. Bien porque lo que pretende es gravar la titularidad de derechos sobre inmuebles o porque se aplica, salvo excepciones, mediante métodos impositivos directos, el impuesto ha de considerarse como directo.

Es un impuesto real, porque se asienta sobre un elemento objetivo como es la titularidad de distintos derechos sobre inmuebles, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. No sólo puede pensarse sino que se define por la norma sin referencia a un sujeto determinado. Piénsese, por ejemplo, en un propietario o usufructuario del bien. El presupuesto, la titularidad del dominio o del derecho real de usufructo son idénticos con independencia de quien sea el sujeto pasivo, quien únicamente tendrá que pagar el tributo sin atender a su particular capacidad económica.

Según la configuración normativa del sistema tributario local, el IBI, junto al de Vehículos de Tracción Mecánica y al que grava el ejercicio de Actividades Económicas es uno de los impuestos de exacción obligatoria. Ello podría suponer, en principio, que al estar todo previsto en la Ley de Haciendas Locales, no fuera necesario aprobar una Ordenanza fiscal que disciplinase su exacción. Sin embargo, la existencia de una serie de elementos sobre los que la entidad puede desplegar su potestad normativa(2), al ser objeto de remisión por aquella Ley reguladora de Haciendas Locales, impone que también este tributo sea objeto de desarrollo reglamentario mediante la correspondiente Ordenanza municipal. La exigencia de desarrollo reglamentario constituía, además, una de las manifestaciones derivadas de la necesidad de desarrollar y potenciar el principio de autonomía municipal, apuntada por el Informe para la Reforma de la financiación de las Haciendas Locales(3).

Por último, el IBI es un *impuesto de gestión compartida* porque, en ella se dan cita dos competencias exclusivas de dos sujetos distintos. Por una parte

(2) La libertad de configuración que tiene el Ayuntamiento sobre determinadas exenciones y bonificaciones exige la adopción de un acuerdo expreso sobre la procedencia de su aplicación y su exacta configuración en la correspondiente Ordenanza fiscal.

(3) Ya en 2002, en el *Informe de medidas para la financiación de las Haciendas Locales* se apuntaba la necesidad de potenciar las ordenanzas fiscales como medio de regular el impuesto, ampliando los márgenes de decisión municipal en materia de atemperar o no los efectos de las revisiones catastrales, beneficios fiscales, cuotas y política fiscal relacionada con la vivienda y el uso del suelo y las edificaciones y, en general, otorgando una mayor capacidad de participación de las entidades locales en las operaciones de mantenimiento catastral mediante la ampliación y extensión de los convenios de colaboración. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales. *Informe para la Reforma de la financiación de las HHLL*. MHAC, Madrid 2002, pág. 52.

el Estado, quien, de acuerdo con el título competencial que le reconoce la CE en materia de Hacienda General, será el único competente para la formación y mantenimiento del Catastro Inmobiliario, facilitando el acceso a la información catastral de forma que contribuya a fomentar los principios de justicia tributaria y los de equidad y eficiencia en la distribución de los recursos públicos. Y por otra, las Entidades locales, quienes ejercen en exclusiva la gestión tributaria local, sin menoscabo del principio de autonomía y suficiencia que los caracteriza.

II. HECHO IMPONIBLE

1. DEFINICIÓN

El art. 60 TRLHL establece que *constituye el hecho imponible del Impuesto* «la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles —rústicos, urbanos o de características especiales—, radicados en el término municipal:

- a) de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos;
- b) de un derecho real de superficie;
- c) de un derecho real de usufructo, y
- d) de un derecho de propiedad.»

Así, se viene a definir como la titularidad de determinados derechos sobre bienes inmuebles, cualquier que sea su clase (rústica, urbana u de características especiales), radicados en el término municipal.

La exigencia de que los inmuebles estén enclavados en el mismo territorio en el que se ejerce el poder financiero municipal representa la principal expresión del *principio de territorialidad* referido a la imposición local, inherente o implícito al propio sistema de las autonomías territoriales que configura la Constitución, entre las que figuran las Entidades locales. El territorio se revela así como uno de los elementos configuradores más importante de las competencias de los poderes públicos territoriales (STC 132/1996, FJ 4º [RTC 1996, 132]), en particular, se erige como elemento delimitador de las competencias de los Ayuntamientos en sus relaciones con otras Administraciones, dado que es dicho territorio el ámbito en el que han de desenvolverse sus competencias (STC 204/2002 [RTC 2002, 204], de 31 de octubre, en relación con las CCAA).

En relación con el IBI en particular, este principio de territorialidad fiscal implica que los Ayuntamientos no puedan, en ningún caso, gravar bienes inmuebles que no se hallen dentro de su territorio. Tanto es así que cuando un mismo bien inmueble esté ubicado entre varios términos municipales, se entenderá, a efectos de este impuesto, que pertenece a cada uno de ellos por la superficie que este ocupe en el respectivo término municipal —art. 60.3 TRLHL—. Esto es, se trata de una especie de división virtual, que permitirá a cada Ayuntamiento exigir el gravamen de acuerdo con la superficie que ocupe el inmueble en su territorio, de manera que la total extensión

superficial del inmueble se gravará por tantos Ayuntamientos y tributos como términos municipales se vean afectados por su situación.

Piénsese, por ejemplo, en una autopista o un embalse, que, por su tamaño, se localizan en la demarcación territorial de varios municipios. En estos casos, siendo único el obligado a pagar el IBI, se plantea quién es el sujeto activo o el titular de los rendimientos que origina el tributo. Con anterioridad, en defecto de previsión expresa, se imponía la lógica de considerar que la materia imponible debía dividirse entre todos los municipios proporcionalmente a la superficie que ocupase el inmueble en cada uno de ellos(4). Sin embargo, actualmente la normativa ha incorporado expresamente el criterio para evitar conflictos. Así, cuando un inmueble se encuentre localizado en distintos términos municipales, se entenderá que pertenece a cada uno de ellos por la superficie que ocupe en el respectivo término municipal -art. 61.4 TRLHL-. Esto supone que el sujeto pasivo, en relación con un mismo inmueble, haya de pagar tantos tributos como municipios distintos esté radicada su propiedad. Con esta regla práctica se solucionan también los problemas respecto a la distribución de la base imponible y liquidable entre cada uno de los municipios afectados, pues cada uno gravará en función del valor del inmueble en él radicado, que no será sino una parte proporcional de su valor total.

Precisado el ámbito espacial del gravamen, el análisis del hecho imponible exige reparar, además, en dos elementos adicionales: los *derechos* que componen su presupuesto de hecho y el objeto sobre el que estos derechos pueden recaer, que está representado, fundamentalmente, por bienes de naturaleza *inmueble*. Además, ambos elementos se completan con la tipificación de supuestos no sujetos.

En relación con los primeros, porque el gravamen de un derecho determina la exclusión de todos los demás. Y, en relación con los inmuebles, porque el legislador excluye de gravamen, por motivos evidentes, a determinados que no tienen un beneficiario individualizable diferente de la ciudadanía en general, como es el caso de los bienes de uso o dominio públicos.

A. Derechos gravados y supuestos de no sujeción

Los derechos sobre inmuebles que entrañan la realización del hecho imponible son, exclusivamente y por este orden, los siguientes: a) los derechos sobre inmuebles de las concesiones administrativas recayentes sobre los mismos o de *concesiones administrativas* sobre servicios públicos a los que estén afectos; b) el derecho de *superficie*, c) el derecho de *usufructo*, y d) el derecho de propiedad. Así pues, como es evidente, ni cualquier derecho es idóneo para configurar el presupuesto de hecho del tributo, ni siquiera cualquier derecho real, sino que únicamente estarán sujetos los que estén expresamente tipificados por el legislador y, además, siguiendo el orden designado, lo que convierte a la enumeración legal en un auténtico *numerus clausus*(5).

(4) MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, op. cit., pág. 74. La Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales hubo aconsejado su introducción. *Informe para la Reforma de la financiación de las HHLL*. MHAC, Madrid 2002, p. 54.

(5) Curiosamente, antes de la Ley 51/2002 no se incluían supuestos de no sujeción en el precepto que tipificaba el hecho imponible, con lo que había que interpretar sistemáticamente dicho precepto con el que regulaba el sujeto pasivo para poder llegar a la misma conclusión, que hoy en día está explicitada en la regulación.

Existen supuestos otros derechos reales o limitativos sobre inmuebles que no están incluidos en el ámbito de sujeción del impuesto, aunque pudieran otorgar facultades similares a las de otros derechos que sí se someten a gravamen. Supuestos como el derecho de *uso y habitación*, que se concede *intuitu persona*, o los casos de censos o rentas sobre inmuebles que tampoco están sujetos.

En la configuración del hecho imponible —en su enumeración legal— el orden en que se tipifican como presupuesto los derechos gravados por el tributo no es arbitrario, ya que el legislador pretende que la realización de un determinado presupuesto —derecho de usufructo sobre un inmueble—, determine la no sujeción por el resto de conceptos —nuda propiedad—(6). Ello al menos respecto a los inmuebles rústicos y urbanos, que no respecto de los inmuebles de características especiales (BICES). Expresamente lo establece la norma: *la realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el primer apartado, por el orden en el establecido, determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas* —art. 61.2 TRLHL—.

Por ejemplo, en los supuestos de desmembramiento del dominio, se realizará el hecho imponible por el usufructo sobre inmueble y, precisamente por ello, no se realizará el hecho imponible por el presupuesto de la *propiedad nuda*, al quedar no sujeta. O bien, cuando exista un superficiario —titular de un derecho de superficie sobre un inmueble—, tampoco quedará gravado el titular dominical que carece de las atribuciones y contenido inherente a dicha *superficie*. También cuando exista una concesión administrativa sobre un bien inmueble o sobre un servicio público al que se halle afecto, el hecho imponible lo realizará el concesionario, quedando el titular dominical no sujeto al tributo. Por ello, la existencia de una concesión sobre bienes o servicios, de un usufructo o de un derecho de superficie excluyen la sujeción de la titularidad dominical que indudablemente concurrirá con todos los derechos anteriores sobre el mismo bien, representando un papel subordinado o condicionado en la sujeción al impuesto.

De esta forma, sólo existirá pluralidad de sujetos obligados en los supuestos en que concurren varios titulares en la realización del mismo presupuesto gravado, esto es, en los casos de cotitularidad, pero no cuando concurren varios sujetos con diferentes derechos sobre los inmuebles. Esto es, siempre que sean varios los concesionarios, usufructuarios, superficiarios o copropietarios respecto de todo o parte del mismo bien, pero no cuando cualesquiera de ellos concurre con el propietario.

Perfectamente podría haberse adoptado otra solución, gravándose conjun-

(6) alguna sentencia del TS como la de 5 de noviembre de 1994 (RJ 1994, 10664), aunque recaída sobre la antigua Contribución Territorial Urbana (CTU) pero ya vigente el IBI, se prestaba a confusión, al considerar que «el concesionario de un terreno de dominio público sobre el que se levante una construcción (hotel) es sujeto pasivo, pero sólo por el valor de la construcción, ya que el dueño del terreno (el Ayuntamiento de la Coruña) debe pagar el importe correspondiente al suelo por los beneficios que obtiene del suelo la Corporación municipal al percibir un canon concesional, doctrina que hace suya el Tribunal». Criterio de multiplicación del número de casos de sujetos pasivos, que no se coherencia con lo dispuesto en la normativa, RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, 2ª edic. 1996. Publicaciones ABELLA, Madrid, pág. 381 y ss.

tamente todos los derechos recaentes sobre un mismo inmueble —cada uno de conformidad con su derecho y en proporción a las facultades otorgadas por el mismo—. Sin embargo, el legislador solo ha establecido un gravamen unitario por inmueble, de forma que si concurren varios derechos, la preferencia ordinal de la enumeración del precepto determina que sólo uno de ellos sea representativo del hecho imponible, excluyendo el gravamen de todos los demás. Esta solución se explica si se repara en que el dominio, en realidad, aparece despojado de algunas facultades de disfrute del inmueble cuando se grava con una concesión administrativa, un derecho de superficie o el mismo usufructo.

Cuando respecto de un mismo bien inmueble, rústico o urbano, un sujeto tenga el pleno dominio de la mitad y el usufructo de la otra, siendo otros sujetos distintos quienes tengan atribuida la nuda propiedad —situación que suele ocurrir con motivo de algunas adjudicaciones hereditarias—, se podrían identificar idealmente dos hechos imponibles, aunque ello no tenga efecto sobre la base y cuota tributarias. El propietario por el pleno dominio, recaente sobre la mitad del bien, y el usufructuario sobre la otra mitad realizarán dos hechos imponibles con presupuesto diferente, si bien pagarán una sola cuota tributaria.

En relación con los *bienes inmuebles de características especiales*, el legislador ha querido precisar con detalle la regulación de la concurrencia de varios concesionarios sobre los mismos y, sobre todo, su relación con el propietario del inmueble afectado por la concesión.

Como es lógico imaginar, aunque concurren varios concesionarios respecto de un mismo inmueble, ello no determinará la realización de un solo hecho imponible con varios sujetos —cotitulares en la realización del hecho imponible—, sino más bien la de varios hechos imponibles. Exactamente tantos como concesiones se constituyan sobre el mismo bien. Cada concesionario habrá de abonar el IBI de acuerdo con la extensión superficial que tenga su concesión.

Cuestión distinta es si la existencia de un concesionario supone, de suyo, la *no sujeción* de la titularidad dominical del bien inmueble de características especiales (también denominados BICE), debiendo considerar que es único el sujeto pasivo. Cuestión que se habrá que dilucidar con la norma que regula la no sujeción.

La aplicación de la regla de no sujeción —art. 61.2 TRLHL— a los bienes inmuebles de características especiales no dejaba de plantear serias dudas, dado que no quedaba claro si la mera existencia de una concesión sobre un bien, aunque no agotara toda su extensión superficial, debía suponer la no sujeción del derecho de propiedad que no estaba afectado por la concesión. El legislador(7), después de haberse planteado la cuestión jurisprudencialmente, ha resuelto la discusión determinando que la citada regla de no sujeción debía tener una importante salvedad. Y así, cuando los derechos de concesión que pudieran recaer sobre el inmueble, no agotasen su extensión superficial, también se debería entender realizado el hecho imponible por

(7) El apartado 2 del art. 60 TRLHL fue modificado por la disposición adicional 10.1 de la Ley 16/2007, de 4 de julio.

el derecho de propiedad inherente a la parte del inmueble no afectada por una concesión.

Ya se pronunciaba sobre este problema el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León(8), al entender, en relación con la Presa de Requejada, que la mercantil MINICENTRALES DOS tenía un porcentaje del 21,07%, restando, para la Confederación Hidrográfica del Duero un 88,58%. Porcentajes estos que habrían de haberse tomado en consideración por la Diputación de Palencia para girar las correspondientes liquidaciones. El Tribunal ya entendía que carece de sentido que se considere como único sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del Bien Inmueble de Características Especiales que es la presa de Camporredondo, a la Confederación Hidrográfica del Duero, sino que la misma, siéndolo, debe serlo por la cuota que le corresponde y no por la totalidad que se le reclama, pues la existencia de una concesión que afecta al BICE, determina que la misma origine el hecho imponible que se sigue de la lectura de los artículos 61 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y 9 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, donde se establece que el hecho imponible del impuesto sobre bienes inmuebles no se refiere exclusivamente a la titularidad dominical, sino que afecta igualmente a los titulares de concesiones administrativas.

B. Análisis de algunos supuestos problemáticos: las concesiones administrativas

Entre todos los derechos enumerados por el legislador, el que más problemática suscita es el de las concesiones administrativas. En primer lugar, la terminología legal empleada no es excesivamente clara, ya que establece que *constituye el hecho imponible la titularidad de derechos sobre los inmuebles de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o la titularidad de derechos sobre los inmuebles de una concesión de servicios públicos a que se hallen afectos*. Los derechos sobre los inmuebles en cada uno de los supuestos no son exactamente iguales, ya que, aun partiendo del carácter contractual de todas las concesiones, sólo en el primer caso se puede afirmar que se dan derechos reales, supuesta la admisibilidad de los derechos reales administrativos a favor de los particulares(9).

(8) Véanse las sentencias del TSJ de Castilla y León, núm. 1688/2011, de 11 de julio y la núm. 1775/2011, de 22 de julio (JUR 2011, 316467). Más recientemente, la SAN de 9 de febrero de 2012 (JUR 2012, 62675) (rec. 555/2010), en idéntico sentido, subraya también que la concesionaria lo es del 100 por 100 al serlo tanto de la central de las obras de la presa y del embalse, lo que determina que sea considerada como único sujeto pasivo del tributo.

(9) La redacción que tenía el precepto antes de la Ley 52/2002 era todavía más confusa, ya que se refería a la titularidad de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles o sobre servicios públicos a los que los inmuebles estén afectos. Actualmente se refiere a los *derechos sobre inmuebles* de la concesión y no a la titularidad de la concesión en sí, lo que exigía analizar, por una parte, la naturaleza de la concesión para determinar si cabía o no la titularidad sobre la misma y, por otra, de rechazo, a identificar aquellas concesiones sobre las que sí que cupiera una titularidad, que eran las concesiones demaniales y las de servicios que estaban asociadas a las obras públicas. Para GONZÁLEZ PÉREZ («Los derechos reales administrativos», en Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, marzo-abril, 1957, pp. 145 y ss), la deducción de derechos reales de las concesiones demaniales se asocia con la situación *erga omnes* en que se encuentra el concesionario, por la posibilidad que tiene de perseguir su derecho frente a terceros. Lo que parece claro en la concesión minera, que constituye un derecho transmisible, hipotecable, sujeto a registro y con perfecta disponibilidad procesal y civil, puede decirse en general, respecto de las demás concesiones demania-

El precepto en vigor se refiere de esta forma a distintos tipos de concesiones administrativas que se incluyen en un mismo concepto unitario y, en particular, tanto a la concesión demanial como a la de servicios públicos(10). Es decir, tanto la que permite el uso privativo de un bien de dominio público, limitando o excluyendo su utilización por los demás interesados, y que comporta además una cierta transformación, como la que consiste en transferir a un particular la potestad de gestionar un servicio público(11). Si bien tanto en el supuesto de las concesiones demaniales como en las de servicios, el objeto del gravamen está muy claro: los bienes inmuebles que se usan privativamente y que son objeto de transformación —concesiones demaniales—, y los inmuebles afectos a un servicio público. En ambos casos existe un aprovechamiento que cohonesta muy bien con el fundamento u objeto que persigue gravar el tributo.

Respecto al gravamen de la concesión demanial, no ha originado particulares problemas más allá de determinar su existencia o inexistencia en algunos supuestos, al confundirse su identidad como parte del contenido o presupuesto de otras figuras, como algunas concesiones de servicios que se realizan sobre dominio público, o, incluso, con contratos de gestión de servicios que se rigen por las disposiciones del Derecho privado, como ocurre con los servicios públicos portuarios(12). Sin embargo, las concesiones que

les que conoce nuestro Derecho. Así, desde la sentencia de 20 de octubre de 1883 del Tribunal Supremo, en que se afirmó el carácter de derecho real de la concesión de aprovechamiento de aguas para el riego de una finca, tanto «por su adherencia a la tierra como por ser perseguible sin consideración a personas y recaer sobre cosa concreta». También GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de Derecho Administrativo (II)*, 11 edic., Tecnos, Madrid, 2002, p. 533).

Así, vigente la Contribución Territorial Urbana, la jurisprudencia se planteaba cuáles eran las concesiones administrativas que quedaban sujetas al impuesto, concluyéndose que sólo las que tenían un carácter marcadamente demanial podían considerarse incluidas en el ámbito de sujeción. Entre otras sentencias del Tribunal Supremo, se pueden citar la de 23 de julio y 5 de noviembre de 1983, las de 21 de julio y 17 de septiembre de 1986, 15 de octubre de 1987 y 21 de febrero de 1989, la mayoría de todas ellas relacionadas con los titulares de concesiones municipales de aparcamientos subterráneos. Las concesiones de servicios no estarían gravadas, salvo que la prestación del servicio público estuviera precedida de una obra. Figura que se conoce como concesión mixta, y que se caracteriza por la realización de unas obras de las que posteriormente el concesionario tendrá el uso exclusivo durante el tiempo en que dure la concesión. Esta es la única concesión de servicios que quedaba sujeta al impuesto. GARCÍA NOVOA, C.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», en obra conjunta, *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, MP, Madrid, 1993, p. 620.

(10) GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de Derecho Administrativo (II)*, op. cit., p. 531.

(11) Partiendo de que el uso puede ser común —general y especial— o privativo, la normativa reguladora de las Haciendas Locales —art. 75 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales— distingue entre el uso privativo que no comporta transformación y el que sí, sujetándose el primero a la técnica de la autorización y a la de concesión los segundos. Las concesiones se regulan por lo dispuesto en los arts. 78 y siguientes del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.

(12) Sobre la base de si los sujetos que prestan, en última instancia, los servicios portuarios han de considerarse como concesionarios o no, se ha suscitado una polémica, en la que están terciando los tribunales. Así, ha estimado el TSJ de Baleares, en sentencia de 2 de julio de 2001, que la recurrente no era concesionaria de la parcela portuaria ni, por ello, sujeto pasivo del IBI, al ocuparla en virtud de un «contrato de gestión y explotación» de edificios e instalaciones y no a título concesional. Más recientemente, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 5 de julio de 2004, ha considerado que: «El hecho

recaen sobre servicios públicos a los que se afectan bienes inmuebles han planteado más dudas.

(10) La cuestión se suscita en relación con la significación jurídica del presupuesto consistente en el derecho de una concesión administrativa sobre servicios públicos a la que se hallen afectos los inmuebles. Con esta fórmula no se pretende gravar la concesión de servicios como tal(13), que en sí no origina derechos reales a favor del concesionario pues es un contrato administrativo de prestaciones recíprocas, sino el aprovechamiento que, de los inmuebles afectos, realiza el concesionario para prestar el servicio público. Por el contrario se trata de averiguar cuál es el alcance real que el propio legislador ha dado a la fórmula, para saber si el contrato de concesión de un servicio público de que la Ley de Puertos determine que los contratos que celebre la Autoridad Portuaria para la gestión indirecta de los servicios portuarios queden sujetos al derecho privado, y ya con independencia de otro tipo de consideraciones de más alto calado, no obsta (y, por ende, así resulta —como se verá— de lo dispuesto en el art. 67.2 Ley de Puertos) a que, cuando la efectividad de la prestación de tales servicios portuarios exija la ocupación de dominio público portuario, el contrato que al efecto se celebre deba ir acompañado de la correspondiente concesión o autorización (según los casos) de ocupación de tal dominio público. Y añade: «Es cierto, al hilo de otro de los argumentos de la recurrente, que las concesiones son reguladas, dentro del Capítulo primero del Título II de la Ley de Puertos, en su Sección 3.ª, en tanto que la prestación de servicios portuarios (que es lo que sería el objeto del contrato de que se trata) se regula en su Sección 4.ª; pero no lo es menos que el art. 67.2 (incluido dentro de esta Sección 4.ª) establece que «Cuando la gestión indirecta del servicio precise el otorgamiento de concesión o autorización de ocupación de dominio público portuario, ambas relaciones serán objeto de expediente único, y su eficacia quedará vinculada recíprocamente». Este precepto legal está reconociendo la conclusión que se anticipaba en el anterior punto «1)»; es decir, no sólo la posibilidad de coexistencia de un contrato de prestación de servicios portuarios y el otorgamiento de una concesión administrativa, sino la necesidad de tal coexistencia y eficacia vinculada entre ambas relaciones (contrato de prestación de servicios portuarios y concesión administrativa), que, además, deben ser objeto de un expediente único. Y es éste, cabalmente, el supuesto de autos, toda vez que la efectividad del contrato de prestación de servicios portuarios pasa inexorablemente por la ocupación de bienes de dominio público portuario.

(11) En definitiva, que, aun cuando el objeto principal o «leit motiv» del contrato concertado entre la Autoridad Portuaria y la recurrente sea el de la prestación de servicios portuarios a través de la modalidad de gestión indirecta del servicio público, es lo cierto que la necesaria ocupación de bienes de dominio público portuario para aquella prestación impone, ex arts. 54.2, 63.1 y 67.2 Ley de Puertos, el otorgamiento de la correspondiente concesión administrativa, efectivamente verificada en el presente caso a favor de la actora, y que convierte a la misma, por tanto, en concesionaria.

(12) Se ha insistido en la necesidad de distinguir el contrato de gestión de servicios públicos, la obra pública y el dominio público, reivindicando conceptualmente la independencia de aquél frente al negocio confuso con que aparece en la práctica al mezclarse con estos últimos. Según GARCÍA TREVIJANO, como reflejo de las combinaciones con que nos podemos encontrar en la práctica, enumera las siguientes: a) La *concesión pura* de obras y servicios o de servicios solamente, cuando la Administración concede la construcción de la obra y la formación de la empresa, así como su ejercicio. b) el *contrato de obra pública*, en el que la Administración contrata la construcción de una obra, reservándose el desarrollo del servicio; c) la *gestión directa en la construcción y explotación*, ya que la Administración construye la obra o empresa y explota el servicio; y d) la *concesión del ejercicio*, en el que la administración crea la empresa o construye la obra y concede el ejercicio. «Aspectos de la Administración Económica», Revista de Administración Pública, n.º 12, 1953, p. 52. La normativa local —art. 114.2 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, distingue las concesiones en función de su objeto, que puede consistir en la construcción o instalación de y la subsiguiente explotación del servicio —concesiones mixtas—, o en el mero ejercicio del servicio público cuando no requiera obras e instalaciones permanentes o estuvieran ya establecidas —concesión pura—.

pretendido dar a este precepto en relación con las modificaciones que afectan a la exención y al ámbito de la sujeción pasiva del impuesto.

Hemos de rechazar una interpretación de este precepto que lo convierta en eco de lo previsto respecto a la concesión demanial, con la diferencia de que el aprovechamiento del inmueble cuya concesión se debe obtener se produzca en el seno de una figura más compleja, con la que no está reñida, como es la concesión de servicios públicos. Dicha interpretación dejaría reducido el precepto a un pleonismo, al reiterar lo ya dispuesto con ocasión de la concesión demanial(14). En este sentido, el precepto exige una sustantividad propia, como es la relación que tienen los concesionarios de servicios en los que existen bienes inmuebles que están afectos. Dicha relación no es equiparable a la de la concesión demanial, ni es fácil de asimilar a un derecho real de carácter administrativo, que es el contenido que se desprende de la concesión demanial. Con ello, el ámbito de sujeción al tributo podría entenderse ampliado, ya que bastaría con que en las concesiones de servicios hubiesen inmuebles para que, automáticamente, los concesionarios del servicio público hubieran de pagar el IBI de aquéllos(15).

No puede olvidarse que la fórmula con la que se alude a la concesión de servicios públicos en los que hay afectos inmuebles, ya se introdujo, en su día —aunque con poca técnica—, para incluir en la órbita del impuesto aquellas situaciones en que los titulares de concesiones administrativas tenían una relación jurídica indirecta por estar afectados por la concesión misma, si tenerla directa con los bienes inmuebles por no constituir éstos el objeto de la concesión. Así, se erigían en sujetos pasivos del tributo los concesionarios de servicios públicos que tenían bienes afectos al servicio, trasladándose la carga tributaria del impuesto sobre el concesionario de los servicios públicos y eximiendo a la Administración concesionaria(16). Sin embargo, la interpretación jurisprudencial imperante posterior ha producido una pérdida de recaudación en todos los supuestos de bienes afectados a servicios públicos, pues ha sido la exención el principal obstáculo para considerar como sujetos pasivos del tributo a los titulares de concesiones de servicios públicos a los que estaban los inmuebles afectados.

El principal obstáculo señalado por la jurisprudencia para el gravamen de los inmuebles afectos a las concesiones sobre servicios públicos locales, residía en la imposibilidad de considerar como sujetos pasivos del impuesto a los concesionarios, pues dichos inmuebles afectos estaban exentos. El Tribunal Supremo, entre otras sentencias, en la de 25 de septiembre de

(14) No hay inconveniente legal ni teórico para que en un mismo expediente de contratación se tramite la concesión administrativa de servicios y, a su vez, la demanial de los inmuebles que son necesarios para la prestación del servicio público.

(15) Piénsese, por ejemplo, en el bar de cualquier Administración, que gestiona un particular como concesionario de servicios. El aprovechamiento que realiza del inmueble en el que tiene lugar la prestación de servicios, implica que el concesionario deba de atender el pago de IBI, siempre que no tenga cabida en alguno de los supuestos de exención expresamente regulados.

(16) RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURÍA, S., *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. 2ª edic. Publicaciones Abella. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid, 1996, pp. 334 y 335.

2000(17), en relación con el concesionario de la construcción de un aparcamiento subterráneo que estaba autorizado para ceder sus plazas a otros usuarios a cambio de un tanto alzado, consideró que no eran sujetos pasivos del impuesto «por estar los bienes afectos a ese aprovechamiento exentos del IBI y, por no estar gravados y no poderse tener como sujetos pasivos del mismo a los titulares de una concesión administrativa que recaiga sobre ellos o sobre los servicios a que se hallen afectos». Suprimida la exención y transmutada en supuesto de no sujeción, unido al hecho de la sustitución de la poco afortunada titularidad de la concesión como presupuesto de sujeción por la titularidad de inmuebles de una concesión administrativa a la que se hallen afectos, permitía el gravamen efectivo de estas concesiones administrativas de servicios públicos.

Si los bienes demaniales afectos a un servicio público ya no están exentos, los concesionarios del servicio público ostentarán algún tipo de derecho que no ha de tener necesariamente la condición de real, pasando a ser sujetos pasivos del impuesto y debiendo pagar el tributo conforme a las reglas de determinación de la deuda tributaria.

Con la desaparición de la exención de los inmuebles pertenecientes a los municipios en que estén enclavados, que estén afectos a un servicio público, y su conversión en un supuesto de no sujeción(18), el legislador ha dado una vuelta de tuerca para garantizar la consecución de la idea que ya presidía la aprobación de la LHL frente a la regulación de la Contribución Territorial Urbana, consistente en extender el ámbito de aplicación del impuesto a las concesiones de servicios, a las que se hallan afectados algún tipo de inmuebles. De esta forma, supuestos como la construcción de aparcamientos subterráneos por empresas concesionarias pasarán a tributar en el IBI, por efecto conjunto de las normas de sujeción y exención, según han quedado reguladas. Dichas normas se completan, además, con las normas de repercusión que ha establecido el propio legislador en materia de sujetos pasivos.

El problema se plantea con la delimitación de las concesiones administrativas que quedan sometidas a gravamen con la redacción del precepto actualmente en vigor. Es decir, si lo determinante del gravamen es únicamente la existencia de inmuebles afectos a un servicio público que es gestionado indirectamente por medio de concesión administrativa, incluso lo que la normativa local regula como concesiones puras -art. 114.2.b) RSCL-, y que comprende el mero ejercicio del servicio público cuando no requiera obras e instalaciones permanentes o estuvieren ya establecidas, podría entenderse incluido en el ámbito de aplicación del hecho imponible. Sin embargo, esta conclusión debe ser matizada por la tendencia doctrinal(19), resaltada por la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo(20), de considerar que

(17) Esta tesis, sin embargo, ya se había defendido por algunas resoluciones anteriores, tales como la del STS de 14 de diciembre de 1996 y las SSTSJ de Madrid, de 26 de mayo y de 1 de septiembre de 1999.

(18) Conversión que realizó la Ley 51/2002.

(19) El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. *Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales*. Publicaciones Abella, Madrid, 1982, p. 367.

(20) La STS de 1 de julio de 1981 (RJ 1981, 3149), refiriéndose al art. 114.2.b) RSCL entiende que «este apartado ha merecido críticas de un notable sector doctrinal en cuanto que si se pretende plantear una concesión a base de obras existentes con anterioridad, nos

la concesión pura, según se define en el art. 114.2.b) RSCL, es en realidad un supuesto de arrendamiento puro y simple. De ahí que, como tal, no habrá de estar sometido al impuesto.

De lo que no cabrá duda es de que la denominada concesión mixta, prevista en el art. 114.2.a) RSCL, sí que entrará en el ámbito de aplicación del hecho imponible. Dicha concesión comprende la construcción de una obra o instalaciones y la subsiguiente gestión del servicio a que estuvieren afectadas. Definición que está muy próxima al contrato de concesión de obras públicas, previsto en el art. 130 de la LCAP(21), cuyas normas se habrán de aplicar, en todo caso, con carácter previo a la tramitación del expediente de concesión(22).

2. BIENES INMUEBLES. CONCEPTO, CLASIFICACIÓN Y SUPUESTOS DE

ORDENO SUJECCIÓN

A. Definición y clasificación

Partiendo de la evidente importancia que tiene el bien inmueble como objeto de la titularidad de los derechos que se gravan por el impuesto, se precisa conocer cuál es su concepto, analizándose los elementos que lo componen, y la clasificación de la que parte la Ley para someterlos a gravamen, a fin de asignarles regímenes diferenciados.

Y es que, a efectos del impuesto, los bienes inmuebles sobre los que recaen los derechos que conforman el presupuesto del hecho imponible, se clasifican atendiendo a la normativa reguladora del Catastro Inmobiliario, a la que se expresamente se remite el artículo 60.3 TRLHL, distinguiéndolos entre rústicos, urbanos o bienes inmuebles de características especiales (BICES).

a). Concepto de inmueble

Tanto catastral como tributariamente, será bien *inmueble* la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y, en su

encontramos con un arrendamiento puro y simple, si las instalaciones fueran propiedad de la Corporación, por determinarlo así el art. 159 de la Ley de Régimen Local...

(21) El art. 130 TRLCAP, aprobado por RDLeg. 2/2000, de 16 de junio, establece que «Se considera como contrato de concesión de obras públicas aquel en el que, siendo su objeto alguno de los contenidos en el artículo 120, la contraprestación a favor del adjudicatario consiste en el derecho a explotar la obra o en dicho derecho acompañado de percibir un precio.»

(22) El art. 158.2 TRLCAP, en relación con las actuaciones preparatorias del contrato de gestión de servicios públicos, establece que «En los contratos que comprendan la ejecución de obras, la tramitación del expediente irá precedida de la elaboración y aprobación administrativa del anteproyecto de explotación y de las obras precisas, con especificación de las prescripciones técnicas relativas a su realización. En tal supuesto serán de aplicación los preceptos establecidos en dicha Ley para la concesión de obras públicas.» Así lo entiende KONICKS FRASQUET, A. en Obra conjunta, VV AA *Comentarios a la Ley Básica de Régimen Local*, op. cit., p. 1438.

caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble (23).

Se define así el inmueble. Ciertamente, con una vocación de generalidad, de forma que sirva para describir todas las clases que son susceptibles de incluirse en la misma y que incluye tanto a los inmuebles rústicos, a los urbanos o a los de características especiales. Y, a su vez, se pone de manifiesto en la definición la trascendental importancia configuradora de los dos elementos que la integran, que son el suelo y, cuando la haya, la construcción en él enclavada (24).

Esta definición, que no deja de ser muy abierta por la abstracción con que está planteada, plantearía no pocas dudas pues hay supuestos en que los polígonos son inútiles pero deben considerarse unitariamente, o en otros porque debe realizarse una conexión entre construcción y suelo que es absolutamente ideal. Para que todos estos casos tengan cabida, la propia normativa se ve obligada a especificar, en particular, qué también tendrán la condición de inmueble -6.2 TRLCI-:

1. Los elementos privativos de los edificios que sean susceptibles de aprovechamiento independiente, sometidos al régimen especial de propiedad horizontal; el conjunto constituido por diferentes elementos privativos mutuamente vinculados y adquiridos en unidad de acto; y, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, los trasteros y las plazas de estacionamiento «*pro indiviso*» adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular (25). La atribución de los elementos comunes a los respectivos inmuebles, a los solos efectos de su valoración catastral, se realizará en la forma que reglamentariamente se determine.
2. Los bienes inmuebles de características especiales (BICES), que, en su caso, se entenderán como un único bien inmueble aunque estén integrados por varios recintos o parcelas, o se hallen situados incluso en distintos términos municipales, encontrándose funcionalmente unidos (26).
3. El ámbito espacial del derecho de superficie y el de una concesión administra-

(23) Su definición se establece en el art. 6 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI).

(24) La consideración de las construcciones como inmueble, con independencia de quien sea el dueño del suelo, reitera lo señalado en el art. 62.b) LHL, en su redacción anterior a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Es por ello que también será sujeto pasivo del IBI el propietario de las construcciones, aunque no lo sea del suelo en que se ubican. En este sentido, véanse las SSTs de 23 y 29 de junio de 2001, que consideraron sujeto pasivo del IBI a una mercantil, por ser propietaria de las construcciones levantadas por ella en terrenos de la Zona Franca que dicha mercantil había arrendado.

(25) Existe una única condición para que los trasteros y las plazas de estacionamiento en *pro indiviso* adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular se consideren inmuebles independientes: que dicha adscripción se haga mediante escritura pública en el que se incluya su descripción pormenorizada -art. 21 RD 417/2006-.

(26) Así lo establece el mismo artículo 23 del RD 417/2006.

tiva sobre los bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos, salvo que se hallen comprendidos en las letras b) y c) anteriores. Este subtipo de bienes inmuebles fue introducido por la reforma del art. 6 TRLCI realizada por la Disposición Adicional 34ª. Uno de la Ley 2/2004, de 27 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005 (BOE, 28 diciembre 2004) -LPGE para 2005-, y tiene vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2005. Se trata, a nuestro entender, de un intento de adecuar el concepto catastral de inmueble al hecho imponible del IBI. De tal manera que es inmueble a efectos de este impuesto -y a efectos catastrales- aquél del que se disfruta en régimen de concesión administrativa o en virtud de un derecho real de superficie.

Si «inmueble catastral» es aquél sobre el que recaen dichos derechos reales de superficie o concesión administrativa, es lógico que su titular, en todo caso, sea también titular catastral. Así lo recogía, en su redacción originaria, el art. 9 TRLCI. Y así lo sigue señalando este precepto, en su actual redacción. Sin embargo, el art. 9 TRLCI amplía el elenco de titulares catastrales, a efectos de su constancia en el Catastro Inmobiliario, de manera que, incluso recayendo sobre un inmueble catastral derechos reales que constituyen el hecho imponible del IBI (usufructo, superficie o concesión administrativa), los titulares de cualesquiera de esos derechos reales -incluido el propietario- son todos titulares catastrales. De tal manera que ahora el art. 9 TRLCI considera titular catastral a quien lo sea tanto de la «propiedad plena», como de la «propiedad menos plena», debiendo entenderse incluido, bajo este último concepto el propietario de un inmueble sobre el que recaen esos otros derechos reales que determinan la realización del hecho imponible del IBI. Del mismo modo, el actual art. 9 TRLCI considera titulares catastrales a todos los que lo sean de esos derechos que recaigan sobre el inmueble, aunque sean concurrentes sobre éste (27).

b). Clases de inmuebles

Además de definir lo que debe entenderse como inmueble, la normativa los clasifica a efectos de integrarlos en el sistema de valoración catastral y someterlos a gravamen en el IBI.

En materia de clasificación de inmuebles, la regulación ha experimentado cambios de calificación importantes, que precisan de un período de implantación y aplicación, sobre todo por los problemas de valoración que

(27) En este punto téngase en cuenta que la Disposición Transitoria Séptima TRLCI establece lo siguiente: «Incorporación de cotitularidades al Catastro.-La descripción de los inmuebles inscritos en el Catastro con anterioridad a 1 de enero de 2005 podrá completarse con la información que le suministre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativa a la identidad y cuota de participación del cónyuge no inscrito, así como de los comuneros, miembros o partícipes de las comunidades o entidades sin personalidad. La incorporación al Catastro de esta información podrá producirse, asimismo, en virtud de solicitud de los interesados.»

pueden entrañar. De ahí que esos cambios de calificación se hayan de ir produciendo de forma paulatina, para lo que se han aprobado algunas disposiciones de Derecho transitorio.

Los bienes inmuebles rústicos excepto las construcciones rústicas que no resulten indispensables para el desarrollo de las explotaciones y los inmuebles urbanos se clasificarán de acuerdo con lo establecido en la Ley del Catastro Inmobiliario a partir del primer procedimiento de valoración colectiva de carácter general que se realice con posterioridad a 1 de enero de 2003 -Disp. Trans. 1ª TRLCI-

Los inmuebles que figuren o se den de alta en el Catastro para los que no se haya aprobado un procedimiento de valoración colectiva de carácter general con posterioridad a 1 de enero de 2003, mantuvieron la naturaleza que les corresponda conforme a la normativa anterior a la Ley 48/2002, del Catastro Inmobiliario. Dicho mantenimiento llegó hasta el 1 de enero de 2006, cuando, en todo caso, fue efectiva la clasificación de los inmuebles en rústicos y urbanos. Es decir, hasta esta fecha se encontró vigente la clasificación de bienes rústicos y urbanos contenida en los arts. 62 y 63 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LHL), en su redacción anterior a la dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (en adelante, LREF) (28).

Será la Dirección General del Catastro quien realizará de oficio las incorporaciones o modificaciones que proceda, que no requerirán notificación individualizada a los titulares catastrales salvo que se modifique la descripción catastral de los bienes en cuestión.

Por ello, la aplicación de la clasificación del TRLCI dependerá de que se haya producido o no ese procedimiento de valoración colectiva de carácter general con posterioridad a 1 de enero de 2003. Si no se produjo, la naturaleza rústica o urbana de los inmuebles quedó determinada por lo dispuesto en la normativa anterior.

La normativa del Catastro establece una clasificación tripartita, distinguiendo entre inmuebles urbanos, rústicos y un tercer grupo que, aunque participa de elementos propios de las dos anteriores, tiene unas considera-

(28) La Disposición Transitoria Primera TRLCI, en su redacción originaria (que incorporaba la de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 48/2002, del Catastro Inmobiliario), estableció lo siguiente: «1. La clasificación de los bienes inmuebles rústicos y urbanos establecida por esta Ley tendrá efectividad desde el 1 de enero de 2006. Las incorporaciones o modificaciones en el Catastro Inmobiliario que para ello procedan, se realizarán de oficio por la Dirección General del Catastro y no requerirán notificación individualizada a los titulares catastrales, siempre que no se modifique la descripción catastral de dichos bienes.»

Hasta dicha fecha, los bienes inmuebles que figuren o que se den de alta en el Catastro Inmobiliario tendrán la naturaleza que les correspondería conforme a la normativa anterior a la entrada en vigor de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario.

No obstante, en los procedimientos de valoración colectiva de carácter general que se hubieran iniciado a partir de la entrada en vigor de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, será de aplicación la clasificación de bienes contenida en esta Ley, con la excepción de las construcciones ubicadas en suelo rústico, que se regirán por lo establecido en el párrafo anterior.»

bles diferencias con los otros dos, precisando de una categoría independiente, para el que se reserva la denominación de *bienes inmuebles de características especiales (BICES)*.

Dejando al margen este tercer grupo tan peculiar, la distinción entre inmuebles rústicos o urbanos se realiza atendiendo fundamentalmente a la naturaleza de uno de los dos componentes del concepto de inmueble: el suelo -art. 7.1 TRLCI-. Si dicha naturaleza es rústica según lo que considera la norma catastral, el inmueble también lo será. Por el contrario, cuando el suelo sea calificado como urbano según esa misma normativa, el inmueble también tendrá tal condición, extendiéndose también a la calificación que merece la misma construcción.

Si, en su día, la aprobación de la Ley 48/2002, del Catastro Inmobiliario, supuso una cierta aproximación o correspondencia entre la clasificación urbanística del suelo y la que utilizaba en el Catastro(29), los cambios que ha sufrido la ordenación urbanística a raíz de la aprobación de la Ley del Suelo de 2007, han desembocado en una auténtica separación de la terminología utilizada en ambas materias. Tanto es así que parte de los inmuebles que urbanísticamente se consideran enclavados en suelo rural serán calificados por la normativa catastral y tributaria como urbanos.

En cualquier caso, y teniendo en cuenta que los inmuebles tienen dos componentes, suelo y construcción, lo que condiciona o determina la naturaleza del inmueble no es la que corresponda a la construcción, como anteriormente ocurría(30), sino la del solar, que, de rechazo, influirá en la naturaleza de esa misma construcción. Así establece expresamente la normativa que el *carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza de su suelo* -art. 7.1 TRLCI-. Si el suelo es urbano, también lo será la construcción y, por ende, el inmueble.

Se revela de esta manera la naturaleza del suelo como el elemento más trascendental para la clasificación catastral de los inmuebles. Clasificación

(29) Esta aproximación o armonía se producía, fundamentalmente, por dos razones: por una parte, por la remisión que hacía la normativa del Catastro a la LRSV para diferenciar entre los distintos tipos de suelo. El suelo urbano del IBI se correspondía con el suelo urbano y parte del urbanizable, mientras el suelo rústico se correspondía con el resto del urbanizable y con el no urbanizable. De ahí que existiese una cierta correspondencia entre los distintos tipos de suelo según la normativa urbanística y su clasificación en el IBI. Pero, además, y en segundo lugar, desde la aprobación de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, un inmueble es rústico o urbano en función de que esté radicado en un tipo de suelo u otro, y no, como ocurría con anterioridad, de que la construcción sea rústica o urbana en sí misma considerada. Es decir, el carácter rústico o urbano del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo -art. 7.1 TRLCI-. Así pues, la clasificación del suelo que efectúa la normativa del IBI se convierte en elemento de especial trascendencia para la sujeción a gravamen de la construcción, que es el otro de los elementos que componen el inmueble.

(30) Anteriormente estaba vigente lo que se dio en llamar la *accesión invertida fiscal*, ya que era la naturaleza de la construcción lo que condicionaba la naturaleza del suelo. Si esta era urbana, el suelo en que se enclavaba también lo era, y, si era rústica, el suelo también recibía tal calificación. GARCÍA NOVOA, C.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, VV AA, MP, Madrid, 1993, p. 599.

que no se corresponderá con la que le asigne en cada caso la normativa urbanística, en contra de lo que habría podido parecer más adecuado.

c'. Clasificación catastral del suelo y situaciones básicas del suelo en la disciplina urbanística

Para clasificar el suelo en rústico o urbano a fin de valorarlo catastralmente, la normativa catastral ha dejado de remitirse a la urbanística, separándose claramente de ella(31) pues considera como inmueble de naturaleza urbana en el Catastro y en el IBI -art. 7.2.TRLCI-, el suelo clasificado o definido por el planeamiento como *urbano, urbanizado o asimilable*.

«De acuerdo con la Ley 8/2007, del Suelo y el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Suelo, que la refundió, el Estado renunció a utilizar la clasificación del suelo que se había venido empleado de forma ininterrumpida, prácticamente, desde la Ley de 1956 hasta la de 1998(32). En su lugar y atendiendo a una descripción claramente física, se definen -art. 12 TRLS- las dos situaciones básicas en que puede encontrarse el suelo, que son el suelo *urbanizado* y el *rural*. En esta última situación todo el suelo que no está (completamente) urbanizado, lo que motiva que esta categoría haya ganado muchísima importancia y extensión en relación con su predecesora de «suelo rústico». Obsérvese que en dicha situación tendrían cabida clases de suelo anteriores como eran y continúan siendo de acuerdo con la normativa autonómica- suelos urbanizables y asimilados.

Es suelo urbanizado aquel que esté integrado de forma *legal* y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población, entendiéndose que así ocurre cuando las parcelas, estén o no edificadas, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística(33) o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento. Se define, así, muy restrictivamente, lo que

(31) Hasta la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que dio nueva redacción al apartado 2 del art. 7 del TRLCI, la clasificación catastral de los inmuebles se remitía a la normativa urbanística en vigor, que, aunque reformada a raíz de la STC 61/1997 (RTC 1997, 61), de 20 de marzo y del RD Ley 5/1995, de 7 de junio, de Medidas Liberalizadoras en Materia de Suelo y Colegios Profesionales, mantenía una clasificación implícita, informada por principios similares a los tradicionalmente aplicados.

(32) Las razones aducidas por el legislador en la Exposición de Motivos son básicamente dos. En primer lugar, por tratarse de una técnica urbanística cuya definición debe corresponder a la legislación autonómica. Y, en segundo término, por haber sido responsable del proceso inflacionario de los valores del suelo. Sin embargo, teniendo en cuenta el contenido del fallo del TC en la STC 61/1997 (RTC 1997, 61), como señala DÍAZ LEMA, J. M., el Tribunal Constitucional señala el carácter básico de la clasificación del suelo, al destacar que «lo que el precepto establece no es más que el presupuesto de la misma propiedad del suelo, fijando tres posibles clasificaciones de las que derivará un régimen jurídico distinto. Sin esta clasificación previa, que encaja en el artículo 149.1.1.ª CE, no sería posible regular condición básica alguna del derecho de propiedad urbana que aquel precepto reserva al Estado, puesto que constituye la premisa, a partir de la cual se fijan tales condiciones básicas», en «Condiciones básicas de los derechos y deberes en materia de suelo», en la Revista de Derecho urbanístico y Medio Ambiente, link: http://www.arona.org/portal/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/0_9031_1.PDF, p. 3. Como concluye este autor, la auténtica finalidad de suprimir la citada clasificación está más próxima a la intención de evitar la especulación producida por la calificación del suelo como urbanizable, dadas las expectativas que ello genera.

(33) Será la legislación autonómica la que completará esos requisitos de los que depende la consideración, en última instancia, de suelo urbanizado.

se considera como suelo urbanizado, pues todo el suelo que no tenga estas características y las fijadas por la normativa que las desarrolle se considerará que está en la situación de suelo rural.

De esta forma, suelo urbanizado es un suelo que ha sido objeto de transformación urbanística, pues o cuenta ya con las dotaciones y servicios urbanísticos legalmente requeridos, o puede llegar a contar con ellos con unas simples operaciones de conexión a las referidas instalaciones, que prácticamente no precisen obras(34).

Por el contrario, se define como suelo *rural* -art 12.3 TRLS(35)-:

1. Suelo para el que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, hasta que termine la correspondiente actuación de urbanización. Se trata, pues, de un suelo susceptible de transformación urbanística, coincidente con la categoría de suelo urbanizable(36).

2. Suelo preservado por la ordenación territorial y urbanística de su transformación mediante la urbanización(37), que deberá incluir, como mínimo, los terrenos excluidos de dicha transformación por la legislación de protección o policía del dominio público, de la naturaleza o del patrimonio cultural, los que deban quedar sujetos a tal protección conforme a la ordenación territorial y urbanística por los valores en ellos concurrentes, incluso los ecológicos, agrícolas, ganaderos, forestales y paisajísticos, así como aquéllos con riesgos naturales o tecnológicos, incluidos los de inundación o de otros accidentes graves, y cuantos otros prevea la legislación de ordenación territorial o urbanística.

3. Cualquier otro que no reúna los requisitos para considerarse como suelo urbanizado(38) es decir, que no tenga los elementos que la Ley exige para considerarlo como tal.

En conclusión, se considera suelo urbano al que la normativa urbanística identifica como suelo urbanizado. Sin embargo, también se considerará como urbano suelo que esa misma normativa urbanística considere como rural. Y es que todos los supuestos previstos en el art. 7.2 TRLCI, a salvo del enunciado en el apartado a), son suelo calificado como rural.

(34) RAZQUIN LIZARRAGA, J., *El régimen jurídico del suelo urbano...* op. cit., pág. 494.

(35) Se advierte que en la Ley del Suelo, existe una cierta semejanza sistemática con la Ley de 1998. Así había tres tipos de suelos rústicos -rurales, ahora-, según sus posibilidades de desarrollo. Un primer tipo era el terreno excluido de transformación por una voluntad exterior a la autoridad urbanística, voluntad que estaba representada por la legislación de dominio público o de la protección de la naturaleza o del patrimonio cultural; en segundo lugar, había unos terrenos incluidos en el suelo rural por decisión propia de la autoridad urbanística y territorial expresada en los correspondientes planes, por razón de los valores que reunieran dichos terrenos, de carácter ecológico, agrícola, ganadero, forestal o paisajístico; por último, había terrenos inadecuados para su desarrollo urbano, que la ley asociaba, sin utilizar esta expresión, a la existencia de riesgos naturales o tecnológicos, incluidos los de inundación o de otros accidentes graves. DÍAZ LEMA, J. M.: «Condiciones básicas...», op. cit., p. 6.

(36) RAZQUIN LIZARRAGA, M.: *El régimen jurídico del Suelo Urbano y del Nuevo Suelo Urbanizado*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007, p. 491.

(37) Para RAZQUIN LIZARRAGA se trata de un suelo rural ordinario, asimilada a la categoría de suelo no urbanizable (o rústico) inadecuado para la urbanización de la LRSV 98, *El régimen jurídico del Suelo Urbano y del Nuevo Suelo Urbanizado*, *El régimen jurídico del Suelo...* op. cit. p. 490.

(38) Para RAZQUIN LIZARRAGA, M. Se trata del anterior suelo urbano no consolidado. *El régimen jurídico del Suelo...* op. cit., p. 491.

Pero, además, a efectos catastrales también se considerarán como urbanos los enumerados en los siguientes apartados, con independencia de que la normativa urbanística los considere como supuestos de suelo rural y anteriormente se calificaran simplemente como urbanizables o urbanos no consolidados. Así se califica como suelo de naturaleza urbana a pesar de no serlo urbanísticamente:

- Los terrenos que tengan la consideración de *urbanizables* o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los *demás suelos* de este tipo a partir del momento de *aprobación del instrumento urbanístico* que establezca las determinaciones para su desarrollo.

Una de las novedades de la Ley 8/2007 fue la de pasar los terrenos urbanizables a la situación de rurales, haciendo desaparecer la presunción de que todos los terrenos eran urbanizables.

- El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.

Uno de los elementos que componen el concepto de suelo urbanizado es el de su integración en la trama o red de dotaciones y servicios urbanos. Desde esta perspectiva, podría dudarse si la normativa catastral se refiere o no a un suelo urbanizado o uno rural cuando tenga esas dotaciones o servicios propios de la población. Sin embargo, el elemento exige no cualquier integración en el entramado urbano, sino que dicha integración efectiva debe haberse producido de forma legal⁽³⁹⁾, esto es, de acuerdo con el procedimiento previsto para la transformación. Lo cual determina, por ejemplo, que una edificación «ilegal» nunca pueda considerarse urbanísticamente como suelo urbanizado, aunque esté efectivamente integrada en la trama de dotaciones y servicios urbanísticos, debiendo calificarse siempre como rural. El Catastro, sin embargo, prescinde de ese carácter y, atendiendo a las características físicas que presente, la somete al tributo considerándola como un suelo urbano. De ahí que se haya integrado en este apartado del precepto.

- El *ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados*, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de edificaciones. Es la normativa urbanística –presumiblemente autonómica– la que habrá de concretar cuáles son las dotaciones y servicios urbanísticos propios de los núcleos de población para calificar un suelo como urbanizador. Sin embargo, exigir a cualquier núcleo de población el mismo nivel de servicios podría provocar que núcleos tradicionales, legal-

(39) RAZQUÍN LIZARRAGA, M., *El régimen jurídico...* op. cit., p. 497, y MENÉNDEZ REXACH, en «Urbanismo sostenible y clasificación del suelo legislación estatal y autonómica», op. cit., p. 137.

mente asentados en el medio rural, tuvieran que estar situados en suelo rural. Para evitarlo, la normativa urbanística establece una potestad en relación con la delimitación. Y así se posibilita que, al regular cuáles son esas dotaciones y servicios, se tengan en cuenta las particularidades de esos núcleos tradicionales(40). Además, como quiera que se trata de una potestad, puede ocurrir que no lleguen a tenerse en cuenta dichas particularidades para atribuir al suelo en que están enclavados la condición de suelo urbanizado. Y, si no lo hace el legislador, a efectos catastrales será indiferente, pues se someterá al impuesto como si de un inmueble urbano se tratase.

- El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos en la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.

Los servicios urbanísticos básicos han sido tradicionalmente estos: acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica. Sin embargo, dado que la normativa urbanística no define exactamente cuáles son los servicios urbanísticos que condicionan la situación de «urbanizado», remitiéndola a la normativa autonómica, puede exigir que las Comunidades Autónomas exijan un elenco de servicios urbanísticos superior al considerado tradicionalmente como básico o nuclear para considerar que el suelo está «urbanizado». Con independencia de ello, y por tanto, al margen de que una normativa autonómica suponga que un suelo, al contar con solo esos servicios y no los que fijen en ella, sea rural a efectos del Catastro, bastará que cuenten con estos mínimos para que el inmueble sea considerado como urbano.

- El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.

Se trata de un suelo que no cuenta con todos los servicios urbanísticos básicos y, por ello, no queda claro si podrá considerarse como suelo urbanizado, sin perjuicio de que, según la normativa anterior, a partir de un determinado porcentaje de edificación pudiera llegar a considerarse como urbano.

Ahora bien, con independencia de lo que disponga la normativa urbanística, se considerará, a efectos catastrales, como suelo urbano.

En la normativa catastral, el suelo de naturaleza *rústica* se define por *exclusión*, ya que tendrá tal consideración aquel que *no sea de naturaleza ur-*

(40) Según MENÉNDEZ REXACH, esta previsión ofrece cobertura al tratamiento específico de los citados núcleos, como se hace en algunas leyes autonómicas, a caballo entre el suelo urbano y el rústico y que, por ello, podrían integrar una clase de suelo con sustantividad propia o una categoría dentro de la clase del suelo rústico o no urbanizable, opción esta última que parece más adecuada a las características rurales) de estos núcleos, en los que no deberían admitirse, para no desnaturalizarlos, tipologías edificatorias propias del medio urbano, en «Urbanismo sostenible y clasificación del suelo legislación estatal y autonómica», en Revista Catalana de Dret públic, n.º. 38, 2009, p. 140.

baña, según lo define el art. 7.2 TRLCI, ni se integre en un inmueble de características especiales -art. 7.3 TRLCI-. Así, no podrá considerarse que el suelo rústico al que se refiere la normativa catastral sea el segundo de los estados básicos en que puede encontrarse el suelo y que se denomina como rural por el art. 12.2 TRLS. Bien al contrario, se califica como tal todo aquel que no tenga la naturaleza de urbana, ni se halle integrado en un inmueble de características especiales.

d) Las construcciones

Si se acota expresamente la naturaleza de los inmuebles con características especiales (BICES) y se establece la regla de accesión de la construcción al suelo, ya no es necesaria la definición de construcción urbana y rústica, ni siquiera una definición amplia de la primera, que sirva para evitar que cualquier construcción escapara de gravamen al carecer de calificación. Por ello, la normativa del Catastro, -art. 7.4 TRLCI- enumera las construcciones en general, sin distinción de naturaleza, en los siguientes términos:

«Los edificios, sean cualesquiera los materiales de que estén contruidos, y el uso a que se destinen, siempre que se encuentren unidos permanentemente al suelo y con independencia de que se alcen sobre su superficie o se hallen enclavados en el subsuelo y de que puedan ser transportados o desmontados.

Con anterioridad a la vigencia del actual principio de accesión, que otorga la naturaleza del suelo a la de la construcción, el legislador definía con carácter residual los inmuebles urbanos de forma que, cualquier edificación que no se calificase como rústica, sería considerada urbana(41). El art. 63.b) LHL establecía que eran construcciones rústicas «los edificios e instalaciones de carácter agrario que, situados en los terrenos de naturaleza rústica, sean indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.» El efecto conjunto de ambos preceptos implicaba que las edificaciones realizadas en suelo rústico que no fueran indispensables(42) para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, se hubieran de calificar de urbanas.

Como el cambio de calificación de urbana a rústico que opera la aplicación del actual principio de accesión provocaba cambios para los que la gestión catastral y tributaria no estaban preparados, se mantuvo

(41) La amplitud y el carácter residual se establecía en el art. 62.2.b) y 62.3 LHL, respectivamente. El primero otorgaba la calificación de construcciones de naturaleza urbana a los edificios, (fueran) cualesquiera los elementos de que (estuvieran) contruidos, los lugares en que se (hallaren) emplazados, la clase de suelo en que se (hubieran) levantado y el uso a que se destinara, aun cuando por la forma de su construcción (fueran) perfectamente transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se (hallaren) situados no pertenezca al dueño de la construcción, y las instalaciones comerciales e industriales asimilables a los mismos, tales como diques, tanques y cargaderos. El segundo precepto otorgaba la condición de urbanas a todas aquéllas no calificadas expresamente como rústicas.

(42) El término indispensable hay que referirlo, para ser más preciso, a la afección, que es un concepto más adecuado, conocido y de perfiles menos relativos que aquél. GARCÍA NOVOA, C., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, op. cit., p. 610.

la calificación anterior con carácter transitorio. De ahí que las edificaciones no indispensables no fueran rústicas, según el suelo en que están enclavadas, sino urbanas, que es la calificación que tenían antes de la reforma normativa (43).

Las instalaciones industriales, comerciales, deportivas, de recreo, agrícolas, ganaderas, forestales y piscícolas de agua dulce, considerándose como tales, entre otras, los diques, tanques, cargaderos, muelles, pantalanes e invernaderos, y excluyéndose en todo caso la maquinaria y el utillaje.

Las obras de urbanización y de mejora, tales como las explanaciones, y las que se realicen para el uso de los espacios descubiertos, como son los recintos destinados a mercados, los depósitos al aire libre, los campos para la práctica del deporte, los estacionamientos y los espacios anejos o accesorios a los edificios e instalaciones.

Es claro que no estamos ante edificios propiamente dichos, según se definen en el primer apartado, pero, a pesar de ello, la realización de cualquier tipo de obras que se realicen con la finalidad de poder utilizar los terrenos para instalar mercados o depósitos al aire libre, practicar del deporte, estacionar o simplemente los espacios anejos o accesorios a edificios o instalaciones, tendrán la consideración de inmuebles.

Las mejoras o explanaciones se pueden realizar tanto en terrenos de naturaleza urbana —en cuyo caso las construcciones también serán urbanas—, o se pueden realizar para mejorar la explotaciones agrícolas o ganaderas, sin que los terrenos pierdan la condición de rústicos —en cuyo caso las construcciones tendrán este último carácter— (44).

No tendrán la consideración de construcciones aquellas obras de urbanización o mejora que reglamentariamente se determinen, sin perjuicio de que su valor deba incorporarse al del bien inmueble como parte inherente al valor del suelo, ni los tinglados o cobertizos de pequeña entidad.

El precepto establece una remisión reglamentaria, para que se distingan las obras que tienen entidad suficiente para considerarse como edificaciones y, por tanto, como elementos independientes del suelo, o, simplemente, como modificaciones del valor del suelo al que se incorporan, exigiéndose en este último caso que se refleje en el valor catastral del inmueble.

El concepto de construcción incorpora notas ya recogidas en los arts.

(43) Según el apartado 1 de la Disposición Transitoria Primera del TRLCI, aunque la clasificación de inmuebles rústicos y urbanos debe surtir efectos a partir del primer procedimiento de valoración colectiva de carácter general que se realice con posterioridad al 1 de enero de 2003, las construcciones en suelo rústico no indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales mantendrán su naturaleza urbana hasta la realización, con posterioridad al 1 de enero de 2006, de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, cualquiera que sea la clase de inmuebles a los que éste se refiere, y, en caso de referirse a inmuebles urbanos, se determinará simultáneamente un nuevo valor catastral para todos aquéllos que cuenten con una construcción en suelo de naturaleza rústica, a cuyo efecto se fijan unas reglas que regirán en tanto no se aprueben nuevas normas reglamentarias.

(44) VARONA ALABERN, J. E.: *El valor catastral: su Gestión e Impugnación...* op. cit., pág. 178.

62.b) y 63.b) LHL, en su redacción anterior a la dada por la Ley 51/2002. El TRLCI ha suprimido toda referencia a la clase de suelo en que se ubican las construcciones, considera expresamente la «unión permanente» de la construcción al suelo, que las construcciones pueden enclavarse en el suelo o en el subsuelo, y amplía la exclusión del concepto de inmueble para «los tinglados y cobertizos de pequeña entidad», aunque unos y otros se hallen en suelo urbano. Asimismo, el TRLCI permite excluir del concepto catastral de inmueble, por norma reglamentaria, a determinadas obras de urbanización y mejora. En cuanto a las presas y saltos de agua —que el art. 62.b) LHL, en su redacción anterior a la Ley 51/2002 consideraba construcciones urbanas—, unas y otras pasan a incluirse bajo el concepto de inmuebles de características especiales [art. 8.2.b) TRLCI]. Todo ello no impide seguir sosteniendo el concepto de construcción, en su acepción más amplia, tal y como lo ha venido afirmando la jurisprudencia —en particular, en relación con los saltos de agua y presas—, desde la STS de 15 de enero de 1998.

e) Inmuebles de características especiales

Esta categoría de inmuebles se creó con la nueva clasificación de los inmuebles realizada por la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, que entró en vigor el 1 de enero de 2003(45). Desde este mismo instante, los bienes inmuebles de características especiales que constaran en el Catastro Inmobiliario conforme a su anterior naturaleza, se clasificarían como de características especiales, recibiendo su nueva calificación de inmediato. Ahora bien, mantendrían su valor catastral, sin perjuicio de la actualización cuando proceda, así como su régimen de valoración, hasta que entrasen en vigor los nuevos valores catastrales resultantes de las ponencias especiales que deberían aprobarse antes del 1 de octubre de 2007(46).

Sin embargo, aquellos inmuebles susceptibles de clasificarse en este grupo, que no estuviesen catastrados a 1 de enero de 2003, deberán incorporarse al Catastro con dicha naturaleza antes del 31 de diciembre de 2005 —Disp. Trans. 1ª 2ª TRLCI—, y, conforme resulta de la Disposición Transitoria Octava TRHL (que incorpora la Disposición Transitoria Primera LREF), los bienes inmuebles de características especiales que no se hallasen inscritos en el Catastro Inmobiliario hasta la reiterada fecha de 1 de enero de 2003 (bajo el tipo de inmueble que les correspondiere, de los previstos en la LHL, con anterioridad a la LREF), comenzarán a tributar en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles el 1 de enero del año inmediatamente posterior al de su inscripción en el Catastro Inmobiliario.

Con estas normas de Derecho transitorio, el cambio de calificación de estos inmuebles tuvo efectos limitados, ya que su valor catastral continuaría sin cambios, hasta el momento en que se aprobasen las ponencias de valores especiales en 2007. Esto es, como si conservasen la naturaleza urbana que en la mayoría de supuestos venía caracterizando estos bienes.

(45) El Informe para la Reforma de la financiación de las HHL ya aconsejaba su creación porque no sólo permitía que estos inmuebles estuviesen mejor valorados, sino que posibilitaba la aplicación de tipos impositivos diferenciados. *Informe para la Reforma...*, op. cit., p. 54.

(46) La Disp. Adic. 34ª de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2005 amplió el plazo hasta 2007, para la aprobación de las Ponencias de Valores de este tipo de inmuebles.

Esta clase de inmuebles se define -art. 8.1 TRLCI- como «un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único inmueble.»

Como se aprecia en la definición, están presentes los elementos apreciados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, desarrollada para pronunciarse sobre su sujeción al IBI como inmuebles urbanos. Así la STS de 15 de enero de 1998, partiendo de la consideración de inmuebles de las Centrales Hidroeléctricas:

«no hay motivos razonables para impedir la atribución calificativa de inmueble a los saltos de agua o embalses, a las instalaciones a ellos inherentes, a los edificios complementarios, a las obras de urbanismo o mejora y espacios anejos a las construcciones, ni, obviamente, al suelo o terrenos ocupados por dichas construcciones o simplemente limitados por las servidumbres o exigencias administrativas de protección o seguridad que implica su afección a un determinado uso.»

Concluyó su sujeción al IBI:

«por mor de su condición de bienes inmuebles de naturaleza urbana, por lo que lo que se entiende como Central Hidroeléctrica no es [...] sino un conjunto unitario de edificios, instalaciones y construcciones de variada tipología, destinado a un uso industrial, cual es el aprovechamiento de agua embalsada para la producción de energía eléctrica.»

El Tribunal Supremo atribuye la condición de inmueble a un conjunto complejo de elementos de variada tipología, cuya unión se mantiene precisamente por el destino al que sirven: la afección a un uso industrial, como es la producción de energía eléctrica en el caso de las Centrales, pero podría ser cualquier otro.

Al concepto general de inmuebles de características especiales, el legislador -art. 8.2 TRLCI- lo acompaña de lo que aparece como una concreción del concepto en el que pueden percibirse los dos elementos aludidos de conjunto de inmuebles cuya afección a un fin impone su consideración unitaria y, por ella, su valoración conjunta. En particular, se enumeran los siguientes inmuebles:

a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo y las centrales nucleares.

b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego(47).

c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.

d) Los aeropuertos y puertos comerciales.

El precepto señala que dichos inmuebles constituyen «grupos» comprendidos, en todo caso, entre los inmuebles de características especiales, en los términos en que éstos se hallan definidos, con carácter general, en el apartado

(47). Recoge la doctrina fijada por la STS de 15 de enero de 1998 (recurso de casación en interés de ley).

tado 1 de ese mismo precepto. Pero del tenor literal del art. 8.2 TRLCI no puede concluirse, abiertamente, que dicho precepto contenga una lista cerrada o «*numerus clausus*» de bienes inmuebles de características especiales. Ciertamente es que, residualmente, la Administración podrá acogerse a la amplia definición de inmuebles rústicos y urbanos contenida en el propio TRLCI para calificar un inmueble bajo alguno de estas dos últimas clases –y no como inmueble de características especiales–, pero ello no impedirá, a nuestro entender, impugnar el acto administrativo de calificación del inmueble, tal y como resulta de lo establecido en los arts. 3, 11 y 12.4 TRLCI(48).

B. Supuestos de no sujeción

La delimitación del hecho imponible se completa con la delimitación del ámbito de no sujeción al impuesto, que se realiza no sólo mediante el principio de incompatibilidad entre los distintos presupuestos gravados –regulada en el apartado 2 del art. 61 TRLHL–, de forma que el gravamen de uno excluye la sujeción de todos los demás, sino también acudiendo a la enumeración de determinados supuestos que no deben someterse a gravamen en ningún caso –*apdo. 5 del art. 61 TRLHL*–. Dicha enumeración de los presupuestos no sujetos en particular implica una recalificación de los mismos que, con anterioridad(49), estaban regulados como exenciones. Así, no estarán sujetos al impuesto:

a) 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(50). Bienes todos ellos que tienen en común pertenecer a la categoría de dominio público, por reunir, además del elemento de su titularidad pública, el de un determinado destino: estar afecto al uso o servicio públicos. Esta condición le ha valido alguna críticas al legislador, que podría haber empleado directamente la categoría jurídica consolidada(51), según se establece en el propio Código Civil.

(48) La STSJ de Cataluña, de 21 de octubre de 2004 afirma: «Se invoca por la parte actora, que el art. 2.7 de la Ley 48/2002, del Catastro Inmobiliario, vulnera el principio constitucional de igualdad, pues tras establecer una definición genérica de los "bienes inmuebles de características especiales" en su párrafo primero, en el segundo se concreta una lista cerrada de los bienes inmuebles que tienen tal condición, que –a juicio de la actora– no incluye muchos supuestos que cabrían en la definición genérica del primero, lo que supone un diferente trato fiscal entre unos y otros bienes. Debe reseñarse, sobre el particular, que con independencia de lo afortunado de la técnica legislativa referida por la recurrente, al verificar la definición genérica de las grandes infraestructuras que constituyen los bienes inmuebles de características especiales, enumerados por la Ley, de ello no puede derivarse en absoluto la conculcación del principio constitucional de igualdad, no apreciando la Sala motivos para suscitar la cuestión de inconstitucionalidad que la actora interesa.» En el mismo sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de diciembre de 2004.

(49) El cambio normativo lo produjo la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la LHL.

(50) Referencia introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, para evitar confusiones.

(51) GARCÍA MONCÓ, criticó la enumeración particular del precepto, subrayando que habría bastado que el legislador hubiera aludido a los bienes de uso público como bienes exentos –ahora no sujetos– para, posteriormente, especificar lo que hubiera sido necesario, vista la práctica identidad entre lo dispuesto en el artículo 339 del Código Civil y lo que

Tanto mediante una interpretación gramatical como sistemática o teleológica, hay que entender que el *aprovechamiento público y gratuito* se debe predicar, sin duda, de todos los bienes referidos(52) y no sólo de una clase de ellos. De ahí que las autopistas o la utilización del demanio marítimo, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad, por ejemplo, no dejan de estar sujetos al IBI, debiendo satisfacer el tributo el concesionario que las explota.

Esta solución es coherente con la delimitación legal del objeto del gravamen. Si, como hemos dicho, en la delimitación del hecho imponible está presente el aprovechamiento más o menos oneroso, de los bienes inmuebles, realizado en beneficio propio y con exclusión de terceros, aquellos bienes que sean demaniales y no se aprovechen onerosamente no pueden incluirse en el ámbito de sujeción del tributo.

b) Los bienes inmuebles demaniales y patrimoniales, propiedad de los municipios en que estén enclavados, *salvo que estén cedidos a terceros mediante contraprestación*. Los inmuebles demaniales han de estar afectos a uso público o, en su caso, a un servicio público, si bien en este último supuesto ha de estar gestionado directamente por el ayuntamiento:

- Los de dominio público afectos a uso público.
- Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, *excepto* cuando se trate de inmuebles *cedidos a terceros mediante contraprestación*.
- Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación.»

De los bienes demaniales, los únicos que pueden cederse a terceros, percibiéndose una retribución por ello, son los de dominio público afectos a un servicio público y los patrimoniales, ya que, por definición, los demaniales, afectos a un uso público, no podrán cederse a terceros mediante contraprestación, pues ello provocaría una privación del uso común que, en todo

se ordena en la Ley de Haciendas Locales. *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*. Lex Nova, Valladolid, 1995, pp. 92 y ss.

(52) En la redacción anterior, en la que establecía la exención de las carreteras, los caminos, los bienes de dominio público marítimo-terrestre e hidráulico y las demás vías terrestres de aprovechamiento público y *gratuito*, se planteaba la problemática de si la utilización pública y gratuita había de predicarse de todos los bienes o sólo de las demás vías terrestres, ya que ello podía suponer que las autopistas estuvieran exentas del IBI (FALCÓN Y TELLÁ, R.: *Medidas fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, p. 583). Otros autores (RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA, *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, vol. I, p. 353) y la postura administrativa (Resol. 5 de mayo de 1989, de la DGCHT) entendieron que debía predicarse de todos los bienes y no sólo de las demás vías terrestres. Hasta la promulgación de la Ley 13/1996, en que el legislador realiza una interpretación auténtica, las sentencias de los Tribunales no eran, ni mucho menos, unitarias. Incluso después de esta Ley, todavía se continuó discutiendo si el cambio normativo era una interpretación auténtica, aplicable *ex tunc*, o si, por el contrario, había de considerarse innovación del ordenamiento, aplicable *ex nunc*. Las SSTs 13 julio 2000 (RJ 2000, 4877, 4878) también consideró que la exigencia de que el aprovechamiento fuera público y gratuito debía imputarse únicamente a las vías terrestres, sentenciando que los bienes del demanio marítimo terrestre e hidráulico estaban exentos de IBI.

caso, debe estar presente para mantener su condición (53). De ahí que exceptuar del ámbito de la sujeción los bienes de dominio público afectos a uso público, cuando se hallen cedidos a terceros mediante contraprestación, no sea más que una consecuencia de su naturaleza y condición.

Con anterioridad la titularidad de los bienes demaniales afectos a uso público y los afectos a un servicio público constituían supuestos de exención. Lo que producía, de rechazo, que si el servicio se gestionaba indirectamente por medio de concesión, los concesionarios de tales servicios públicos no pagaran tributo alguno, pero tampoco cuando el ayuntamiento lo gestionaba directamente se devengara cuota alguna a favor de la Corporación. Para cambiar esta situación de ausencia de gravamen, se han regulado como supuestos no sujetos, abundando más en la idea de aprovechamiento que subyace al objeto de la imposición.

El cambio de calificación para considerarse como un supuesto de no sujeción ha tenido una importancia extraordinaria en relación con el gravamen que soportarán los terceros cesionarios. Estos no tienen la condición de sujetos pasivos porque carecen de cualquiera de los derechos gravados, si bien utilizan los inmuebles cedidos a cambio de una contraprestación. Al no ser sujetos pasivos, no realizan el hecho imponible —de ostentar algún de los derechos sobre los inmuebles—, pero se les puede exigir el impuesto vía repercusión, siempre que no se trate de un supuesto exento, siendo sujeto pasivo el titular dominical que, al ser público, es la propia Corporación. En definitiva, se consigue con ello que dichos cesionarios soporten el pago del IBI. No como son sujetos pasivos del impuesto, sino como obligados tributarios, obligados a soportar la repercusión de la cuota tributaria. Es decir, no estarán obligados al pago del tributo frente a la Administración, pero sí que deberán satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota que les llegue vía repercusión —art. 38.2 LGT—.

Para que los bienes inmuebles demaniales estén sujetos, el servicio público al que están afectos ha de gestionarse directamente por el ayuntamiento. Y, precisamente, al estar sujetos, el sujeto pasivo será su titular dominical —el Ayuntamiento—, quien, según las normas de sujeción pasiva, repercutirá el tributo sobre los cesionarios de dichos bienes.

Si se gestionasen indirectamente por cualquiera de las fórmulas admitidas por el RGSL, también estarán sujetos al impuesto, pero será sujeto pasivo el concesionario del servicio que los gestiona.

Por último, para que los bienes integrantes del demanio público o patrimoniales de la Administración no estén sujetos al impuesto han de estar integrados en el término municipal. La razón que subyace a esta exigencia es de toda lógica, porque si los bienes demaniales o patrimoniales no están enclavados en el término del municipio que los posee, pueden estar perfectamente sujetos, porque no existirá confusión entre el sujeto que tiene derecho a percibir el tributo y el sujeto que está obligado a pagar. En definitiva no se trata de una restricción de la sujeción (53). La STS de 4 de noviembre de 1980, entiende que el uso común especial se diferencia del uso privativo en que aquél puede suponer una restricción pero nunca una privación del uso común.

producirá la confusión entre sujeto pasivo y activo del impuesto. En todos aquellos casos en que no exista tal confusión, no dejará de producirse la sujeción al impuesto.

El problema analizado tiene tintes similares respecto a los bienes que se consideran patrimoniales; si bien respecto de éstos no se han producido las consecuencias apuntadas del cambio de calificación aludido, ya que con anterioridad no estaban exentos del pago del IBI(54).

Con la normativa anteriormente en vigor, aunque no se establecía si estos bienes estaban sujetos o no de forma expresa, el efecto práctico que se producía era equivalente, ya que si se entendía que debían considerarse no sujetos, no se devengaba cuota alguna. Si, por el contrario, se entendía que se realizaba el hecho imponible, siendo el sujeto pasivo la Corporación, se extinguía la deuda tributaria por confusión, ya que había identidad entre el sujeto titular del rendimiento y el sujeto que debía pagarlo. Por tanto, no tenía efectos prácticos el matiz.

Y ello con independencia de que estuvieran siendo objeto de explotación mediante arrendamiento o no(55). En este último caso, se da un aprovechamiento del inmueble merecedor de gravamen, por lo que con motivo de la configuración del ámbito de sujeción regulado por la Ley, pasará a estar sujeto, convirtiéndose el Ayuntamiento en sujeto pasivo del mismo, con la obligación de repercutir el tributo sobre el arrendatario o cesionario de los bienes inmuebles patrimoniales -art. 63.2 TR-. De esta forma, se advierte el incremento de recaudación que pretende conseguir el cambio de la configuración normativa.

3. EXENCIONES

En relación con la regulación anterior y siguiendo las indicaciones del Informe elaborado para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales, el legislador reordenó las exenciones, agrupándolas en función de que su disfrute se condicionase a la previa solicitud del beneficiario y de que fuera obligatoria la adopción del acuerdo de su concesión previo a su disfrute -esto es, de que actuasen *ope legis*- o de que tuvieran un carácter rogado y precisasen un reconocimiento expreso por parte de la Corporación para su eficacia.

Dicha clasificación legal, que diferencia entre exenciones automáticas o rogadas, se completa con la regulación de otros supuestos al amparo del principio de autonomía municipal, para los que es necesaria bien una decisión del Ayuntamiento basada en criterios de *eficiencia y economía* sobre la gestión

(54) El art. 64 LHL ni ningún otro precepto, no establecían la exención de los bienes patrimoniales de la Corporación municipal.

(55) Fórmula más común de explotación de los bienes patrimoniales (STS 15 de febrero de 1983 y 6 de abril de 1987), que determinaba su sujeción al Derecho privado y a la jurisdicción civil, si bien para la selección del contratista, previamente a la celebración del contrato habrían de seguirse los trámites de la contratación administrativa. BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A., y BALLESTEROS ARRIBAS, S.: «Comentarios a los arts. 79 a 83», en obra conjunta *Comentarios a la Ley Básica del Régimen Local*, Civitas, Madrid, 2003. p. 1357.

recaudatoria del tributo, o en particulares criterios de oportunidad, en relación con los centros sanitarios de titularidad pública.

Todos los supuestos de exención están relacionados con la función que cumplen algunos inmuebles, que ha sido valiosamente considerada por el ordenamiento, lo que los convierte en exenciones mixtas si atendemos al carácter complejo del presupuesto de la exención. Así, no bastará con tener una determinada configuración subjetiva —que sea titular del bien una determinada persona—, sino que se exigirá, además, que el uso o destino de los inmuebles esté relacionado con el fundamento de la exención. En otros casos, por el contrario, la exención puede ser únicamente subjetiva, como ocurre con la que disfruta la Cruz Roja o la que, según algunos autores(56), corresponde a los bienes comunales y a la de los *montes vecinales en mano común*, en los que los inmuebles que pertenecen a un determinado sujeto quedan exonerados sin más.

Siguiendo la clasificación legal, enumeramos los supuestos que no necesitan solicitud alguna, *gozando de exención* la titularidad de derechos sobre los siguientes bienes inmuebles:

a) Los 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.

Tres son los requisitos que caracterizan la exención relativa a esos inmuebles(57): 1) que se trate de inmuebles propiedad de alguna de estas Administraciones territoriales, Estado, CC AA o EE LL; 2) Que dichos inmuebles estén afectos a los concretos servicios de interés público a los que se alude y solo a estos —seguridad ciudadana y defensa nacional en caso de ser inmuebles propiedad del Estado, servicios educativos y penitenciarios—, y 3) que la afectación a estos servicios en particular sea directa.

De todos estos requisitos y a salvo de supuestos en los que se discute si determinadas prestaciones se incluyen o no en los servicios en particular —por ejemplo, si la protección civil está incluida o no en el concepto de seguridad ciudadana(58) o si la afectación al servicio debe ser actual o basta con que sea potencial o futura(59)—, el que más problemas suscita en la

(56) Es IZARD ANAYA, B. quien considera que es una exención exclusivamente subjetiva la correspondiente a los bienes comunales y a los montes en mano común. Vid. *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: el RDLeg. 2/2004 y demás Normas de Aplicación*. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pp. 51 y siguientes.

(57) Así lo considera la sentencia de 12 de junio de 1996 del TSJ de Castilla-La Mancha. (58) Así, por ejemplo, se discute si un Parque Móvil Ministerial debe gozar o no de la exención, al poder configurar la protección civil como parte integrante de la seguridad ciudadana, el TS ha entendido que protección civil y seguridad ciudadana no son conceptos equivalentes, con lo que no puede beneficiarse de la exención (STS 8 de julio de 2000).

(59) El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 23 de junio de 2011, rec. 86/2010 (JUR 2011, 88775), desestima la pretensión del contribuyente, que es una Comunidad Autónoma, de considerar exento un terreno por ella adquirido para la construcción en el mismo de un centro de enseñanza. Se concluye que *mientras no se construya no puede considerarse afecto* a ese tipo de servicio y no gozará de exención.

práctica es la exigencia de que la afectación sea *directa*, pues aunque, en principio, pudiera parecer que el legislador, al apartarse de la dicción del precepto vigente en la normativa anterior, quiso restringir la aplicación de la exención, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha ido introduciendo matices en su interpretación que suponen, de facto, una ampliación de los casos en que los sujetos se pueden beneficiar de la referida exención. Supuestos en los que, difícilmente, podría haber estado pensando el legislador cuando introdujo la referida configuración de la exención, como son las bibliotecas(60), los museos(61) y otros similares que se irán deduciendo a partir de la rica casuística.

El mismo Tribunal Supremo ha entendido que una biblioteca está directamente afecta a los servicios educativos porque tal acepción debe entenderse referida a todos aquellos relacionados directamente con la enseñanza, la educación y la cultura, no debiendo interpretarse que esta acepción se refiere, únicamente, al sistema público educativo, ya que si fuera así lo habría establecido taxativamente el legislador. Ello no implica, según el mismo TS, dada la tendencia jurisprudencial reflejada respecto de situaciones que guardan con la presente una patente sinonimia, una interpretación amplia o extensiva del precepto que recoge la exención.

Por lo demás, debe considerarse que la afectación directa supone que en los bienes se desarrollen de forma efectiva las funciones propias y típicas del servicio, si bien algunas sentencias olvidan dicho punto de partida, incurriendo a menudo en un reduccionismo al confundir el lugar en que «sirven» los funcionarios que desempeñan los servicios protegidos —que, según la STS de 17 de septiembre de 2003, es un concepto personal carente de base legal alguna—, con la finalidad que cumplen los inmuebles discutidos —casas cuar-

(60) La STS de 2 de julio de 2003 analizaba el supuesto de si una biblioteca podía estar exenta. Concluía el Tribunal que según la Ley «son Bibliotecas las instituciones culturales donde se conservan, reúnen, seleccionan, inventarían, catalogan, clasifican y difunden conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura, en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información». Se observa, según el Tribunal, que en este precepto la biblioteca se enlaza no sólo con la cultura sino también con el servicio a la educación, teniendo una dicción parecida a la del art. 64 a) de la Ley 39/1988, que se refiere a los «servicios educativos». El Real Decreto 582/1989 define las bibliotecas, en su artículo 1º, como destinadas a la difusión y fomento de la lectura, y, en su artículo 2º, hace referencia, como fines de las mismas, a su función cultural y al estímulo para los ciudadanos respecto a los servicios culturales complementarios, señalando el artículo 18 que el acceso a las mismas es libre y gratuito. En consecuencia, tanto de la Ley como del Reglamento se infiere que las bibliotecas públicas están destinadas a un servicio que, sin necesidad de una interpretación forzada del artículo 64 de la Ley 39/1988, puede considerarse como un servicio educativo.

(61) Con la misma argumentación desarrollada por el TS, en la sentencia de 2 de julio de 2003, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede Valladolid), de 30 de septiembre de 2011, rec. 782/2010 (JUR 2011, 374723), ha entendido que también los Museos que están en inmuebles propiedad del Estado deben gozar de exención, pues están afectos a los servicios educativos. Expresamente se afirma que «en el art. 1 del Reglamento de Museos de Titularidad Estatal y del Sistema Español de Museos (RD 620/1987) se definen los museos en una dicción semejante a la del art. 59.3 de la Ley del Patrimonio Histórico Español, que enlaza su destino no solo con la cultura sino también con la educación, y entre sus fines el art. 2 hace referencia a la investigación, divulgación y actividad didáctica de sus contenidos culturales».

tel, en el caso de la Guardia Civil o Pabellones vivienda en el de funcionarios de prisiones— en relación con la prestación del servicio. Esta, y no otra característica, es lo que convierte a la exención en objetiva. En esta línea el TS ha anulado las sentencias que incurrían en la referida confusión.

Si las exigencias del servicio penitenciario o de seguridad ciudadana o de defensa determinan la inmediata reacción de los funcionarios que los prestan, las casas vivienda próximas a los recintos en los que se prestan los servicios también están afectadas a él, disfrutando de la exención (62).

Por el contrario, si los inmuebles no cumplen con la función que es fundamento de la exención, sino que se utilizan para otras funciones diferentes, no cumplirán con la afectación, directa que en este sentido se revela como exclusiva para el servicio, dejando de estar exentos siempre que no se pueda identificar los lugares en los que tienen lugar la prestación de los servicios exentos de forma exclusiva. Así, por ejemplo, el edificio de Gobierno Civil no está exento porque en él se ejercen diferentes competencias entre las que se encuentran, pero sin carácter exclusivo, la de responsabilidad política y más alta autoridad gubernativa provincial en materia de seguridad ciudadana. En los términos de las SSTS de 29 de junio de 2001, 2 de octubre y 2 de noviembre de 2002, la mezcla de funciones, sin acreditar distinción

(62) Expresamente lo explica el TS en sentencia de 17 de septiembre de 2003: no compartimos el criterio sustentado por el Tribunal de instancia porque se trata de inmuebles destinados al servicio público del Estado y que vienen a formar un conjunto con la prisión, aunque no estén incluidos en su recinto, pues albergan pabellones-vivienda y están destinados exclusivamente al uso de los funcionarios destinados en el Centro Penitenciario, en virtud de los cometidos que desempeñan en el Centro y de las necesidades de permanencia e intermediación que les son exigibles por razón del servicio; por ello, sin duda, fueron construidos simultáneamente con el Centro Penitenciario, porque están directamente afectos a ese servicio penitenciario de Badajoz. La construcción simultánea del establecimiento penitenciario y de pabellones-vivienda para el uso exclusivo de los funcionarios destinados al servicio del establecimiento no permite negar a tales pabellones el carácter de parte integrante del complejo que constituye el Centro Penitenciario de Badajoz sin violentar la finalidad misma de la obra. Criterio que es reiteración del ya expresado en la sentencia del mismo Tribunal Supremo, de 24 de marzo de 2001, al que se refiere la anterior, que consideró exentas: «del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas las 50 viviendas para funcionarios destinados en el Centro Penitenciario de Almería, en los modernos Centros Penitenciarios no cabe incluir sólo las celdas, patios y comedores destinados a los internos, sino que se componen de otras edificaciones de destino diverso, no sólo construidas para el uso de los penados, sino de quienes prestan sus servicios en la prisión y en razón de la naturaleza de tales servicios. No cabe duda que cuando la Administración penitenciaria afecta unas viviendas al uso de los funcionarios destinados en un Centro Penitenciario, aunque no estén dentro del propio recinto del complejo carcelario, no lo hace para el beneficio particular de los servidores públicos destinados en él, sino para situarlos en la intermediación de su delicado trabajo y facilitar, de esta manera, su destino y disponibilidad para el servicio. En la misma línea pueden citarse las Sentencias de esta Sala del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2001 y de 1 de marzo de 2003, en las que la cuestión controvertida era la exención en el IBI de los inmuebles destinados a viviendas de miembros de la Guardia Civil y sus familias que formen parte, ya sea de manera directa o discontinua, de los Acuartelamientos de dicho Instituto. En ambos casos se reconoce la exención en el IBI de los inmuebles destinados a viviendas de los miembros de la Guardia Civil y sus familias «porque su utilización como tales viviendas obedece a la mejor y más eficiente prestación del servicio de seguridad ciudadana y a la vinculación que dicha utilización presenta con la función pública desempeñada por sus ocupantes. Es evidente que análogas consideraciones pueden hacerse respecto a los funcionarios de prisiones y a las viviendas que se les asignan por razón de su destino y servicio.»

de los espacios a que se destinan, impide el reconocimiento del requisito expresado de que la adscripción pueda calificarse de directa. Otra cosa sería que se pudieran identificar las dependencias del edificio en el que tienen lugar la competencia de seguridad ciudadana.

b) Los bienes *comunales* y los montes vecinales en mano común.

Los bienes comunales son un *tertium genus*, distinto de los bienes de uso y servicio públicos y de los bienes patrimoniales. No encuentran parangón en la normativa estatal, hallándose únicamente en el ámbito local y, como destacan algunos autores, la Ley no los define por el dato de la titularidad dominical, sino en función de su aprovechamiento y disfrute en régimen de explotación colectiva y comunal: el aprovechamiento y disfrute de los bienes comunales se efectuará preferentemente en régimen de explotación colectiva y comunal (art. 75 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local) (63).

Los montes vecinales en mano común son bienes comunales en los que se da un aprovechamiento más inmediato y reducido por un grupo vecinal más próximo a aquéllos. Son, por definición legal, propiedades privadas que se rigen por su Ley especial y supletoriamente por el Código Civil, si bien de su régimen jurídico no han desaparecido los rasgos administrativos, propios de los bienes comunales: indivisibilidad, inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad (64).

c) 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.

La exención no se reconoce sin más sino que se remite a los términos previstos en otra norma distinta, que será, para el caso de la Iglesia, el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, o el que, en su caso, se haya suscrito con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas legalmente reconocidas.

En particular y en el caso de la Iglesia Católica, el Acuerdo entre el Estado y la Santa Sede define con claridad dos regímenes tributarios diferenciados en función de la configuración subjetiva de las entidades integradas

(63) PARADA, R., siguiendo a NIETO, A., subraya que se deja sin calificar a los bienes comunales que el Texto Artículo de la Ley de Régimen Local de 1955 categóricamente, incluía dentro de los bienes patrimoniales, asignando su titularidad al municipio. Subraya PARADA que aparece muy confuso el problema de la titularidad de los mismos, «pues de una inicial consideración como res communis ómnium, parece que aquella se atribuye a medida que se consolida la organización municipal al Concejo, como representante de la totalidad del pueblo o de un grupo vecinal dentro de él. *Derecho administrativo, III, Bienes Públicos. Derecho urbanístico*. Marcial Pons, Madrid, 1990, pp. 52 y 53.

(64) PARADA, R., *Derecho Administrativo...*, op. cit., p. 58.

en ella. Así, las entidades enumeradas en el artículo IV(65) disfrutarán de un régimen ad hoc, previsto para ellas expresamente en el mismo Acuerdo, sin que tenga matiz alguno en la normativa interna. Para el resto de sujetos, esto es, para las enumeradas en el artículo V(66), el régimen que el ordenamiento español prevea, con carácter general, para las entidades sin ánimo de lucro, correspondiéndoles los beneficios que se concede a las entidades benéfico-privadas.

Existe, pues, una dualidad de regímenes. El del Acuerdo para la Iglesia y resto de entidades del art. IV y el previsto para la normativa interna para las entidades benéfico-privadas, que será de aplicación a los supuestos del art. V. Con lo que, al menos en teoría, podría ocurrir que la normativa interna llegara a establecer un régimen más beneficioso para esas entidades benéfico-privadas y de rechazo, para las del art. V— que el previsto en el mismo Acuerdo para las entidades del artículo IV. Esta posibilidad, sin embargo, fue rechazada en su día por la interpretación administrativa(67).

Si aplicamos lo establecido en el Acuerdo, está claro cuál es el ámbito del beneficio, pues allí se ordena que las entidades del artículo IV disfrutarán de una exención *total y permanente* en la Contribución Territorial Urbana(68) para los siguientes inmuebles:

- 1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- 2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
- 3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- 4) Los Seminarios destinados a la formación del Clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casa o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

De acuerdo con el Acuerdo, quedan fuera de los términos de la exen-

(65) El artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, en su apartado primero, establece que una serie de exenciones para «La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas».

(66) El Artículo V del Acuerdo incluye a las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV del Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social.

(67) La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, explicaba, en su número primero que «Las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo.»

(68) Referencia que la propia Dirección General de Tributos ha entendido referida al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

ción todos los inmuebles que, siendo de titularidad de las entidades del art. IV, no estén vinculadas a estas finalidades descritas. Sin embargo, la claridad de este precepto se ve enturbiada por las previsiones aplicables, contenidas en la normativa referida a las entidades benéfico-privadas. Normativa que, según el Tratado, resultaba de aplicación a las entidades del artículo V.

El legislador interno, en cambio, parece haber ido mucho más lejos de lo que, con arreglo al Acuerdo, resultaba exigible por las entidades del artículo V.

En esta línea, la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, ordena(69) que resultarán de aplicación a la Iglesia Católica los beneficios fiscales previstos para los tributos locales. En concreto, el artículo 15.1 establece que «estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades».

Precepto este último que, según la doctrina administrativa(70), se interpreta en el sentido de considerar que ni los bienes no afectos a explotaciones económicas, ni los afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades por aplicación del artículo 7 de la Ley 49/2002, deben tributar en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En todo caso, quedan excluidos del ámbito de la exención los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas no se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades. Ello, sin duda, se puede traducir en un reconocimiento de la exención mucho más amplio que el del Acuerdo del Estado con la Santa Sede, pues, en opinión de la Administración, hasta los inmuebles arrendados por estas entidades a terceros podrán quedar exentos del IBI(71).

Dicha interpretación amplia no ha sido plenamente confirmada por las sentencias de los Tribunales, quienes considerando la exención como mixta tanto si se atiende a los Acuerdos de la Santa Sede(72) o a la normativa

(69) Es la Disposición Adicional 9ª la que ordena que «el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior».

(70) Así lo entiende la Consulta Vinculante V2685-09, de 14 de diciembre de 2009 (JUR 2010, 23921), de la Dirección General de Tributos.

(71) Subraya la DGT en la Consulta Vinculante V2685-09, de 14 de diciembre de 2009, que «La aplicación de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles regulada en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 sólo se ve afectada por las actividades realizadas por el sujeto pasivo titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades que pueda llevar a cabo el arrendatario del inmueble en el caso de que todo o parte del inmueble gravado se ceda en arrendamiento a un tercero. Es decir, que si el inmueble propiedad de la entidad sin fines lucrativos que cumpla los requisitos y esté acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002 se encuentra arrendado a un tercero, esto no obsta para que le resulte aplicable la exención regulada en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002, con independencia de la actividad que realice el arrendatario.»

(72) Así lo afirma expresamente la sentencia 1744/2007, de 28 de noviembre de 2007, rec. núm. 281/2006 (JUR 2008, 118895), del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, al considerar que «la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles

reguladora de la tributación de las entidades sin ánimo de lucro(73), concluyen que si los inmuebles no están dedicados a una de las finalidades concretas relacionadas con su actividad apostolar:—destinar el inmueble a fines de culto, sustentación del clero, educación, apostolado, ejercicio de la caridad, etc(74)—, sino a otras diferentes—el arrendamiento a terceros, por ejemplo,—habrán de tributar con normalidad.

A juicio de alguna resolución judicial(75), esta consideración de la exención como una figura mixta y no subjetiva encuentra acomodo en la misma jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 16 de junio de 2000, recurso de casación 6960/1999 [RJ 2000, 6842])(76), quien subraya expresamente:

las exenciones que antes se han calificado de autónomas o directas, aun referidas a lo que constituye el núcleo esencial de la Iglesia Católica, solo pueden reconocerse si se refieren a inmuebles con destino determinado (templos, capillas, residencias de Obispos y Sacerdotes, locales destinados a oficinas curiales, seminarios, edificios destinados primordialmente a casas o conventos, etc.), con lo que quiere significarse que el destino de los bienes objeto de gravamen, o cuyas transacciones sobre ellos los determinan, es elemento esencial, incluso, para estas entidades que tienen un régimen independiente de exenciones por ser las constitutivas del núcleo básico de la Iglesia Católica y fue, precisamente para que estas entidades no tuvieran un régimen de exenciones más limitado que el reconocido a las asociaciones y entidades religiosas no integrantes de ese núcleo básico —las del art. V—, para lo que la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 extendió a las primeras el régimen de exención por remisión reconocido para estas últimas, pero entonces, lógicamente, en los mismos términos y con las mismas condiciones a estas aplicables(77).

respecto de los bienes de los que la Iglesia Católica sea propietaria o titular no tiene una naturaleza subjetiva, sino mixta, exigiéndose para la misma la concurrencia de diversos presupuestos, tanto subjetivos como objetivos. Además, la exención puede proceder de la aplicación del artículo 64 LHL, que se remite al Acuerdo con la Santa Sede de 3 de enero de 1979, o de la aplicación de la normativa sobre entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002, de 23 de diciembre). En una línea similar parece ir la sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo Número 2 de Ourense, de 17 de enero de 2013.

(73) De lo previsto en la Disposición Adicional 9ª se desprende que el artículo 15 de la Ley 49/2002 es aplicable a la Iglesia Católica. Dicho precepto establece que: «Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.»

(74) Se refiere a las finalidades incluidas en el artículo IV, apartado A), del Acuerdo de 3-1-1979.

(75) Sentencia 1744/2007, de 28 de noviembre de 2007, rec. núm. 281/2006, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

(76) Así lo entiende también la sentencia 1744/2007, de 28 de noviembre de 2007, rec. núm. 281/2006 (JUR 2008, 118895), del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

(77) El Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de junio de 2000 (como ya hacía la sentencia de 26 de noviembre de 1991), dictada en interés de ley (recurso de casación 6960/1999 [RJ 2000, 6842] y también la de o en la sentencia de 10 de marzo de 2001, rec. 9550/1995 [RJ 2001, 7225]), a efectos del régimen jurídico de las exenciones, distingue entre las entidades enumeradas en el art. IV ((la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas) y las incluidas en el art. V, que son las Asociaciones y entidades religiosas no incluidas en el artículo

d) Los de la Cruz Roja Española.

Según esta redactado el precepto, es la única de las exenciones obligatorias que se presenta con claridad con los caracteres de una exención subjetiva pura(78), total y absoluta, ya que se disfruta en función de la naturaleza del sujeto titular de los bienes —o derechos que sobre ellos recaen—, con independencia de que estén efectivamente afectos o no al cumplimiento de los fines fundacionales de su propietario. De ahí que, para evitar que puedan llegar a beneficiarse de la exención inmuebles que no se destinan a los fines directamente protegidos por el ordenamiento, debería exigirse, al igual que ocurre con los demás supuestos de exenciones, un fundamento objetivo, que otorgue la exención en función de la finalidad que dichos inmuebles atienden y no de quién sea su titular(79).

e) 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 Ley de Haciendas Locales, como cualquier otra Ley, ha de aplicarse de acuerdo con lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que formen parte del ordenamiento interno(80) según dispone la Constitución y se reitera en el art. 1.3 TRLHL). Sin embargo, esta previsión adquiere todo sentido si la vocación del precepto regulador de las exenciones es la de agrupar en un solo texto todos los supuestos de exención.

Anterior que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social. La distinción de régimen jurídico consiste en lo siguiente: «Para las primeras, [...] reconoce unas exenciones, calificables de directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas en el Ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos. Para las segundas, reconoce las exenciones previstas en la legislación fiscal española a entidades que desarrollen actividades afines a las que por aquellas se lleven a cabo, en concreto, a las entidades sin fin de lucro y a las entidades benéfico-privadas en todo caso.»

(78) Si bien autores como, por ejemplo, IZARD ANAYA, B. consideran que también es una exención exclusivamente subjetiva la correspondiente a los bienes comunales y a los montes en mano común. Vid. *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Op. cit.*, pp. 51 y siguientes.

(79) Informe para la reforma de la financiación de las HHLL. Op. cit., pág. 55. La doctrina corrige esta configuración de la exención como puramente subjetiva, acotándola a los inmuebles afectos a las actividades propias de la entidad, si bien hay que recordar que podría suponer una interpretación restrictiva de los inequívocos términos legales de su establecimiento. Entre otros autores que postulan una interpretación que la haga más acorde con su finalidad, GARCÍA NOVOA, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, VV. AA, MP, Madrid, 1993, p. 629, MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Régimen tributario del mecenazgo en España*, Madrid, La Ley-Actualidad, 1996, p. 161, CHECA GONZÁLEZ, C. *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*. MP. 2000, Madrid, p. 42. IZARD ANAYA, B. entiende que no hay unanimidad en la doctrina respecto a si es la exención es puramente subjetiva o mixta, si bien es mayoritaria la tesis de su carácter subjetivo. El carácter mixto es defendido por GARCÍA NOVOA y MARTÍN FERNÁNDEZ. Vid. *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: op. cit.*, pp. 61 y 62.

(80) En este sentido, no es necesario señalar que si algún Tratado o Convenio Internacional establece una exención a favor de un determinado sujeto, bastando la previsión del art. 1.3 TRLHL, que incluye lo que representa una tónica de la delimitación del ámbito territorial de aplicación de las normas tributarias —IRPF, IS e IRNR—.

f) La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas(81), 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.

g) 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.

h) Exenciones de los inmuebles de las *Entidades sin fines lucrativos*.

Aunque una de las finalidades de la refundición de las disposiciones vigentes en 2004 era la agrupación de las exenciones, no llegó a conseguirse, pues todavía hay supuestos que quedaron fuera. Así, por ejemplo, ninguna referencia se ha incluido en el TRLHL a la exención prevista para las entidades sin fines lucrativos, como habría sido deseable(82), evitando que algunas exenciones queden extravagantes, al regularse en una normativa específica.

De ahí que el TRLHL no se haya referido expresamente a la exención de la que disfrutaban los bienes inmuebles de las entidades sin ánimo de lucro, pero si su normativa específica, reguladora de este tipo de entidades(83), estableciendo una indudable exención objetiva en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que *exime de tributar a los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos*, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Teniendo en cuenta la generosidad con que se regula la exención de las explotaciones económicas en el Impuesto sobre Sociedades en relación con su regulación anterior —que era la Ley 30/1994—, el número de sujetos que se verá beneficiado de la exención en el IBI también será elevado(84). A

(81) Esa determinación reglamentaria es el Real Decreto 378/1993, de 12 de marzo, que, en sus Anexos 1, 2 y 3 enumera esas especies de crecimiento lento.

(82) Informe para la Reforma de la financiación de las HHLL, *op. cit.*, p. 56.

(83) Art. 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

(84) El art. 7 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo establece la exención, en el IS, de las siguientes explotaciones económicas, cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1.ª Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
- e) Asistencia a minorías étnicas.
- f) Asistencia a refugiados y asilados.

diferencia de los requisitos exigidos a los bienes por la normativa anterior para gozar de exención, sólo se exige que estén afectos a explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades. No se exige, al menos directamente, que los bienes no se hallen cedidos a terceros mediante contraprestación, si bien es difícil imaginar que, en la práctica, un bien cedido esté afecto a una de las explotaciones económicas declaradas exentas del IS, salvo aquellas definidas por la normativa como de «escaso valor», que se caracterizan por tener una importe neto de su cifra de negocios inferior a 20.000 € —art. 7 Ley 49/2002—.

El disfrute de esta exención está condicionado a que la entidad, tras

- g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- i) Acción social comunitaria y familiar.
- j) Asistencia a ex reclusos.
- k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- m) Cooperación para el desarrollo.
- n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

comprobar que reúne los requisitos para su disfrute(85), haya optado expresamente por acogerse al régimen especial previsto en el Título II de la Ley de Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo, respetando los requisitos temporales y formales previstos reglamentariamente, comunicando dicha opción al Ayuntamiento del término municipal en que están enclavados los bienes a los afectará la exención -art. 15.4 Ley de Fundaciones y 2.2. de su Reglamento-

La normativa reglamentaria que desarrolla la Ley de Fundaciones, ha establecido que la forma de comunicarse la opción será la correspondiente declaración censal -art. 1.1 RD 1270/2003, de 10 de octubre-, debiéndose presentar en la Delegación de la AEAT en cuya circunscripción este situado su domicilio fiscal. Presentada la declaración censal sobre el ejercicio de la opción, se habrá de comunicar -con copia aquella declaración- al Ayuntamiento para que la exención del IBI surta efectos.

Sólo después de haberse presentado la declaración censal en la AEAT y haberlo comunicado al Ayuntamiento competente por la localización de los bienes que gozarán de exención, la entidad sin fines lucrativos podrá disfrutar de la exención del IBI. Teniendo en cuenta que el IBI tiene períodos impositivos y que el devengo se sitúa al principio de ellos, la exención del IBI se producirá, normalmente, con posterioridad al devengo, pudiéndose producir antes o después de que se haya abierto el período de pago voluntario. Si ocurre antes, el pago no se producirá, ya que la exención desplegará sus efectos completos. Sin embargo, cuando la presentación de la declaración censal y su comunicación al Ayuntamiento se produzca con posterioridad, se plantea la duda de si la entidad tendrá derecho a la devolución o no, teniendo en cuenta que el pago, cuando se realizó, era preceptivo, y, por tanto, no se podía calificar como pago indebido(86).

El régimen especial de exención al IBI se aplicará en todos los períodos posteriores, al menos mientras el sujeto pasivo no renuncie a su aplicación.

(85) Los requisitos están regulados en el art. 3 LF, pudiendo resumirse, básicamente, de la forma siguiente: 1º) Han de perseguir fines de interés general. 2º) Deben destinar a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las rentas de explotaciones económicas que desarrollen, de las derivadas de la transmisión de sus bienes y derechos y los ingresos netos -deducidos los gastos- que obtengan por cualquier otro concepto. 3º) La actividad realizada no debe consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad. 4º) Los fundadores, patronos, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquier de ellos no deben ser los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades. 5º) Los cargos han de ser gratuitos. 6º) En caso de disolución, su patrimonio se debe destinar en su totalidad a alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo. 7º) Deben inscribirse en un registro especial. 8º) Cumplirán obligaciones contables y de rendición de cuentas que señale la normativa específica, debiendo elaborar anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

(86) GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO, J., Art. 58 en VV AA *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales*, subrayaba esta retroactividad del régimen que sólo se producía en 1994 y no en los posteriores, en los que se retrasaba al período posterior al reconocimiento administrativo, si bien la Ley reconocía expresamente el derecho a la devolución, que habría de solicitarse en el plazo de tres meses desde la aprobación de la Ley. Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 726.

La renuncia, que también habrá de realizarse en la correspondiente declaración censal, surtirá efecto a partir del período impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, siempre que entre la presentación y comunicación haya transcurrido un mes. En caso contrario, la renuncia producirá efectos en el segundo período impositivo que se inicie tras la presentación.

El incumplimiento de alguno de los requisitos que condiciona la aplicación del régimen especial, determinará la obligación de ingresar la cuota del IBI -junto con la del resto de impuestos-, y los intereses de demora que procedan. Cabría pensar, al respecto, que si el incumplimiento se produce una vez devengado el impuesto, pero antes de que se inicie el período voluntario de pago del tributo, no habrá que liquidar intereses de demora, ya que, en puridad, no se habrá producido el retraso que legitima la exigencia de indemnización. Por tanto, dependiendo de cuándo se produzca el incumplimiento y de cuándo la ordenanza de cada Ayuntamiento haya determinado el período voluntario de pago, se podrán devengar intereses de demora.

i) Exenciones de duración limitada que ya no precisan ser rogadas, al dispensarlo expresamente la normativa en vigor.

En este apartado tienen cabida todas aquellas exenciones que se han mantenido como Derecho transitorio en las sucesivas reformas que ha experimentado el IBI desde su promulgación, cuando sustituyó a las Contribuciones Territoriales y derogó el generoso abanico de supuestos exonerados de gravamen que las caracterizaba. Así la DT 2ª.2 de la LRHL mantenía la vigencia de las exenciones que tuvieran una duración determinada y limitaba la de aquellas que no la tuvieran hasta el 31 de diciembre de 1992(87). Esta previsión suponía que a la entrada en vigor de la Ley 51/2002 sólo pudieran estar vigentes aquellas exenciones cuya regulación las sometiera a un plazo dilatado de duración, aunque se previera su extinción. De ahí que esta Ley se haya visto en la obligación de regular su continuidad como Derecho transitorio, manteniendo su vigencia hasta su extinción. En definitiva, puede concluirse que las exenciones con término fijo de expiración continuarán vigentes hasta que ese momento, con una salvedad que afecta a su disfrute: si fuera preceptiva su solicitud, desde la entrada en vigor de la Ley 51/2002, dejará de serlo(88).

Se completa el elenco de exenciones que no precisan solicitud ni apro-

(87) La Disp. Trans. Segunda de la LRHL establecía que «quienes a la fecha de comienzo de aplicación del IBI gocen de cualquier clase de beneficio fiscal en la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria o en la Contribución Territorial Urbana, continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar, hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive».

(88) La Disp. Trans. Tercera de la Ley 51/2002 establece: 1. Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles reconocidos a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, cuyos supuestos de disfrute se encuentren recogidos en este texto refundido, se mantendrán sin que, en caso de que tengan carácter rogado, sea necesaria su solicitud. Se mantendrán hasta la fecha de su extinción aquellos beneficios fiscales reconocidos en dicho Impuesto cuyos supuestos de disfrute no se recogen en este texto refundido, con excepción de la exención prevista en el párrafo k) del art. 64 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que queda extinguida a su entrada en vigor.

bación de la Corporación con dos supuestos, que son fiel exponente del principio de autonomía municipal, al disponer que los ayuntamientos, si lo estiman oportuno —siendo pues potestativo—, podrán declarar exentos los inmuebles en dos supuestos adicionales, eso sí, *mediante la correspondiente Ordenanza fiscal*:

a) Aquellos de que sean titulares los *centros sanitarios de titularidad pública*, siempre que los mismos estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros(89). La Ordenanza habrá de regular el resto de elementos sustantivos y formales.

Queda así suficientemente delimitado el ámbito objetivo y subjetivo de la exención para el caso de que los Ayuntamientos decidan aplicar la exención a los centros sanitarios que radiquen en su demarcación municipal.

b) Los inmuebles rústicos y urbanos cuya *cuota líquida no supere la cuantía mínima* que se determine mediante ordenanza fiscal(90).

Esta exención tiene como fundamento evitar que el coste del desarrollo de la gestión tributaria no acabe superando el producto o rendimiento del tributo para determinados supuestos en que la cuota tributaria obtenida va a ser extraordinariamente reducida. Son razones de eficacia y economía en la gestión recaudatoria las que sustentan el umbral de la exención. Sin embargo, a diferencia de lo que se aconsejaba en el Informe para la reforma de la financiación de las HHLL, la Ley del Impuesto, no ha introducido límite máximo alguno(91) al remitir a las Haciendas Locales la fijación de la cuota tributaria mínima que no es rentable recaudar, con lo que el ámbito de autonomía municipal en este ámbito es máximo.

También gozará de exención la titularidad de derechos sobre los siguientes inmuebles, si bien su disfrute se condicionará a *solicitud previa del contribuyente*.

(89) Fue el artículo 18 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el que se refería de forma expresa a la exención a favor a los centros sanitarios de titularidad pública añadiendo un párrafo final al artículo 64 de la Ley de Haciendas Locales. IZARD ANAYA, B. quien considera que es una exención exclusivamente subjetiva la correspondiente a los bienes comunales y a los montes en mano común. Vid. *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*: el RDLeg. 2/2004 y demás Normas de Aplicación. Thomson, *op. cit.*, p. 82.

(90) Se puede entender que esta exención es sucesora de otra anterior, prevista con carácter obligatorio y general, introducida en la LRHL de 1988 por la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que la doctrina calificaba como mínimo exento del IBI. Este mínimo consistía en que estaban exentos del IBI los bienes cuya base imponible fuera inferior a 100.000 pts. si eran de naturaleza urbana y 200.000 pts. si eran de naturaleza rústica, pero en este último caso, el límite se aplicaba para cada sujeto pasivo a la base imponible correspondiente a la totalidad de sus bienes rústicos sitos en el Municipios. Ello introducía agravios en la cuantía de los mínimos en función de la naturaleza de los mismos y de su ubicación en uno o varios términos municipales, por lo que fueron muy criticados, aconsejando su modificación o supresión. AEDAF. «Problemas que deben ser resueltos o eliminados de nuestro sistema tributario», Revista Técnica Tributaria, n.º 29, 1995, p. 89. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, 2ª edic. Valladolid, Lex Nova, 1995, p. 100. CHECA GONZÁLEZ, C. *Los tributos locales...*, *op. cit.* pp. 46 y 47.

(91) Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, *op. cit.* p. 56.

a) Los 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(92), siempre que:

«a') en el momento del devengo del impuesto *mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados*(93) y no hubiesen sido privados efectivamente de dicha condición por haber incurrido en alguna de las causas de extinción o rescisión previstas en el RD 2377/1985, de 18 de diciembre; ni desafectadas las unidades objeto de exención a los fines de enseñanza protegible en régimen de concierto.

b') ostenten la condición de sujetos pasivos del IBI en relación con los edificios ocupados por cada centro de referencia, a cuyo efecto la titularidad de los bienes o derechos objeto de exención deberá estar necesariamente vinculada con la finalidad educativa del centro acogido al correspondiente concierto educativo, comprendiéndose entre las finalidades educativas, además de las docentes, todas las de los servicios complementarios de comedor escolar, de asistencia sanitaria al alumno y los demás que sean declarados necesarios en virtud de una norma de rango suficiente.»

En relación con las dependencias de dichos centros concertados, amparadas por la exención cuando son objeto de cesión a terceros, la Administración ha precisado el ámbito de la exención distinguiendo si dicha cesión es permanente o esporádica, para concluir que sólo en este último caso puede considerarse la dependencia incluida en la exención(94).

(92) Esta exención se introdujo por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico y de la protección del desempleo, que fue objeto de desarrollo reglamentario, por el RD 2187/1995, de 28 de diciembre, cuyos requisitos que delimitan la exención no se han incorporado a la regulación legal, como habría sido deseable, según el *Informe para la reforma de la financiación de las HH LL op. cit.*, p. 56. Esta misma norma reglamentaria, en su art. 2 regula la documentación que los centros educativos con régimen de concierto han de presentar y a qué órganos han de dirigirla para el disfrute de la exención.

(93) Teniendo en cuenta que los conciertos se suscriben por cursos académicos, que comienzan en septiembre, la referencia al momento de devengo para el disfrute de la exención determina que, en el año en que se suscribe el concierto por primera vez, el impuesto ya se haya devengado, por lo que el centro no pueda disfrutar de la exención, mientras que en el año en que finaliza el concierto, la exención se disfrutará durante todo el ejercicio, a pesar de que a partir de septiembre el curso académico ya sea no concertado. RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA, *Ley reguladora de las Haciendas Locales, op. cit.*, p. 371.

(94) La Resolución de la DGT de 24 de octubre de 1996 indica que las superficies de los centros de enseñanza, total o parcialmente concertados, distintas de las aulas, comedores y habitaciones destinadas a la asistencia sanitaria, tales como vestíbulos, despachos del profesorado, salón de actos, espacios deportivos, piscinas y patios de recreo, deben entenderse comprendidos en la exención siempre que tales superficies se encuentran vinculadas a la prestación del servicio de enseñanza que se realicen dichos centros y sean del uso exclusivo de los mismos, puesto que en el propio RD 1004/19912, de 14 de julio, sobre requisitos mínimos de los Centros docentes no universitarios, se considera a tales superficies como necesarias e indispensables para la prestación de la actividad docente, no perdiendo virtualidad esta afirmación por el hecho de que alguna o algunas de tales superficies puedan ser objeto de arriendo o de cualquier otra cesión de uso, retribuida o no, a favor de terceras personas, siempre que dichas cesiones de uso tengan un carácter eventual y concreto, puesto que ello no impide el que habitualmente se destinen a la actividad educacional realizada por el centro docente. No es aplicable la exención, cuando la cesión de uso a favor de tercero se realiza por el Centro concertado de forma permanente, ya que en este caso la superficie cuyo uso se cede deja de estar disponible para que el Centro la utilice en el ejercicio de su actividad.

Para conocer la función de cada una de las dependencias de los centros concertados y poder controlar el disfrute de la exención, tal información habría de tener acceso al Catastro Inmobiliario.

En todo caso, la pérdida de ingresos que esta exención provoque para las arcas municipales, habrá de ser compensada por el Estado, siguiendo el procedimiento regulado reglamentariamente(95).

Por último, no ha dejado de llamar la atención que los inmuebles de los centros privados que disfrutan del régimen de concierto disfruten de exención, mientras que los bienes inmuebles de las Universidades, durante mucho tiempo, han debido tributar al no tener cabida en el ámbito de la exención prevista en el apartado a) del vigente art. 62 del TRLHL. El Tribunal Constitucional, en una reciente sentencia, oponiendo como pretexto procesal el que las personas jurídicas no tienen acceso al recurso de amparo aunque sea por vulneración de un derecho a la igualdad, ha eludido pronunciarse sobre la cuestión de fondo, que consistía en la discriminación de la Universidad en general frente a los centros privados concertados(96).

b) Los *declarados* expresa e individualizadamente *monumento o jardín histórico* de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida en el artículo 9 de la Ley del Patrimonio Histórico Español, e insertos en el Registro General, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la Ley.

La exención sólo alcanzará en las zonas arqueológicas, a los bienes incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico, y en los sitios o conjuntos históricos, a los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años, estando debidamente catalogados.

Sin embargo, todos estos bienes inmuebles no estarán exentos 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 entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales(97).

(95) Art. 4 del RD 2187/1995, de 28 de diciembre, que desarrolla la Ley 22/1993.

(96) STC 240/2001 (RTC 2001, 240), de 18 de diciembre, donde el Tribunal Constitucional reitera su negativa a que las personas jurídicas puedan considerarse titulares de derecho a la igualdad alguna, ya que el artículo 14 CE se refiere únicamente a los ciudadanos. Según el Tribunal, «Sólo cuando se ha tratado de desigualdades "en la aplicación de la ley", y por su íntima conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva (que también se lesiona por tratamientos jurídicos arbitrariamente desiguales), se ha admitido, en ocasiones, su lesión, sobre la base de que, dado que un rasgo esencial del Estado de Derecho es el sometimiento de los poderes públicos a la jurisdicción, la situación de éstos frente a la misma no se ha considerado radicalmente diferente a la de los particulares y, en consecuencia, las mismas razones que justifican la viabilidad de la invocación del derecho a la tutela judicial efectiva por parte de los entes públicos han de aplicarse a los supuestos de desigualdad en la aplicación judicial de la Ley en los que está en juego, no sólo el art. 14 CE, sino también, en todo caso, el art. 24 CE (STC 100/1993 [RTC 1993, 100], de 22 de marzo, FJ 2).»

(97) Con esta previsión, introducida por la Ley 16/2012, se trata de evitar el aprovechamiento de la exención por quienes utilizan los inmuebles integrantes del citado Patrimonio

c) 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 tendrá una duración de quince años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.

La finalidad de esta exención es clara: es necesario favorecer la repoblación forestal o la regeneración forestal. De ahí que, hasta un plazo máximo de quince años, los terrenos en los que se realice tal actividad quedarán exentos de tributar en el IBI.

III. SUJETOS PASIVOS

1. CONTRIBUYENTES

Son *sujetos pasivos*, a título de *contribuyentes*, las personas naturales, jurídicas o entidades sin personalidad del art. 35.4 LGT, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible del impuesto —art. 63.1 TRLHL—. Además, no puede olvidarse que la titularidad de un determinado derecho por el orden en que aparece gravado —art. 61.1 TRLHL— excluye la existencia de otros sujetos pasivos al producirse el efecto de no sujeción. Así, si un bien inmueble estuviera afecto a una concesión, o sobre el mismo se hubiera constituido algún derecho de superficie o de usufructo, sólo tendría la condición de contribuyente el concesionario, el superficiario o el usufructuario, sin que el propietario resultara gravado por el tributo.

Por tanto, salvo concurrencia en el título de la misma condición —varios titulares dominicales o del resto de derechos gravados—, sobre un mismo bien no podrán confluir varios contribuyentes, y, además, éstos lo serán únicamente por ser titulares dominicales o de otros derechos reales incluidos en el hecho imponible. Esto es, sobre un bien inmueble no podrá exigirse el impuesto a sujetos que tengan títulos diferentes. Por cada inmueble, habrá un contribuyente o, en el caso de condominio o comunidad en el resto de derechos reales gravados, podrá haber varios sujetos gravados pero nunca por títulos distintos.

Repárese en que aunque existan varios concesionarios —sobre un mismo BICE, por ejemplo— cada concesión recaerá sobre una parte de la superficie del bien. Situación ésta que teóricamente también puede producirse si, sobre varias partes de un mismo bien, se constituyesen otros tantos derechos de superficie o de usufructo.

Expresamente lo regula el legislador, al menos en relación con los BICE's, pues cuando la condición de contribuyentes recaiga en uno o en varios, cada uno de ellos lo será por su cuota, que se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie concedida y a la construcción directamente vinculada a cada concesión —art. 63.2 TRLHL—.

Así, pues, para desarrollar explotaciones económicas carentes de interés general: No obstante, se introduce una bonificación potestativa para que los Ayuntamientos, si así lo desean, puedan continuar beneficiando fiscalmente a dichos inmuebles.

De acuerdo con la preferencia en la sujeción pasiva delimitada por el legislador, serán contribuyentes *por este orden*: los *concesionarios*, *superficiarios*, *usufructuarios* y, en defecto de todos los anteriores, los *propietarios*. La posición jurídica de estos últimos sólo les impone la condición de contribuyentes cuando no concurren con titular alguno del resto de derechos gravados.

No cabe, pues, plantearse, como ocurría con anterioridad al haber un titular de un derecho real de superficie sobre un bien de titularidad municipal, si el Municipio debe considerarse o no como sujeto pasivo del impuesto, porque la existencia de ese mismo superficiario excluye cualquier otro contribuyente que no sea por tal concepto(98).

Cuando se ha constituido un derecho real sobre un bien inmueble, el titular del mismo es el contribuyente, mientras que el propietario, despojado de parte de las facultades inherentes al dominio, no queda sujeto al impuesto. Sin embargo, no queda al margen de la responsabilidad del pago del tributo, ya que por la vía del derecho de afección se podrá declarar responsable de la deuda del sujeto pasivo concesionario, superficiario o usufructuario.

Coherentemente con la configuración de este gravamen unitario por cada inmueble, la normativa establece que todos los sujetos pasivos tributarán con independencia de la naturaleza de su título, poniendo en plano de igualdad al concesionario, superficiario o usufructuario con los plenos propietarios, a pesar de que las facultades que el contenido del derecho de cada uno les otorga no sea ni mucho menos idéntico. En el sistema tributario existen ejemplos en que se produce la distribución del gravamen cuando las facultades dominicales y las de uso y disfrute corresponden a sujetos distintos(99). Sin embargo, esta situación nos recuerda la que se produce en la regulación actual del IRPF, en que, en estos mismos casos la imputación de rentas se produce únicamente respecto de los sujetos que tienen atribuidas las faculta-

(98) Quedan absolutamente al margen supuestos como los que analizó la STS 5 diciembre 1994 (RJ 1994, 10664), que se planteó ya vigente el IBI y en la que el TS estimó que «el concesionario de un terreno de dominio público sobre el que se levantó una construcción (hotel) es sujeto pasivo, pero sólo por el valor de la construcción, ya que el dueño del terreno (El Ayuntamiento de la Coruña) debe pagar el importe correspondiente al suelo por los beneficios que obtiene del suelo la Corporación municipal al percibir un canon concesional», en RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURÍA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, op. cit., p. 381. La resolución del TEAC de 21 septiembre 1994 (JT 1994, 1405) ha subrayado el cambio producido respecto a la concesión en el IBI, en relación con la CTU, en la que sólo se consideraba como sujeto pasivo a los concesionarios por la edificación construida sobre suelo público pero no respecto del suelo en que el edificio se hallaba enclavada.

(99) Otra posibilidad, advierte MERINO JARA, habría sido la de distribuir el valor del bien que se erige como objeto de gravamen entre el titular dominical y el de los derechos reales, siguiendo el esquema que aplica el legislador para otros impuestos como el de Patrimonio o el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 56, posibilidad que, además estuvo presente en la discusión de la LRHL, pero que, en última instancia, no prosperó, según apuntaban GIMÉNEZ-REYNA, E., GUIJARRO ARRIZABALAGA y J. ZURDO RUIZ-AYÚCAR: *situación actual y perspectivas de reforma de la Hacienda Local*, documento de trabajo núm. 31, Fundación FIES, CECA, Madrid, 1988, POVEDA BLANCO, F.: *Manual de los impuestos locales*, op. cit., p. 42, critica la falta de coherencia del fundamento patrimonial del tributo con su atribución íntegra a un sujeto cuando el dominio está desmembrado.

des de disfrute del bien(100). Esta decisión de gravar únicamente al titular del aprovechamiento del bien sin someter a imposición al titular dominical, implica, como apuntábamos, una decisión del legislador acerca de la configuración del objeto del gravamen.

La gran novedad que presenta la regulación de los obligados tributarios a raíz de las últimas reformas, está representada por la introducción de supuestos de sustitución y de repercusión que no existían con anterioridad, viniéndose a añadir a la ya tradicional hipótesis del derecho del arrendador de trasladar al arrendatario la cuota tributaria del impuesto. Posibilidad esta última que sólo estaba regulada en un texto legal de carácter no tributario, como era la LAU, y que no tenía reconocimiento expreso en la normativa del tributo.

Con el reconocimiento expreso de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria conforme a las normas del Derecho común -art. 63.2 TRLHL-, no sólo se le da (101) carta de naturaleza a la traslación potestativa que se venía aplicando y que estaba regulada en la Ley de Arrendamientos Urbanos -LAU, en adelante-, sino que se deja abierta la puerta a que las normas del Derecho privado puedan otorgar al contribuyente esa misma facultad de trasladar la carga tributaria en otros supuestos(102).

Sin embargo, esta repercusión es distinta de la establecida para las Administraciones Públicas y determinados organismos públicos, quienes habrán de repercutir obligatoriamente en los usuarios de bienes demaniales o municipales que, no pudiendo considerarse sujetos pasivos, hagan uso de los mismos mediante contraprestación. Repercusión que analizaremos a continuación.

2. SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE

La regulación de la sujeción pasiva se completa con la tipificación de un supuesto de *sustitución del contribuyente pero sin repercusión*, al concurrir respecto de un mismo bien inmueble de características especiales que tiene parte de su extensión superficial no ocupada por concesiones, el contribuyente propietario con el ente u organismo público al que se halle afectado

(100) El art. 87 TRLIRPF establece una imputación de renta a los titulares de derechos de disfrute, que se calcula precisamente a partir de un porcentaje -1,1% ó 2%- del valor catastral del bien, lo que recuerda al régimen catastral de la Contribución Territorial Urbana establecido en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, en que se gravaban los rendimientos que se podían producir los edificios, estimándose en un 4 por 100 de su valor catastral. Dicha Contribución Territorial Urbana, junto con la Rústica eran impuestos estatales a cuenta del Impuesto General de la Renta de las Personas Físicas y Sociedades.

(101) La Ley 14/2000 reformó el anterior art. 65.2 LRHL, para establecer esta repercusión según el Derecho común.

(102) Aunque no sean muy numerosos, el Derecho privado también establece otros supuestos de repercusión del gravamen. Así, por ejemplo, el art. 1622 del Código Civil, dispone que serán de cuenta del censatario -obligado a pagar los réditos de un censo-, las contribuciones y demás impuestos que afecten a la finca acensuada. También se ha puesto como ejemplo de repercusión el caso de los foros previsto en el art. 1655 del Código Civil.

o adscrito el inmueble, o aquel a cuyo cargo se encuentre su administración o gestión.

En relación con los bienes inmuebles de características especiales (BICES), la normativa local tipifica un supuesto de sustitución que afecta a los concesionarios. Según la LGT -art. 36.3- es sustituto «el sujeto pasivo que, imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma». Concepto que, según la doctrina⁽¹⁰³⁾, se caracteriza por la concurrencia de varias notas:

Una primera estaría representada por la existencia de un presupuesto de hecho diferenciado del que constituye el hecho imponible y que, por imperio del principio de reserva de Ley, también ha de ser claramente explicitado por el legislador. Dicho presupuesto de la sustitución -art. 63.1 TRLHL-, de carácter complejo, está representado por la inexistencia de concesionarios sobre una parte de la superficie del BICE y la atribución o gestión del inmueble a un ente u organismo público. Esto es, al existir una parte del inmueble no afectada por concesiones, el sujeto pasivo contribuyente es, respecto de dicha parte, el titular dominical, que suele ser una Administración territorial que no necesariamente quedará exenta. En consecuencia, habría de ser dicho titular dominical quien hubiera de pagar el IBI correspondiente.

En esos casos, quien está obligado al pago del tributo no es dicho titular dominical sino el sujeto pasivo *sustituto*, esto es, el ente u organismo público al que se halle afectado o adscrito el inmueble o aquel a cuyo cargo se encuentre la administración o gestión del BICE. Este y no otro será quien haya de cumplir tanto la obligación tributaria principal de pago, como las obligaciones formales derivadas del tributo -contenido que caracteriza su condición de sujeto pasivo-. Es la suma de estas obligaciones lo que caracteriza la posición del sustituto, que, además de colocarse en el lugar del titular dominical-contribuyente, implica desplazar a este último de la relación tributaria. Por esta circunstancia, desde que se produzca el presupuesto de la sustitución, sólo existirá un obligado al pago y al cumplimiento de las obligaciones formales; que será el sustituto, dejando fuera al contribuyente.

Dichas obligaciones formales estarán relacionadas con la gestión tributaria del tributo, comprendiendo, entre otras, la de presentar la declaraciones y comunicaciones -art. 29 LGT-. No es admisible que las obligaciones formales incluyan también todas las que tienen que ver con la gestión catastral, donde la sustitución sería más discutible.

Por último, como tercera nota característica de la condición de sustituto que podemos extraer del 36.3 LGT, hay que señalar que tiene la posibilidad de exigir del contribuyente el importe de la obligación tributaria satisfecha. Eso sí, salvo que la Ley, como es el caso, lo impida.

Así, tras tipificar el supuesto de la sustitución, se establece que el susti-

(103) MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 15ª edic. Tecnos, Madrid, 2004, p. 270.

tuto no podrá repercutir en el contribuyente el importe de la deuda tributaria satisfecha.

3. TRASLACIÓN DEL COSTE ECONÓMICO DEL TRIBUTO Y ACTOS DE REPERCUSIÓN TRIBUTARIA

En la regulación del impuesto se reconoce la posibilidad de trasladar el coste económico del tributo a un tercero en dos supuestos concretos, cuya diferencia es evidente a efectos jurídico tributarios. Así, mientras en uno de ellos sí que puede hablarse de una auténtica repercusión tributaria, en cuanto que pueden apreciarse, en su funcionamiento las características de dicho instituto, en el otro no, pues no pasa de ser un mero acto de descarga o traslación del coste económico del gravamen, que no participa de los caracteres de la repercusión tal y como está configurada en la LGT, debiendo considerarse como una mera repercusión económica. A estos dos supuestos nos referimos a continuación.

a) Actos de repercusión tributaria a los cesionarios de los bienes demaniales y patrimoniales que no tengan la condición de contribuyentes.

Este supuesto de traslación subjetiva del gravamen sí que puede considerarse como una auténtica repercusión tributaria, pues en él se da tanto la nota de coactividad como la consistente en que quien repercute el tributo es quien ha realizado el hecho imponible, de manera que no hay particularidades que impidan entender que la obligación tributaria principal sigue el mecanismo jurídico general para su nacimiento.

Su carácter obligatorio implica que las Administraciones Públicas y los entes u organismos públicos a los que se halle afectado o adscrito el inmueble, o aquellos a cuyo cargo se encuentre su administración o gestión, estarán obligados a repercutir la totalidad de la cuota tributaria en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos, hagan uso de sus bienes demaniales o patrimoniales mediante contraprestación, los cuales estarán obligados, a su vez, a soportar la repercusión.

Si los bienes inmuebles patrimoniales o los afectos a un servicio público se hallan cedidos mediante contraprestación, estarán sujetos y no exentos al impuesto. Por ello, en todo caso, habrá un contribuyente que será el titular y habrá de pagar la cuota tributaria, si bien repercutirá el gravamen a los cesionarios de tales bienes.

Piénsese, por ejemplo, en un inmueble municipal que permanece arrendado a un tercero como local de negocio. Será la misma Corporación la que está obligada al pago de tributo, si bien vía repercusión lo trasladará al cesionario, que no puede considerarse como un sujeto pasivo al ser arrendatario.

Dos características adicionales hay que tener en cuenta en la configuración de este supuesto de repercusión tributaria.

La primera, que no cualquier contribuyente puede y debe repercutir el gravamen de acuerdo con esta previsión, sino que sólo podrán hacerlo las Administraciones Públicas o determinados entes u organismos públicos que tengan la titularidad o la gestión de los bienes gravados. Es decir, un conce-

sionario de un aparcamiento municipal, contribuyente del impuesto, carece del derecho a repercutir tributariamente la cuota líquida sobre los sujetos que hagan uso de las plazas de aparcamiento mediante contraprestación(104).

La segunda, que tiene por finalidad evitar duplicidades de gravamen y configurar mejor la sujeción al mismo, establece un límite a la repercusión, pues no podrá repercutirse cuando los cesionarios de esos bienes inmuebles sean, a su vez, sujetos pasivos. Ya sea por tener la condición de contribuyentes, ya por ser sustitutos. Teniendo en cuenta la definición del hecho imponible, esta previsión resulta pues un tanto innecesaria, pues, en el caso de que los usuarios sean sujetos pasivos -y recuérdese que para serlo habrían de ser concesionarios, superficiarios o usufructuarios-, no estaría gravado el dominio, con lo que no cabría, técnicamente, la posibilidad de trasladar una carga que no se produce.

Si se hubiera constituido un usufructo temporal oneroso sobre un bien patrimonial de la Corporación, no habría más que un hecho imponible: el del usufructuario. Por tanto, la Corporación no tendría nada que trasladar.

Hay que recordar que el deber de repercutir el impuesto sobre los usuarios de los bienes demaniales afectos a un servicio público, se limita al supuesto en que el ayuntamiento gestione *directamente* el servicio público relacionado con los inmuebles. Gestión directa que puede hacerse por la Corporación, por organismo autónomo o por empresa pública constituida al efecto. En estos dos últimos supuestos(105), la titularidad de los bienes no corresponderá al Municipio, mientras que en el primero sí.

Si lo gestiona indirectamente, esto es, mediante concesión -no gestión interesada, concierto u otra fórmula indirecta-, será el concesionario quien se verá obligado a pagar el IBI en calidad de contribuyente, sin que pueda plantearse otra posibilidad distinta de la repercusión a otros concesionarios cuando exista *sustitución*, pero no de repercusión sobre el usuario. En esta fórmula indirecta -la concesión- no tiene sentido la repercusión prevista.

La repercusión obligatoria sería el mecanismo que completa la extensión del gravamen, al garantizarse que ni siquiera los bienes patrimoniales ni los afectados a un servicio público que se presta en régimen de gestión directa, dejan de tributar en el IBI cuando se hallen onerosamente cedidos a terceros por títulos que no impliquen realización del hecho imponible -concesión, superficie o usufructo-. A tal efecto, la Administración realiza el hecho imponible para, inmediatamente, proceder a su repercusión.

(104) Sí que podrá, sin embargo, acudir a la traslación económica del tributo teniendo en cuenta las normas del Derecho común, y así podrá incluirla, como cláusula, en los contratos por los que se ceda el uso del bien en cuestión (Consulta vinculante DGT V247/2010, de 11 de febrero).

(105) Repárese en la problemática existente en torno a la dificultad de aportar al capital social de una mercantil la titularidad dominical de bienes demaniales, si tenemos en cuenta su inalienabilidad. Cabe, por el contrario, que las aportaciones no sean a título de dominio, sino de constitución de cualquier otro derecho real que, además, desde la perspectiva mercantil está expresamente establecido en la normativa. VV AA *Comentarios a la Ley Básica de Régimen Local*, VV AA, Civitas, Madrid, 2003, p. 1432.

b) Traslación del coste económico del tributo según las normas del Derecho común.

La normativa reguladora de la sujeción pasiva se refiere a la posibilidad de trasladar el coste económico del tributo, siempre que se haga *de acuerdo con las normas de Derecho común* -art. 63.2 TRLHL-. Esto es, no es que la normativa tributaria establezca obligatoriamente que se haya de repercutir sobre un determinado sujeto la carga económica del impuesto -que es lo que caracteriza la repercusión tributaria según el art. 38 LGT-, sino que el fundamento y régimen de la repercusión se remite al Derecho común y, por ello, tanto su carácter obligatorio o potestativo como los términos en que se produzca dicha traslación habrá que buscarlos en las normas del Código Civil o normativa que, en concreto, lo desarrolle.

Entre los distintos supuestos que podríamos encontrar en Derecho común destacan dos en particular: uno, el previsto para los arrendamientos de renta antigua; y otro, el establecido con carácter general para todos los contratos de arrendamiento sometidos a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos -LAU, en adelante-.

La Disposición Transitoria Segunda -apdo 10.2- de la LAU incluye, entre los derechos del arrendador, la *facultad* de exigir al arrendatario la totalidad de la cuota del IBI «para los contratos de arrendamiento de vivienda anteriores al 9 de mayo de 1985». Por tanto, en este caso se atribuye esta facultad al arrendador -al margen de la voluntad del arrendatario-, pero únicamente, respecto de tipo de contratos, que son los que se hubieran celebrado antes de 1985, también denominados como de renta antigua.»

Para el resto de los arrendamientos sometidos a la LAU, serán las partes quienes podrán pactar la traslación económica del impuesto, sometiéndola, sin más restricciones que las que se derivan de la autonomía de la voluntad expresada en la confección del contrato(106).

Esta repercusión del coste del impuesto que se produce en lo que se ha denominado como *arrendatario de renta antigua*, no puede considerarse como una auténtica repercusión tributaria como la que se aplica en otros tributos -como son, el IVA o en determinados Impuestos Especiales-. Y no puede porque le falta su componente fundamental: el *carácter obligatorio que tiene la repercusión tributaria para quien está obligado a efectuarla*, tal y como lo exige el art. 38 LGT.

Precisamente, al tener la traslación económica del gravamen carácter potestativo, no se puede afirmar que exista un obligado a repercutir en los términos del art. 38 LGT, ni, correlativamente, un obligado a soportar la repercusión. Bien al contrario, el arrendador tiene una facultad de trasladar a la que no se asocia deber alguno. Del mismo modo, el obligado a soportar la repercusión lo está, en última instancia, a expensas del ejercicio de la potestad del arrendador.

(106) Establece el art. 20.1 de la LAU que «Las partes podrán pactar que los gastos generales para el adecuado sostenimiento del inmueble, sus servicios, tributos, cargas y responsabilidades que no sean susceptibles de individualización y que correspondan a la vivienda arrendada o a sus accesorios, sean a cargo del arrendatario.»

Pero, además, si atendemos a la repercusión en el IVA y en los Impuestos Especiales que sí que la establecen, está muy claro cuál es su auténtico fundamento, que no se advierte en el caso de arrendamientos. Así, el carácter obligatorio de la repercusión en el IVA y en los Impuestos Especiales tiene como objeto garantizar que el Impuesto llegará al titular de la capacidad económica que se pretende gravar con el consumo. Sin embargo, en el caso del IBI, a no ser que se pretenda someter a gravamen la capacidad económica que se puede manifestar en la posesión de los derechos de disfrute que se transmiten como contenido del contrato de arrendamiento, no podría justificarse la exigencia de efectuar la repercusión tributaria. Además, ni siquiera este fundamento sería consistente si se repara en que la repercusión no tiene lugar con todos los contratos de arrendamiento, limitándose únicamente a unos cuya renta es antigua, que, a fecha de hoy, son los menos numerosos.

4. AFECCIÓN REAL EN LA TRANSMISIÓN Y RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

El derecho de afección que establece el art. 64 TRLHL hay que encuadrarlo en el marco general de las categorías que configura la Ley General Tributaria. Marco en el que, a diferencia de la regulación anterior, ha reunido en un sólo precepto, con un ánimo conceptual inequívoco, todos los supuestos de aplicación del derecho de afección de los bienes como garantía tributaria, remitiendo su previsión a lo que disponga cada una de las Leyes reguladoras de los distintos tributos, y manteniendo, al igual que hacía la normativa derogada, un supuesto de responsabilidad subsidiaria prevista para los adquirentes de bienes inmuebles.

Así, pues, en el artículo 79, destinado a regular las garantías tributarias, establece que:

Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga;

El art. 43 de la misma LGT ordena:

1. Serán responsables subsidiarios las personas o entidades siguientes: d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria en los términos del artículo 79 de esta ley.

[...] 3. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el artículo 176 de esta Ley.

La situación que configura el juego de ambos preceptos contrasta con la que presentaba la normativa anterior, que únicamente regulaba la afección de los bienes al pago de la deuda tributaria como un supuesto de responsabilidad subjetiva sin más, ubicándolo en los supuestos de responsabilidad, sin establecer ninguna previsión genérica en la sección de garantías del crédito tributario. Por el contrario, dicha sección se limitaba a conceptuar el supuesto típico de la afección de bienes al pago de tributos, referido a los supuestos de transmisión, adquisición o importación de bienes. Pero en modo alguno esta garantía podía comprender el supuesto regulado en la Ley de Haciendas Locales que estaba referida al IBI, ya que en modo alguno se

trataba de un supuesto que gravase o recayese sobre la adquisición de los bienes sino su titularidad.

Fue precisamente esta ausencia lo que provocó, en el seno del IBI, una discusión teórica de carácter dogmático, sobre la naturaleza de la afección de los bienes al pago de los tributos con los consabidos ribetes de la determinación de las verdaderas consecuencias tributarias que cada una de las tesis tenía para el derecho de afección en particular. De esta forma, las explicaciones sobre la naturaleza del derecho de afección regulado en el artículo 38 de la LGT de 1963 fueron tradicionalmente tres, si bien, descartada la tesis de la sucesión tributaria *inter vivos* por su inconsistencia, la discusión se resumió en una clara disyuntiva. El derecho de afección de los bienes podría configurarse como un mero supuesto de responsabilidad o, simplemente, representaba una garantía real, desconectada de la responsabilidad personal y subjetiva. Cualquiera de estas dos tesis contó con partidarios o detractores sin haberse impuesto a la otra categóricamente, al menos mientras no fueran cayendo las distintas sentencias del Tribunal Supremo sobre la materia. Cada una de estas opciones tenía unas consecuencias prácticas que se destacaron por esa misma jurisprudencia.

A. Jurisprudencia

La jurisprudencia, acuciada por la urgencia de solucionar los problemas prácticos que la aplicación del derecho de afección suscitaba en cada caso, pero consciente de que su depuración exigía la identificación previa de la naturaleza del instituto, se mostró vacilante, fruto de dicha indefinición o dificultad teórica apuntada.

El Tribunal Supremo consideró que la garantía que el derecho de afección entraña se resume en un supuesto de responsabilidad, hasta el punto de haber convertido al adquirente en responsable subsidiario del pago del IBI. Así tiene afirmado expresamente que «el adquirente de bienes afectos está, respecto a la deuda tributaria garantizada por ellos, en una posición subordinada al deudor principal, más próxima, aunque su situación no sea la de un verdadero responsable del tributo; a la del responsable subsidiario que a la del solidario». Sin embargo, posteriormente este mismo Tribunal se vio obligado a matizar su tesis proclive a la configuración de la afección como responsabilidad, aproximándola a una simple reipersecutoriedad, para salir al paso de que los adquirentes intermedios entre el contribuyente y el propietario del bien inmueble no se vieran obligados a asumir las consecuencias de ser considerados como simples responsables subsidiarios, sin limitación objetiva alguna de su responsabilidad. Esta ruptura que se consumó en dos sentencias no dejó de suscitar reparos.

La STS de 9 de abril de 2003 presenta los intentos de los Juzgados y Tribunales para colmar las lagunas que la literalidad del artículo 76 planteaba en su aplicación, enumerándolas de la siguiente forma:

1. Para unos el adquirente de bienes afectos al IBI ocupa una posición idéntica o, al menos, similar a la del responsable subsidiario, mientras

que, para otros, en ningún caso se está ante un supuesto de responsabilidad, sino de reipersecutoriedad.

2. Para unos, la Hacienda Local sólo puede ejecutar contra el adquirente del inmueble afecto una vez que la deuda ha sido declarada fallida en procedimiento de apremio ultimado frente al obligado principal o sujeto pasivo del tributo y ello porque parten de la consideración de que el adquirente es un responsable, mientras que, para otros, bastará con que aquélla no haya sido ingresada en plazo (como concluyen todas las sentencias que configuran la afección como no como un supuesto de responsabilidad sino de reipersecutoriedad).

3. Para unos, el adquirente del bien afecto no puede oponer la protección del artículo 34 de la Ley Hipotecaria, mientras que, para otros, sólo opera la afección en juicio de tercero hipotecario para cubrir las dos anualidades a que se refiere el artículo 73 de la LGT.

4. En unos supuestos, la afección asegura no sólo la cuota del IBI sino todos los componentes de la deuda a que se refiere el artículo 58 de la LGT, sin más excepción que las sanciones, mientras que, en otros casos, sólo cubre la cuota y los recargos que cumplan la función de tributos, pero nunca los intereses o recargos de apremio.

Resumía el Tribunal Supremo la problemática explicando que existen dos bloques interpretativos, respecto a los que el límite temporal de la afección juega de forma distinta: el de considerar la afección como un supuesto de responsabilidad o el de configurarla como un supuesto de reipersecutoriedad como consecuencia de ello, los efectos de cada una de las posturas han de ser coherentes.

Si se interpreta el precepto en el plano de la responsabilidad, hay que agotar el procedimiento de recaudación, tanto en período voluntario como ejecutivo, hasta llegar a la declaración de fallido del sujeto pasivo, dando audiencia previa al adquirente, dictando el acto de derivación a notificar formalmente al adquirente con requerimiento de pago, etc.

Si se interpreta en el plano de la reipersecutoriedad, la Recaudación municipal puede ejecutar el bien inmueble gravado por el impuesto que ya no pertenece al sujeto pasivo, verificando la realización forzosa del mismo en el curso de un procedimiento de apremio iniciado frente al obligado principal, sin más requisito, para salvaguardar la tutela judicial efectiva, que conceder previamente al titular del bien la posibilidad de pagar o recurrir contra la liquidación apremiada o contra la derivación de responsabilidad.

El Tribunal en esta sentencia, al igual que hizo en otras anteriores, se confesó partidario de considerar el derecho de afección como un supuesto de responsabilidad (desde la de 1 de febrero de 1995 [RJ 1995, 998]). Sin embargo, se vio obligado a abandonar esta tesis para explicar que los adquirentes intermedios de bienes no pueden verse afectados por la exigencia de responsabilidad tributaria alguna. Estos adquirentes son sujetos que, habiendo adquirido el bien, lo han transmitido antes de que la Administración desarrolle la acción de cobro sobre el mismo, debiendo quedar al margen de la referida responsabilidad.

Así en la sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de enero de 2004, el Tribunal estima que, respecto de los adquirentes intermedios de bienes, la garantía entraña no un supuesto de responsabilidad, sino más bien participa de las características de la reipersecutoriedad. Y así cuando se transmite el bien, se transmite también la responsabilidad que pesa sobre el mismo, dejando de ser considerado como responsable. Los exactos términos en que el Tribunal se pronuncia son los siguientes:

«la Sala quiere significar que el supuesto de que aquí se trata puede encuadrarse en el marco de un derecho de afección real, es decir, en el marco de las garantías del crédito tributario como ocurre con la afección de bienes contemplada en el artículo 74 LGT 1963 (hoy 79.2 LGT 2003), para los casos que reconoce (tributos que gravan las transmisiones, adquisiciones o importaciones de bienes afectos a su pago) o, lo que es lo mismo, que constituye un supuesto de reipersecutoriedad en que el adquirente puede librarse de su responsabilidad transmitiendo el bien, que se erige, así, en la auténtica garantía, sin que, por tanto, sea esta la de su titular dominical. Esta y no otra, sería la razón de que el RGR, al desarrollar el régimen de los obligados al pago de las deudas tributarias no mencione a los adquirentes de bienes afectos por disposición de la Ley y de que la nueva y todavía no vigente Ley General Tributaria encuadre el supuesto art. 79- entre las garantías de la deuda tributaria y no entre los obligados tributarios, sin perjuicio de que la responsabilidad que asumen los titulares de dichos bienes sea subsidiaria de la del deudor principal».

Al poner en relación las sentencias del Tribunal Supremo recaídas sobre la misma materia se suscitaban algunos problemas de coherencia, pues casi había que concluir por una parte que la afección de los bienes al pago de las cuotas del IBI funcionaba como un supuesto de responsabilidad subsidiaria para el adquirente del bien que no lo había transmitido, pero un supuesto de reipersecutoriedad para los adquirentes intermedios que ya no tenían el bien cuando la Administración ejercía su función de cobro. Pero, además, si atendemos a que, en última instancia, el legislador sí que ha configurado a los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria como responsables subsidiarios en los términos previstos en el art. 79 LGT (art. 35.3 y 43.1.d) LGT 2003), hay que intentar dar alguna explicación que exija un cambio de doctrina en función de que el adquirente sea quien actualmente posee el bien o lo haya transmitido con anterioridad. Tesis alternativa que bien puede analizarse en relación con el artículo 64 del TRLHL:

B. La titularidad del bien como presupuesto y límite de la responsabilidad subsidiaria

A la vista de la interpretación que realiza el Tribunal Supremo y teniendo en cuenta que en la LGT vigente se considera obligado tributario y responsable subsidiario al adquirente de bienes afectos (art. 43) y de que se establece expresamente el derecho de afección como una garantía de carácter real que pesa sobre el bien (art. 79.1), hay que interpretar conjuntamente ambos preceptos para justificar, al menos teóricamente, el efecto conjunto que produce la responsabilidad la tenencia y transmisión de los bienes inmuebles.

El art. 64 del TRLHL sujeta a los bienes sobre los que recaen los dere-

chos que constituyen el hecho imponible del IBI al pago del tributo, convirtiéndolos en garantía cualificada de su cobro con preferencia e, incluso, exclusión del resto del patrimonio del responsable subsidiario. Si el adquirente de los bienes inmuebles los transmite, no está obligado a soportar la acción de cobro administrativa que se despliegue con posterioridad a dicha transmisión, porque ya no tiene la titularidad del bien. Pero mientras sea propietario, quedará obligado al pago de las cuotas del IBI que no hayan sido satisfechas por el contribuyente, tras haber sido declarado fallido.

De esta forma, el **derecho de afección condiciona, modula y limita la responsabilidad subsidiaria de los adquirentes de bienes afectos**, convirtiéndose la titularidad del bien en el presupuesto material de la responsabilidad subsidiaria, así como dicha titularidad limita de rechazo el tiempo y la cuantía —esto es, el alcance—, de la mencionada responsabilidad. Así, será responsable subsidiario quien en cada momento sea titular del bien afecto, de forma que si transmite la titularidad del bien, no podrá entenderse producido el presupuesto de la responsabilidad. Por el contrario, mientras se ostente la condición de titular del bien, se acota la responsabilidad subsidiaria a su valor, pues el responsable contrariamente a lo que ocurre con carácter general, no responde con todo su patrimonio presente, ya que únicamente lo hará hasta el valor del bien, ni, por supuesto, lo hará con el patrimonio futuro porque su responsabilidad se extinguirá al transmitir, en un futuro, el bien.

Sólo así se explica que los adquirentes intermedios, al haber dejado de ser titulares del bien afecto, ya no deban responder de las cuotas devengadas no satisfechas. Concurriendo el presupuesto legal de la titularidad del bien afecto como detonante de la responsabilidad, ésta habrá de exigirse conforme a las prescripciones reguladoras de la responsabilidad subsidiaria. Se es responsable porque se es titular del bien, mientras se es titular del bien, y se responde con el mismo y no con el resto del patrimonio, presente o futuro.

Por último, resuelta la anterior problemática, no se puede olvidar que podría continuar suscitándose la pregunta de por qué la responsabilidad así condicionada y limitada, ha de ser subsidiaria y no puede configurarse como solidaria. La razón descansa, probablemente, en los principios de justicia material. Piénsese, por ejemplo, que si la responsabilidad fuera solidaria, el contribuyente que ha transmitido el bien conservaría el derecho a su indemnidad patrimonial sin soportar la acción administrativa de cobro y sería el patrimonio de un tercero adquirente —y en concreto el bien transmitido—, el que afrontaría el pago de un tributo para el que no ha manifestado capacidad económica alguna. Nos parece, por tanto, que el carácter subsidiario de la responsabilidad si bien no se desprende de la configuración del derecho de afección, se deduce como corolario de los principios de justicia tributaria.

C. Responsabilidad solidaria en la cotitularidad

La regulación de la afección se completa con una previsión que afecta a los supuestos en que hay varios cotitulares respecto del mismo inmueble.

En ese caso, se establece que los copartícipes o cotitulares de las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición, responderán solidariamente de la cuota del IBI, si bien su responsabilidad se limitará en proporción a sus respectivas participaciones. Eso sí, siempre que figuraran inscritos pertinentemente en el Catastro Inmobiliario (art. 65 TRLHL).

De esta forma establece el legislador un supuesto de responsabilidad solidaria *impropia*, ya que cada comunero o partícipe, a pesar de realizar el hecho imponible, no responde de la totalidad de la deuda tributaria como ocurriría si se tratara de una auténtica solidaridad, sino únicamente de la parte proporcional de acuerdo con la participación que tenga en la entidad. En esta medida no responden más que de una parte de la deuda tributaria, esto es, la que corresponde a su parte de titularidad, siendo pues difícil hablar incluso de solidaridad, si no fuera porque esta aparece condicionada por la derivada que le viene de la afección en la que está enmarcada y que hace prevalecer el derecho que sobre el inmueble cada uno de los sujetos tiene.

Por tanto, la solidaridad no se da en los copartícipes entre sí, sino entre cada uno con la parte proporcional de la cuota tributaria de la entidad, por lo que cualquier comunero responde de una parte de dicha cuota y, no de la del resto de los comuneros (107).

Precisamente por ello, aunque el supuesto de la normativa local aparezca a primera vista, como una concreción del establecido con carácter general en el art. 42.1.b) LGT, tiene con él algunas diferencias. La LGT establece que responderán los partícipes o cotitulares de las entidades del art. 35.4 LGT, en proporción a sus respectivas participaciones *respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades*. El ámbito objetivo de la responsabilidad alcanza a todas las obligaciones tributarias materiales, que comprenden, además de las que tienen carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias —art. 17.3 LGT—.

A diferencia del supuesto de responsabilidad previsto en la LGT, la responsabilidad solidaria del art. 64.2 TRLHL limita su ámbito objetivo, únicamente, a una de las obligaciones tributarias materiales, como es la obligación principal. Es decir, la limita al pago de la cuota tributaria, sin que el resto de obligaciones materiales estén incluidas, como sí que establece la LGT.

Según la redacción originaria del precepto, esa limitación del contenido de la solidaridad a la proporción en que se participa o se es cotitular de la entidad del art. 35.4 LGT, está condicionado al cumplimiento de una *obligación formal*, como es la de que los copartícipes o cotitulares figuren inscritos como tales en el Catastro. Si no figurasen inscritos como tales en el Catastro, la responsabilidad se exigirá por partes iguales en todo caso. Se trata de una previsión absolutamente lógica, pues si no le consta a la Administración cuál

(107) MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 15ª edic. Tecnos. Madrid, 2004, p. 278.

es el porcentaje de participación de cada sujeto en el inmueble; difícilmente los copartícipes o cotitulares pueden oponer una limitación a la responsabilidad, siendo que no han adoptado la cautela de comunicar a la Administración cuál es el alcance de la misma.

Sin embargo, esta norma hay que ponerla en relación con la modificación de la Ley Catastral que ordena la constancia en el Catastro de la condición de los cotitulares o partícipes.

La referencia del precepto tenía pleno sentido cuando la normativa del Catastro -art. 9.2 TRLCI- establecía que la identidad y la cuota de participación de cada uno de los comuneros, miembros o partícipes de tales entidades se hiciera constar en el Catastro cuando así se solicitase expresamente mediante acuerdo unánime de aquéllos. Facultad que se hacía extensiva también a los cónyuges que, mediante cualquier régimen matrimonial, tuvieran la titularidad conjunta de los bienes. Precisamente se establecía la obligación de declarar o comunicar, según proceda, las variaciones en la composición interna o en la cuota de participación de las comunidades o entidades sin personalidad del 35.4 LGT, siempre que dichos titulares hubieran decidido que su identidad y cuota de participación constase en el Catastro -art. 16.2.f) TRLCI-.

Quedaba como facultativa la inscripción en el Catastro de la identidad y cuota de participación de los comuneros o partícipes. Si se ejercía, limitaba la responsabilidad tributaria de ellos a la cuota de participación que se había hecho constar en el Catastro. Si no se había comunicado al Catastro, la responsabilidad se exigía a todos los comuneros o partícipes en la misma proporción.

Sin embargo, la reforma de la normativa del Catastro(108) parece haber eliminado dicha opción al convertir en titulares catastrales también a los comuneros o partícipes de tales entidades. Se ha convertido a la comunicación al Catastro de la condición de comunero y al porcentaje en un *acto debido*(109). Así, siendo titulares catastrales los comuneros y partícipes de las entidades del art. 35.4 LGT, debiéndose revelar su identidad, su condición y su cuota de participación, el ámbito de su responsabilidad no dependerá de un comportamiento legítimo, como era haber escogido no comunicar nada al Catastro, sino de un comportamiento infractor, pues no puede eludirse comunicarle ese dato a la Administración.

Parecida conclusión ha de extraerse respecto de los bienes o derechos sobre ellos de los que eran cotitulares los cónyuges de acuerdo con cualquiera de los regímenes matrimoniales, que han pasado a considerarse

(108) La disposición adicional 33ª de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para 2005, dio nueva redacción al art. 9.3 del TRLCI, ampliando el concepto de titular catastral.

(109) Con la ampliación del ámbito de titulares catastrales, convirtiendo en tales a los copartícipes o cotitulares de las entidades del artículo 35.4 LGT se persigue dar un trato más equitativo a este tipo de entidades, ya que ni siquiera a efectos del tráfico inmobiliario podían obtener certificados de titularidad catastral al no figura como copropietarios de los inmuebles, si no existía unanimidad para figurar como tales en el Catastro. Informe para la Reforma de la Financiación de las HH LL *op. cit.*, pp. 56 y 57.

como titulares catastrales necesarios, y no, como ocurría con anterioridad a la LGPE 2005, sólo si solicitaban que constase su identidad en el Catastro.

Decimos que la conclusión es parecida, aunque no idéntica, ya que salvo que se acredite que el porcentaje de participación es distinto, aunque la identidad de los cónyuges ha de constar necesariamente, nada se establece, por el contrario, acerca del porcentaje de su participación. Por ello, hay que entender que el porcentaje de participación no es de comunicación o declaración preceptiva, de ahí que haya sido necesario establecer una presunción según la cual, cada uno de los cónyuges es titular del 50 por 100 del bien o derecho de que se trata.

Interpretando la responsabilidad solidaria en relación con la nueva regulación catastral en los casos de matrimonio, hay que concluir que cada cónyuge responderá necesariamente del 50 por 100 de la cuota tributaria del IBI, a no ser que haya acreditado otra cuota de participación figurando inscrita en el Catastro, al haber desvirtuado la presunción prevista en el art. 9.3 TRLCI.

D. Sujetos pasivos y titulares catastrales

Los titulares catastrales ostentan los derechos de los obligados tributarios -art. 34 LGT- con algunas especialidades, pudiéndose beneficiar de la presunción de veracidad de los datos que figuren en el Catastro -art. 3 TRLCI- si cumplen con el deber de colaborar con el Catastro Inmobiliario, suministrándole cuantos datos, informes o antecedentes resulten precisos para su gestión, ya sea a requerimiento o con carácter general -art. 10 TRLCI-.

Hemos de distinguir varias situaciones en función de que exista o no un pro indiviso o situaciones similares en la realización del hecho imponible gravado.

Son titulares catastrales aquellas personas naturales o jurídicas que están de alta en el Catastro Inmobiliario por ostentar, sobre un bien inmueble, la titularidad de alguno de los derechos gravados en el IBI. De ahí que sean titulares catastrales los concesionarios, superficiarios, usufructuarios o los propietarios -art. 9 TRLCI-.

El precepto alude expresamente al titular de la *propiedad plena o menos plena* para clarificar que incluso en los casos en que no sea sujeto pasivo del IBI por serlo el usufructuario, superficiario o concesionario, no dejará de tener la condición de titular catastral, estando sometido a su estatuto legal. Esta ampliación de la figura del titular, que con anterioridad se identificaba con la de sujeto pasivo del IBI, es consecuencia de la supresión de la prelación y exclusión, llevada a cabo, en su día, por la LGPE 2005(110).

(110) Según el precepto, en su redacción anterior a la que le dio la LGPE para 2005, la prelación se regulaba de la siguiente forma: «La constancia en el Catastro Inmobiliario de la titularidad catastral conforme a uno de los supuestos definidos en el párrafo anterior, por el orden en él establecido, excluirá la aplicación de los restantes.» El propietario menos pleno podía solicitar figurar en el Catastro, sin estar obligado a hacerlo así si no quería.

Si concurren varios titulares sobre un mismo inmueble, habrá de designarse a un representante. En defecto de designación, se considerará como tal al que tenga la condición de contribuyente en el IBI o, si existiera, al sustituto del contribuyente -art. 6.a) TRLCI-. Piénsese, por ejemplo, en un inmueble sobre el que hay constituido un usufructo. Si no se designa representante, será el usufructuario y no el propietario, aunque también sea titular catastral.

En los supuestos en que la propiedad o uno de los derechos limitativos pertenezca *pro indiviso* a una entidad de las previstas en el art. 34.5 LGT, tanto la comunidad en sí como cada uno de los comuneros serán considerados titulares catastrales, si bien los comuneros, titulares o partícipes lo serán únicamente por su respectiva cuota. Para ello la comunidad habrá de figurar por su denominación fiscal o, en su defecto, de forma suficientemente descriptiva (111).

La representación de la entidad recaerá en cualquiera de los socios, comuneros o partícipes.

Por último, cuando los bienes sean *comunes* a ambos *cónyuges*, ambos deber figurar como titulares catastrales por mitades, siempre que no justifiquen otra cuota de participación.

La representación se presumirá otorgada indistintamente a cualquiera de los dos cónyuges, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario -art. 6.c) TRLCI-.

Los derechos reales de aprovechamiento por turnos, regulados en la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, originan en el IRPF imputación de renta inmobiliaria pero, al no constituir técnicamente un usufructo, sus titulares no tributan en el IBI. Por eso mismo no pueden considerarse como titulares catastrales. Pero la importancia que ha adquirido el Catastro en la gestión del IRPF, sobre todo con motivo de la realización de las propuestas de liquidación y en el caso de los sujetos no obligados a presentar autoliquidación, ha exigido que también los sujetos que, según la normativa del IRPF, hayan de imputarse rentas inmobiliarias, puedan figurar en Catastro. Además, esta información, como es lógico, se entregará periódicamente a la AEAT para que la pueda emplear en aquella gestión.

IV. BASE IMPONIBLE

La base imponible 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 -art. 65 TRLHL-. Con esta fórmula el legislador se remite al bloque normativo que regula el Catastro Inmobiliario. Normas cuya naturaleza ya no es

(111) Con anterioridad a la LPGE para 2005, en los casos de *pro indiviso*, salvo que se solicitase expresamente de forma unánime por todos, la titularidad se asignaba a cualquiera de los comuneros, lo que no dejaba de presentar problemas para obtener algunas certificaciones, ya que no siempre aparecían en el Catastro. Después de esta norma tiene carácter obligatorio.

únicamente reglamentaria, como ocurría con anterioridad, sino prevalentemente legal; habiendo sido objeto de una refundición en virtud del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario –en adelante, *TRLRCI*–.

Uno de los principales problemas que planteaba la regulación de la base imponible del IBI antes de existir una norma legal reguladora del Catastro Inmobiliario, era el de su adecuación al principio de reserva de Ley, en la medida en que la remisión a un valor, como era el catastral, que se regulaba en disposiciones de naturaleza reglamentaria, difícilmente podía dar cumplida satisfacción a las exigencias derivadas de aquel principio constitucional.

Con anterioridad se establecía –art. 66.1 *LRHL*– que la base imponible del impuesto estaba constituida por el valor de los bienes y que para determinar la base se tomará como valor de los bienes su valor catastral, fijado a partir del valor de mercado que le servirá de referente. No se definía legal o reglamentariamente lo que era el valor catastral(112) y además se fijaba como referente suyo un concepto tan jurídicamente indeterminado como era el valor de mercado(113). Referencia del valor catastral al de mercado que, instrumentada mediante un coeficiente que servía para relacionar ambos valores –coeficiente *RM*–, ni siquiera se establecía en una norma legal, sino que primero se contenía una simple Resolución del Centro de Gestión Catastral y de Gestión Tributaria(114), y, con posterioridad, mediante una Orden ministerial, que, aunque algo mejor, no servía para atender las exigencias derivadas del principio de reserva de Ley(115).

Si se entraba en la determinación de la base imponible cuando los inmuebles gravados tenían la naturaleza de rústicos, los problemas de respeto al principio de reserva de Ley también estaban presentes, ya que se establecía que el valor de dichos terrenos se obtenía capitalizando las rentas reales o potenciales que pudieran proceder de los mismos al interés que reglamentariamente se estableciera. Con ello se dejaba prácticamente en manos de la Administración la determinación del valor de los bienes inmuebles rústicos, pues dependiendo del interés al que hayan de capitalizarse las rentas la base imponible será mayor o menor(116).

Sin embargo, esta forma de determinar la base imponible no fue decla-

(112) TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Reclamaciones y recursos contra valores catastrales», *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, VV AA, Granada, 1991, p. 288. PALAO TABOADA, C.: «La adaptación de la tributación local al Estado de Derecho», Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho, VV AA, Pamplona, Aranzadi, 1994, p. 213.

(113) MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales», *op. cit.*, p. 127.

(114) AGULLÓ AGÜERO, A.: «La impugnación de los valores catastrales», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, *op. cit.*, p. 749 y MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, *op. cit.*, p. 133. LÓPEZ DÍAZ, A.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base Imponible. Cuota. Recargos. Gestión», *op. cit.*, p. 95.

(115) CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial...* *op. cit.*, p. 93.

(116) SIMÓN ACOSTA, E., *El proyecto de Ley reguladora de las Haciendas locales*, Madrid, IEE, 1988, p. 58. DE LA PEÑA VELASCO, G.: «El nuevo sistema impositivo local», *CISS Comunicación*, n.º 72, 1989, p. 56. LÓPEZ DÍAZ, A.: «El Impuesto sobre bienes Inmuebles...», *Op. cit.*, p. 655 y MERINO JARA, I.: «Los criterios de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio», *Impuestos*, tomo I, 1995, p. 495.

rada inconstitucional por el TC, sino que, bien al contrario, se consideró perfectamente ajustada a la Constitución. Según la jurisprudencia del propio TC, el principio de reserva de Ley que, en modo alguno excluye la colaboración del Reglamento, exige que exista una *regulación legal suficiente o mínima*, cuyo contenido variará en función del tributo que se trate -por el peso relativo que tenga en el ordenamiento tributario para conseguir la justicia tributaria- y de los elementos tributarios a los que se haga referencia. Las exigencias del principio no son las mismas para el IRPF, que es un tributo que contribuye sobremanera a subjetivar todo el sistema tributario, que en relación con las tasas -STC 185/1995-. Ni son las mismas en relación con el hecho imponible que con la base imponible, ya que mientras el presupuesto cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria debe estar perfectamente configurado en una disposición con rango legal, cuando se regula la base imponible, su configuración puede exigir una colaboración más intensa de las normas reglamentarias, porque en la base concurren algunas características que flexibilizan dicho principio de reserva de Ley. Estas características flexibilizadoras son, a juicio del Tribunal, *motivos técnicos o complejas operaciones técnicas*, que aconsejan la intermediación reglamentaria -STC 221/1992 y 185/1995-, o sirven simplemente para *optimizar el cumplimiento de fines propuestos por la Constitución o por la Ley* -STC 233/1999-.

Estos motivos técnicos o estas complejas operaciones técnicas están presentes en la regulación de la base imponible del IBI, justificando la colaboración reglamentaria para su configuración, que puede ser -como ocurre en otras figuras tributarias- particularmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías -STC 185/1995-. El TC, al que se había requerido sobre la constitucionalidad del art. 66.2 LRHL en cuanto remitía a una norma reglamentaria futura, concluyó -STC 233/1999, FJ 24º-:

«Ello no obstante, es evidente que ni la complejidad técnica a la que aludimos ni la flexibilidad de la reserva de Ley en este concreto elemento de la prestación tributaria permitirían que la Ley abdicara de toda regulación, delegando la fijación de la cuantía del tributo a la libre decisión del Gobierno, sino que, como advertíamos, en la STC 185/1995, tiene que establecer los *criterios y límites idóneos* para impedir una actuación caprichosa de aquél. Y este es precisamente el caso, dado que la LHL circunscribe perfectamente la capacidad de decisión sobre la cuantía del IBI al señalar en su art. 66.2 que "para la determinación de la base imponible se tomará como valor de los bienes inmuebles el valor catastral de los mismos, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquéllos, sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste". Es claro, pues, que la Ley establece un límite cuantitativo máximo que "en ningún caso" el Gobierno puede soslayar; límite máximo de la base imponible -valor de mercado- que, como hemos señalado al examinar la regulación de los precios públicos, en tanto que supone una remisión a criterios de naturaleza técnica, debe entenderse suficiente para respetar la reserva de ley tributaria.»

Por tanto, en cuanto la base imponible está asociada a complejas operaciones técnicas, el contenido de la reserva de Ley se debe flexibilizar para dar entrada a la colaboración reglamentaria. Dicha colaboración no debe suponer abandonar la regulación de la cuantía a la voluntad de la Administración, para lo que el legislador debe establecer los *criterios y límites idóneos* para impedir una actuación caprichosa de aquella. Y esto es lo que hace el

legislador con la base imponible del IBI, al *circunscribir perfectamente la capacidad de decisión sobre la cuantía del IBI*, estableciendo un límite técnico como es el valor de mercado, que nunca puede sobrepasarse por la base imponible.

Así se comprende que la actual regulación legal del valor catastral no sólo lo defina, en términos similares a como lo hacían antes las normas reglamentarias, sino que, —lo que es más importante—, se han introducido los *criterios y límites* que circunscriben la libertad de decisión de la Administración sobre lo que, en última instancia, será determinante de la cuantía del IBI.

De esta forma, se define el valor catastral como aquél determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, estando integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones —art. 22 TRLCI—.

Para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta los siguientes criterios, que serán determinantes para su configuración y que deberán respetar una serie de límites. Los criterios a tomar en consideración son los siguientes —art. 23.1 TRLCI—.

- a) La *localización* del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afectan al suelo y su aptitud para la producción.
- b) El *coste* de ejecución material de las construcciones, los *beneficios* de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.
- c) Los gastos de producción y *beneficios* de la actividad empresarial de *promoción*, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.
- d) Las circunstancias y valores del mercado.
- e) Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine.

Sin duda, estos criterios deben ser los que, de forma más importante, influyan en su configuración. Si bien el legislador, para evitar que no se puedan tomar en consideración otros factores relevantes, introduce una remisión reglamentaria en el último párrafo, que no puede ocultar el peso específico del resto de factores legales para la determinación del valor catastral, debiendo tener, respecto de ellos, una eficacia secundaria o subordinada. De lo contrario, carecería de todo sentido que se explicitaran el resto de criterios legales.

Entre los límites que acotan la libertad de la Administración para regular la base imponible, se incluye, con carácter general, el *valor de mercado de los inmuebles*, entendiéndose como tal el *precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas*. A tal efecto, se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase —art. 23.2 TRLCI—.

Este límite ya estaba vigente con la normativa anterior, representado precisamente el acicate que ha salvado la constitucionalidad de la determinación de la

base imponible -STC 233/1999-. Lo que sí que representa una novedad es su definición que aun encerrando un concepto jurídico indeterminado, coincide con la que realiza el legislador en el resto de figuras tributarias del ordenamiento que emplean dicho concepto.

No puede desconocerse la importancia que tiene el llamado *coeficiente de referencia al mercado*, ya que sobre este elemento descansa la distancia del valor catastral a su límite, de manera que cuanto mayor sea el coeficiente más próximo a su límite estará el valor catastral. Sin embargo, no se regulan los aspectos que pueden influir en su cuantificación, dejando expedito el camino para su determinación, con el límite absoluto de que no llegue a ser la unidad, aunque nada impide que su valor pueda estar extraordinariamente próximo a ella.

Este límite del valor de mercado no puede aplicarse en términos absolutos, ya que en determinadas circunstancias no pueden intervenir libremente las fuerzas de mercado para fijar un precio de intercambio, y en esos casos, por la inexistencia material de valor de mercado el valor catastral perdería su principal limitación (117). Para evitarlo, el legislador ha dispuesto que si los inmuebles tienen su precio de venta limitado administrativamente, el límite del valor catastral será este último.

La concreción tanto de los factores como de los límites habrá de producirse reglamentariamente, ya que es materialmente imposible, además de muy poco operativo, que se incluyan en una disposición con rango de ley. Ahora bien, el juicio de adecuación de las normas reglamentarias podrá ser controlado judicialmente, ya que se han sentado los principios, criterios y máximas que aquella regulación reglamentaria ha de efectuar. Por eso, se establece que «Reglamentariamente, se establecerán 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.»

Mientras no se dicten otras normas reglamentarias que las sustituyan, continuarán estando vigentes, las preexistentes a la aprobación de la Ley del Catastro Inmobiliario en cuanto no se opongan a las normas legales en vigor -Disp. Trans. 4ª TRLCI-. Esas normas concretan los criterios legales apuntados para el suelo y las construcciones. Entre todas, por ejemplo, destaca el RD 1020/1993, de 25 de junio, en cuyo Anexo figuran las *Normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores* del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, que a fecha de hoy aun resultan de aplicación.

1. LA GESTIÓN CATASTRAL AL SERVICIO DE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR CATASTRAL

Una de las principales características del Impuesto es la gestión compartida que sobre él realizan el Estado y las Entidades locales. El primero, al (117) VARONA ALABERN, J. E.: *El Valor Catastral; su Gestión e Impugnación*, op. cit., p. 319.

amparo de la competencia exclusiva prevista en materia de Hacienda General –art. 149.1.14ª CE–, desarrolla la denominada gestión catastral que finalizará con la elaboración de un Padrón en el que figurarán todas las características de los inmuebles situados en un determinado municipio. Los Ayuntamientos, en virtud del principio de autonomía institucional que ostentan y tras obtener la descripción catastral completa de los inmuebles, podrán desarrollar la gestión tributaria, entendida como conjunto de operaciones tendentes a la aplicación del tributo –liquidación y recaudación–, y, en su caso, a la revisión que, contra los actos dictados en dicha aplicación, se pueda suscitar.

La creciente importancia que ha ido adquiriendo el Catastro Inmobiliario como *proveedor público de información territorial* (118) en cuanto refleja la distribución de la riqueza inmobiliaria del país permanentemente actualizada y renovada, a la que pueden acceder no sólo las Administraciones públicas de cualquier nivel territorial –Estado, CC AA o EE LL– o de base institucional –la misma AEAT (119)–, sino también las empresas y particulares interesados, lo ha convertido en un servicio de interés general de inestimable valor. De ahí que, con ser fundamental e insustituible en la gestión tributaria del IBI, haya trascendido a este impuesto local, se ha convertido en un instrumento al servicio de la justicia tributaria y de la asignación equitativa de los recursos públicos –art. 31 CE y 2 TRLCI–.

Esta creciente importancia del Catastro no sólo justifica que se haya configurado como una materia exclusiva del Estado, sino que lo ha hecho merecedor de una emancipación normativa o *formal*, producida mediante una regulación separada de la del IBI y representada por la aprobación de la Ley 48/2002, desgajándolo de la normativa reguladora de las Haciendas Locales, en la que se confundía con la regulación de algunos aspectos del tributo. Esa Ley fue objeto de una refundición, aprobándose el Real Decreto Legislativo 1/2004, por el que aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario –TRLCI, en adelante–.

La gestión catastral comprenderá tanto la realización de todas las actuaciones tendentes a la *formación y el mantenimiento* del Catastro Inmobiliario –definido como un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales–, como la *difusión de la información catastral* que en él se contenga –art. 4 TRLCI–. Ambas funciones corresponderán en exclusiva al Estado, al entenderse que forman parte de la Hacienda General –Disp. Final 1ª TRLCI–, y serán ejercidas por la Dirección General del Catastro, directamente o a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes Administraciones, entidades y corporaciones públi-

(118) GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. «El Catastro. Procedimiento para su elaboración», *Op. cit.*, p. 683.

(119) Piénsese, por ejemplo, en la creciente importancia que el Catastro tiene en la gestión del IRPF para los sujetos que no están obligados a presentar autoliquidación, pero quieren solicitar becas o el beneficio de justicia gratuita. Piénsese también en la trascendencia que puede tener para la gestión de las subvenciones que determinados cultivos reciben y cuyo conocimiento sirve a los fines de la PAC, etc.

cas. La superior función de coordinación de valores y la de aprobación de las ponencias de valores se ejercerá, en todo caso, por la Dirección General del Catastro.

Será, pues, esa información relativa a los inmuebles de las distintas clases la que figurará en el Padrón Catastral y en los demás documentos relativos a sus variaciones (120). El Padrón será elaborado anualmente por la Dirección General del Catastro para cada municipio y sus datos habrán de figurar en las listas cobratorias, documentos de ingreso y justificantes de pago del impuesto -art. 77.5 TRLHL-.

El nexo de unión que vincula la gestión catastral y la tributaria se encuentra representado por el valor catastral, que, debiendo determinarse por el Estado, condiciona el inicio del procedimiento de gestión tributaria del Impuesto. Si la determinación de dicho valor fuera la única finalidad de la gestión catastral, cuando ésta finalizase obteniéndose dicho valor como resultado, comenzaría propiamente la gestión tributaria.

A. Formación y mantenimiento del Catastro Inmobiliario

Partiendo de que el Catastro Inmobiliario es un Registro en el que deben incorporarse, de forma obligatoria, todos los bienes inmuebles, reflejándose las alteraciones que sus características pudieran experimentar y, particularmente y como una de ellas, las que experimente su valoración, deberá ser elaborado y mantenido por la Administración. En particular, será la Dirección General de dicho Catastro Inmobiliario (DGCI, en adelante) la que habrá de efectuar dicho mantenimiento, que también se extenderá a la modificación de cuantos datos sean necesarios para que la descripción catastral concuerde con la realidad -art. 11 TRLCI-.

Tanto la incorporación de los inmuebles como el reflejo de la alteración de sus características se podrá realizar por medio de cuatro procedimientos distintos (121), que tendrán naturaleza tributaria y se regirán por lo dispuesto en el TRLCI y, supletoriamente, por la LGT, la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo

(120) El Padrón del IBI se regula en: a) Resolución DGC de 2 enero 2003, por la que se aprueba la forma de remisión y la estructura, contenido y formato informático del fichero del Padrón Catastral; b) Resolución DGC de 11 julio 2003, por la que se aprueba la forma de remisión y la estructura, contenido y formato informático de los ficheros de intercambio de información necesarios para la realización de procedimientos de valoración colectiva de carácter general de los bienes inmuebles de naturaleza urbana; y c) Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 22 diciembre 2003, por la que se dictan instrucciones para el establecimiento de cauces estables de colaboración entre la Dirección General del Catastro y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de intercambio de información y acceso directo a sus respectivas bases de datos.

(121) Debe tenerse en cuenta que la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, ha introducido un nuevo procedimiento de regularización catastral para incorporar aquellos bienes que no se hubieran incorporado aún al Catastro. Desde su inscripción, ya podrá determinarse un nuevo valor catastral sin necesidad de esperar a que se realice un procedimiento de valoración colectiva de carácter general en el municipio.

-LRJPAC, en adelante-, y, en su caso, por las disposiciones que se dicten en su desarrollo.

Los *actos resultantes* de los procedimientos de incorporación habrán de motivarse con referencia a los hechos y fundamentos de derecho. Cuando incluyan la determinación de un nuevo valor catastral, se motivarán mediante la expresión de la ponencia de la que traiga causa y, en su caso, de los módulos básicos de suelo y construcción, el valor en polígono, calle, tramo, zona o paraje, el valor tipo de las construcciones y de las clases de cultivo, la identificación de los coeficientes correctores aplicados y la superficie de los inmuebles -art. 11.3 TRLCI-.

Tal y como establece la Ley catastral, los procedimientos mediante los que se produce la incorporación de los inmuebles al Catastro son cuatro(122): a) Declaraciones, comunicaciones y solicitudes, b) Subsanación de discrepancias y rectificación, c) Inspección catastral y d) el de valoración catastral que constituye pieza trascendental en la base imponible del tributo.

a. *Declaraciones, comunicaciones y solicitudes*

Serán objeto de comunicación o declaración los actos, hechos o negocios previstos en el art. 16.2 TRLCI, que, en la terminología reglamentaria en vigor, se denominan alteraciones físicas, económicas o jurídicas. La principal diferencia que caracteriza el deber de comunicar frente al de declarar estriba en que el fundamento del primero reside en el deber de colaboración general del art. 93 LGT, que afecta a toda persona natural o jurídica por mantener relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros, mientras que el de las declaraciones se asocia con la condición de obligado tributario previstas en el art. 34 LGT.

Estarán obligados a presentar comunicaciones(123) -art. 14 TRLCI-:

a) Los *notarios y registradores* de la propiedad deben remitir la información contenida en documentos por ellos autorizados o inscritos cuyo contenido suponga exclusivamente la adquisición o consolidación de la propiedad de la totalidad del inmueble, siempre que los interesados hayan aportado la

(122) La Disposición Adicional tercera del TRLCI establece un procedimiento de regularización catastral, iniciado de oficio, que permitirá incorporar al Catastro Inmobiliario aquellos bienes inmuebles urbanos y rústicos con construcción respecto de los cuales se hubiera incumplido la obligación de declarar de forma correcta y completa las circunstancias determinantes de un alta o modificación, de manera que, tras su finalización, concuerde la descripción catastral de los bienes inmuebles con la realidad inmobiliaria.

(123) Las normas reglamentarias relativas a las *comunicaciones* son múltiples. Entre otras, conviene destacar la Orden de 23 junio 1999, por la que se regula el procedimiento para dar cumplimiento a lo establecido en la Ley 13/1996, de 30 diciembre, sobre suministro de información a la Dirección General del Catastro por los Notarios y Registradores de la Propiedad; la Resolución de 3 mayo 2001, de la Subsecretaría, por la que se dispone la publicación de la Resolución de 10 abril, de la Dirección General de los Registros y del Notariado y de la Dirección General del Catastro, sobre la adaptación a la moneda única europea del formato de suministro de información al Catastro por parte de los Notarios y Registradores de la Propiedad; Resolución de 5 febrero 2004, de la Subsecretaría, por la que se dispone la publicación de la Resolución de 19 diciembre 2003, de la Dirección general de los Registros y del Notariado y de la Dirección General del Catastro, por la que se modifica el Anexo de la Orden de 23 abril 1999.

referencia catastral en los términos a que se refiere el título V del TRLCI y se formalice en escritura pública o se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad en el plazo de dos meses desde el hecho, acto o negocio de que se trate.

b) Los *Ayuntamientos* que, mediante ordenanza fiscal, se obliguen a poner en conocimiento del Catastro Inmobiliario los hechos, actos o negocios susceptibles de generar un alta, baja o modificación catastral, derivados de actuaciones para las que se haya otorgado la correspondiente *licencia o autorización municipal*, en los términos y con las condiciones que se determinen por la Dirección General del Catastro.

En los municipios acogidos a este régimen de comunicación, las declaraciones se entenderán realizadas cuando las circunstancias o alteraciones a que se refieren consten en la correspondiente licencia o autorización municipal, quedando el sujeto pasivo exonerado de la obligación de presentar declaración —art. 76.2 TRLHL—.

c) Las *Administraciones* actuantes en los supuestos de concentración parcelaria, de deslinde administrativo, de expropiación forzosa y de los actos de planeamiento y de gestión urbanísticos que se determinen reglamentariamente.

«Cuando las actuaciones mencionadas hayan sido inscritas en el Registro de la Propiedad, la información será igualmente objeto de comunicación al Catastro por el registrador, siempre que conste la referencia catastral de los inmuebles afectados y el plano que permita la identificación de dichas actuaciones sobre la cartografía catastral.»

También constituirá comunicación la información que los registradores de la propiedad deben remitir, referida a los actos de parcelación que consistan en la segregación, división, agregación o agrupación de los bienes inmuebles, siempre que se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad en el plazo de dos meses desde el hecho, acto o negocio de que se trate y consta la referencia catastral y el plano que permita identificar dichas actuaciones.»

d) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la información con trascendencia catastral que obtenga en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los supuestos y condiciones que se determinen reglamentariamente, con los datos identificativos y cuotas de participación de los titulares de derechos que recaigan sobre bienes inmuebles.

No puede olvidarse que las entidades sometidas al régimen de atribución de rentas están obligadas a presentar un modelo resumen de la renta obtenida por la entidad, en el que puede figurar información con trascendencia catastral si se refiere, por ejemplo, a la imputación de rentas inmobiliarias o a la obtención de rendimientos del capital inmobiliario.

Siempre que otro sujeto no quede obligado a la obligación de presentar comunicaciones, los *titulares catastrales* estarán obligados a *formalizar las declaraciones* conducentes a la incorporación en el Catastro Inmobiliario de los inmuebles y de sus alteraciones, facilitando, además, los datos identificativos de quienes ostenten un derecho real de disfrute que origine la imputación de renta en el IRPF. Tienen, por tanto, carácter subsidiario de las comunicaciones.

Si son varios los titulares catastrales obligados a declarar, basta con que uno cumpla la obligación para que se beneficien todos del cumplimiento de la obligación.

Las declaraciones son documentos por los que se manifiesta o reconoce ante el Catastro Inmobiliario que se han producido las circunstancias determinantes de un alta, baja o modificación de la descripción catastral de los inmuebles, debiéndose realizar en la forma, plazos, modelos y condiciones que se determinen por el Ministerio de Hacienda(124).

Será objeto de *solicitud* la baja de quienes siendo titulares catastrales hubieran cesado en su derecho, y la adquisición, existencia o cese de los derechos reales de aprovechamiento o disfrute que, a pesar de no ser titulares catastrales, deseen figurar en el Catastro a efectos de la gestión del IRPF.

Todos los actos que se dicten como consecuencia de estos procedimientos de declaración, comunicación o solicitud podrán notificarse, siguiendo este orden, mediante *notificación electrónica*, por *comparecencia presencial* o por *notificación personal o directa* por medios no electrónicos (art. 17.1 TRLCI).

Las notificaciones mediante comparecencia electrónica o mediante dirección electrónica habilitada serán obligatorias para distintos sujetos y supuestos(125), sin que este medio pueda ser sustituido ni subsidiado por ningún otro, de forma que no procederá practicar la notificación electrónica o por comparecencia presencial ni la notificación personal y directa por medios no electrónicos. Fuera de estos supuestos en que es obligatoria, también se podrá utilizar este medio de notificación, si bien condicionado a la previa y voluntaria aceptación del destinatario, al igual que ocurre con la notificación por comparecencia presencial. El consentimiento para el uso de medios electrónicos se podrá recabar y expresar electrónicamente (art. 17.3 TRLCI).

Por último, subsidiariamente, podrá acudir a la notificación por comparecencia presencial, para lo que el interesado podrá personarse en las Ge-

(124) Se encuentran reguladas en diversas disposiciones reglamentarias: Real Decreto 1448/1989, de 1 diciembre, por el que se desarrolla el art. 77 de la LHL; Orden de 10 de febrero de 1999, por la que se aprueban los modelos de declaración de alteraciones catastrales concernientes a bienes inmuebles y la Resolución de 27 marzo 1990, de la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en relación con las alteraciones de orden físico en bienes inmuebles de naturaleza rústica.

(125) Es obligatoria la notificación mediante comparecencia electrónica o mediante dirección electrónica habilitada a los siguientes sujetos -art. 17.2 TRLCI-: a) Personas jurídicas, b) entidades sin personalidad jurídica que tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, c) Colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, d) Administración General del Estado, Administraciones de las Comunidades Autónomas, entidades que integran la Administración Local, organismos públicos, universidades públicas, entidades de derecho público que con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad, entidades de derecho público vinculadas a una o varias administraciones públicas o dependientes de la misma y consorcios administrativos.

rencia o Subgerencia del Catastro, así como en el Ayuntamiento del término municipal en que se hallen los inmuebles.

En defecto de notificación según los medios anteriores, todavía cabrá acudir a la notificación personal y directa por medios no electrónicos, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Los actos tendrán efectividad el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen -art. 17.6 TRLCI-. Por tanto, aunque deban ser notificados, dicha notificación no será condición de la efectividad de tales actos, que será inmediata.

B. Procedimientos de subsanación de discrepancias, rectificación e inspección catastral

El procedimiento de *subsanación de discrepancias* se iniciará por acuerdo del órgano competente cuando la Administración tenga conocimiento de la *falta de concordancia* entre la *descripción catastral* de los bienes inmuebles y la *realidad inmobiliaria* y su origen no se deba al incumplimiento de la obligación de declarar o comunicar -art. 18 TRLCI-.

La iniciación del procedimiento se comunicará al titular catastral, en especial al propietario si la resolución pudiera afectar a la descripción catastral, concediéndoles un plazo de 15 días para que formulen las alegaciones que estimen convenientes. La resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde y se notificará a los interesados, en el plazo máximo de seis meses, de conformidad con lo dispuesto en la LGT. Transcurrido el plazo máximo, caducará el expediente, procediéndose al archivo de todas las actuaciones.

Sin embargo, como suele ser más frecuente que las discrepancias se adviertan con ocasión de la formalización de un documento público, al autorizarse un hecho, acto o negocio jurídico, la normativa convierte a los notarios en obligados a apreciar y, en su caso, rectificar las discrepancias que pudieran advertir. A tal efecto, se regula un auténtico procedimiento en el cual los notarios asumen unas obligaciones concretas de información al Catastro para que se solucionen, tras haber discutido con los interesados y afectos la existencia de las mismas (126).

(126) El artículo 18.2 TRLCI regula el procedimiento con los siguientes trámites:

1º.-El notario ante el que se formalicen los correspondientes hechos, actos o negocios jurídicos solicitará de los otorgantes que le manifiesten si la descripción que contiene la certificación catastral se corresponde con la realidad física del inmueble en el momento del otorgamiento del documento público.

2º.-Si los otorgantes le manifestaran la identidad, el notario describirá el inmueble en el documento público de acuerdo con dicha certificación y hará constar en el mismo la manifestación de conformidad de los otorgantes.

Cuando exista un título previo que deba ser rectificado, los nuevos datos se consignarán con los que ya aparecieran en aquél. En los documentos posteriores sólo será preciso consignar la descripción actualizada.

3º.-Si los otorgantes le manifestaran la existencia de una discrepancia entre la realidad física y la certificación catastral, el notario solicitará su acreditación por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Cuando el notario entienda suficientemente acreditada

El último de los procedimientos para incorporar los inmuebles o modificar sus características una vez se produce la alteración, es el que comprende la realización de *actuaciones inspectoras* -arts. 19, 20 y 21 TRLCI-. Su objeto será la verificación del adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes establecidos en la normativa catastral, para lo cual la Inspección comprobará la integridad, exactitud y veracidad de las declaraciones y comunicaciones reguladas en esta Ley e investigará la posible existencia de hechos, actos o negocios que no hayan sido declarados o comunicados o que lo hayan sido parcialmente.

Con esta finalidad podrán comprobar e investigar los hechos, actos, negocios y demás circunstancias relativas a los bienes inmuebles susceptibles de originar una incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario, obtener información, pudiendo realizar además actuaciones de valoración y de informe y asesoramiento.

Las actuaciones inspectoras tendrán naturaleza tributaria y se registrarán por el TRLCI y, supletoriamente, por la LGT y sus disposiciones de desarrollo, debiéndose realizar conforme a Planes de Inspección, documentándose en diligencias, comunicaciones, actas e informes.

La incorporación en el Catastro Inmobiliario de bienes inmuebles o la modificación de su descripción por virtud de actuaciones inspectoras, surtirán efecto desde el día siguiente al que se produjo el hecho, acto o negocio al que se refieren dichas actuaciones, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar el correspondiente procedimiento sancionador dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se hubiese notificado o se entendiese notificado el correspondiente acto de alteración catastral (127).

la existencia de la discrepancia y una vez obtenido el consentimiento, requerido expresamente, de los titulares que, en su condición de colindantes, pudieran resultar afectados por la rectificación, incorporará la nueva descripción del bien inmueble en el mismo documento público o en otro posterior autorizado al efecto, en la forma establecida en el párrafo anterior.

4º.-El notario informará a la Dirección General del Catastro sobre la rectificación realizada, por medios telemáticos, en el plazo máximo de cinco días desde la formalización del documento público. Una vez validada técnicamente por la citada Dirección General la rectificación declarada, se incorporará la correspondiente alteración en el Catastro.

5º.-En los supuestos en que no se obtenga el consentimiento para la subsanación de la discrepancia o cuando ésta no resultara debidamente acreditada, el notario dejará constancia de ella en el documento público y, por medios telemáticos, informará de su existencia a la Dirección General del Catastro para que, en su caso, ésta incoe el procedimiento oportuno.

(127) Vid., en materia de inspección catastral, los artículos 141 al 159 LGT y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; Orden HAC/2318/2003, de 31 julio, por la que se determina la atribución de las funciones inspectoras en el ámbito de la Dirección General del Catastro y se aprueba el contenido y especialidades de los documentos de Inspección General, Resolución de 28 noviembre 2003, de la Dirección General del Catastro, por la que se aprueban los modelos de actas de inspección catastral y el de diligencia de colaboración en la inspección catastral y Resolución de 22 diciembre 2003, de la Dirección General del Catastro y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban instrucciones para el establecimiento de cauces estables de colaboración entre la Dirección General del Catastro y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en materia de intercambio de información acceso directo a sus respectivas bases de datos.

C. Infracciones y sanciones catastrales. Las tasas catastrales

Tanto los titulares catastrales como los obligados a realizar comunicaciones en virtud del deber de colaboración del art. 93 LGT, ven sancionado el incumplimiento de sus respectivas obligaciones mediante la tipificación de una serie de infracciones formales -art. 70 TRLCI-. Así se sanciona el incumplimiento del deber de presentar declaraciones que incumbe a los titulares catastrales -apdo. a)-, o el de no colaborar a la inspección por ofrecer resistencia, excusa o negativa a las actuaciones, incluyéndose también las de gestión -apdo. e)-. Los obligados al deber de colaboración general ven sancionada la falta de presentación de comunicaciones -apdo. c)- o la falta de suministrar la información catastral a que están obligados -apdo. d)-.

Común a todos ellos, se sancionará el incumplimiento del deber de aportar la referencia catastral, que tanta importancia tiene en todo el sistema de gestión catastral -apdo. b)-.

Las infracciones tipificadas se sancionarán con multa de 60 a 6.000 euros, salvo que se trate de la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, o del incumplimiento del deber de suministrar información catastral del apdo d), en cuyo caso la multa será de seis a 60 euros por cada dato omitido, falseado o incompleto que debiera figurar en las declaraciones o ser aportado en virtud de los requerimientos efectuados y sin que la cuantía total de la sanción pueda exceder de 6.000 euros. Si, como consecuencia de la resistencia del sujeto infractor, la Administración no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, la infracción se sancionará con multa de 1.000 a 6.000 euros -art. 71 TRLCI-.

Esas sanciones se graduarán conforme a los siguientes criterios:

- a) La comisión repetida de infracciones tributarias.
- b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración catastral.
- c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerará medio fraudulento el empleo de documentos falsos o falseados.
- d) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración.
- e) La trascendencia para la eficacia de la gestión catastral de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales y de colaboración o información a la Administración tributaria.

Por último, para fomentar el cumplimiento del deber de presentar declaraciones por parte de los titulares catastrales, de las dos tasas que establecía inicialmente la normativa -la de inscripción y la de acreditación catastral- se suprimió la de *inscripción catastral* (128) -que gravaba la incorporación o

(128) Suprimida la tasa por inscripción catastral por la Disp. Derogatoria a) de la LPGE para 2005.

modificación de datos en el Catastro, practicada en virtud de la declaración de los hechos, actos o negocios respecto de los que existe obligación-, dejando únicamente la de acreditación catastral. Esta última grava la expedición de documentos por la Dirección General del Catastro, a instancia de parte, salvo que se obtengan directamente por medios telemáticos -art. 61 TRLCI-. Esto es, ni más ni menos, que por certificaciones.

Recientemente, sin embargo, con motivo de la introducción de un procedimiento de regularización catastral, se ha introducido una tasa más: la de regularización catastral.

2. EL PROCEDIMIENTO DE VALORACIÓN CATASTRAL DE LOS BIENES INMUEBLES

El valor de los inmuebles no es más que uno de los atributos de la denominada *descripción catastral de los mismos*, que se halla conformada, en relación con cada inmueble en cuestión, por el conjunto de características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encuentra la localización, la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor y el titular catastral -art. 3 TRLCI-.

Como atributo es importante no sólo en el momento de producirse la incorporación del inmueble al Catastro, sino también y sobre todo, por las variaciones que experimenta, que hacen que la realidad catastral y la inmobiliaria presenten discrepancias que hayan de conciliarse. Si bien, a diferencia de cuanto aludíamos en los procedimientos de subsanación y rectificación de discrepancias, al incidir sobre el valor, la modificación es mucho más compleja y requiere un procedimiento autónomo de valoración ajustado a su naturaleza y características concretas.

De ahí proviene la extraordinaria importancia -y lógicamente de su elección como base imponible del IBI- que adquiere la valoración catastral, que la normativa configura como uno de los procedimientos mediante los que se produce la incorporación o modificación de las características de los inmuebles incorporados en el Catastro Inmobiliario(129). La finalidad de este procedimiento es conseguir que el valor del inmueble, que es uno de los atributos de su descripción catastral, concuerde fielmente con la realidad -art. 11 TRLCI-.

Dicha valoración se integra en lo que denominamos gestión catastral, que es mucho más amplia, ya que no tiene como única finalidad la valoración de los inmuebles, sino más bien la de conseguir que su descripción catastral, representada por la suma de todas sus características catastrales, sea una imagen, lo más aproximada posible, de la realidad, siendo su valoración un atributo -quizá el más importante-, de la misma.

(129) El resto de procedimientos previstos para la referida incorporación obligatoria al Catastro distintos del de valoración son: a) los de declaración, comunicación y solicitudes; b) el de subsanación de discrepancias y rectificación; y c) el de inspección catastral (art. 11.2 TRLCI).

A. La determinación del valor catastral

Según establece la normativa catastral, la *determinación del valor catastral* se realizará aplicando la correspondiente *ponencia de valores* con una única excepción: la prevista en el artículo 30.2.c) TRLCI. Y es que no será necesario aplicar la ponencia de valores cuando se modifique el planeamiento, determinando cambios de la naturaleza del suelo y esté pendiente el establecimiento de la edificabilidad, pues en ese caso el valor catastral se determinará sin más aplicando los módulos específicos para los distintos usos que hubieren sido aprobados por el Ministerio -art. 24.1 TRLCI-.

Se revelan las ponencias como unos instrumentos fundamentales en la determinación del valor catastral de cada bien inmueble, al menos en una primera fase, pues todavía serán necesarios actos concretos de asignación del valor individualizado. Sin embargo, la importancia de la misma no ha venido acompañada de una clara definición de su naturaleza tan trascendental en las posibilidades y consecuencias de su impugnación (130). Al respecto, y tendiendo a su contenido que sí que viene configurado legalmente, cada ponencia recogerá los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y demás elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral, ajustándose a las directrices dictadas para la coordinación de valores (art. 25 TRLCI).

Teniendo en cuenta que las ponencias sólo recogen los elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral, será necesario un acto de valoración posterior que realice la asignación singularizada del valor de cada bien, tomando en cuenta todas las características catastrales singulares del inmueble. De esta forma, la determinación del valor catastral comprenderá dos fases: la de elaboración de las *ponencias de valores*, en la que, tras delimitarse el suelo, se determinará la influencia en el valor catastral de los elementos precisos para la valoración de los inmuebles, y otra, la representada por la *asignación individualizada* del valor catastral.

Dependiendo de cómo se lleven a cabo estas fases, se regulan los distintos procedimientos de valoración catastral, que se diferencian sustancialmente en función del número de inmuebles afectados por la valoración y por el tipo de fundamento que la motiva. Así se establece que el valor catastral de los inmuebles urbanos y rústicos se determinará mediante el *procedimiento de valoración colectiva* o de *forma individualizada*. En el primer caso, la valoración afecta a una *pluralidad* de inmuebles por haberse detectado, de oficio por el Catastro o a instancia del Ayuntamiento, *diferencias sustanciales* entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la fijación de los valores catastrales vigentes.

Por el contrario, el valor se determinará de *forma individualizada*, si

(130) Para un examen de la polémica que naturaleza de las ponencias de valores y vías de recurso, puede consultarse a BOSCH CHOLBI, J. L., «La impugnación de las Ponencias de Valores y de los valores catastrales», revista. Tribuna Fiscal, n.º 246, abril 2011, p. 20, quien ha destacado, con acertada crítica, que la jurisprudencia las ha considerado como auténticas normas cuasi-reglamentarias, a modo de *tertium genus* que se encuentra a caballo entre las normas generales y los actos administrativos, con las polémicas consecuencias que de ello puede derivarse. Esta doctrina se advierte en sentencias como la STS de 25 de febrero de 2010, seguida por otras como la SAN de 3 de diciembre de 2010 y el Auto del TSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de marzo de 2011.

afecta a un único inmueble por haberse producido la incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario en virtud de los procedimientos de declaración, comunicación o solicitud, de subsanación o rectificación de discrepancias o de Inspección catastral, que así lo requieran —art. 28 en relación con el 24.2 TRLCI—.

a. Procedimiento de valoración colectiva de carácter general

Los procedimientos de valoración colectiva se clasifican, además, en función de que exijan o no la aprobación de nuevas ponencias de valores, y, en el que caso de que las exijan, dependiendo del ámbito de los inmuebles afectados dentro de su extensión territorial. En su virtud, estos procedimientos de valoración colectiva podrán tener carácter general o parcial, si requieren aprobación de nuevas ponencias de valores, o carácter simplificado, en caso contrario.

El procedimiento de valoración colectiva de *carácter general* requerirá la aprobación de una ponencia de valores *total*, comprendiendo la *totalidad de los inmuebles* de una misma clase radicado en el municipio o en toda la extensión territorial de la ponencia si, por causas que lo justifican, su ámbito es mayor. Aunque su realización depende de la apreciación de diferencias sustanciales entre el valor de mercado y el que se tomó como referencia para determinar los valores catastrales vigentes, sólo podrá iniciarse —lo que se hará mediante la aprobación de la ponencia total— una vez hayan transcurrido, como mínimo, cinco años desde que entraron en vigor los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general, debiéndose realizar a partir de los diez años de esa fecha.

Esta restricción determina que si en un período breve de tiempo se producen diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que se tomaron para calcular los valores catastrales vigentes, por muy acusadas que sean, no será posible iniciar un nuevo proceso de valoración colectiva porque no hace ni cinco años desde que dichos valores catastrales entraron en vigor desde el último procedimiento de valoración efectuado. Sin embargo, ello no significa que dichas alteraciones sustanciales que se produzcan en los valores de mercado, generadas inmediatamente después de su entrada en vigor, no puedan trascender al valor catastral, sino que, en lugar de acudir a un procedimiento de valoración general, habría de producirse mediante un procedimiento de valoración colectiva de menor alcance. Lo que, por descontento, obligará a identificar las clases de inmuebles, la zona o zonas afectadas, los polígonos discontinuos o las fincas donde se han experimentado los desfases sustanciales que precisan ser corregidos.

La redacción del art. 28.3 TRLCI no es muy afortunada, porque al establecer que se realizará, en todo caso, a partir de los diez años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del último procedimiento de valoración colectiva de carácter general, permitiendo que se apruebe la ponencia de valores —esto es iniciar el procedimiento de valoración colectiva— a partir de los cinco años, no queda clara la relación entre los dos plazos. Sin embargo, la interpretación más razonable que mantenemos es que el legislador no ha querido establecer con carácter obligatorio la realización de un nuevo procedimiento de valoración colectiva de carácter general a los diez años, sino que ha previsto que,

cuando sea necesaria, a partir de los diez años se realizará. Ahora bien, excepcionalmente, parece establecer la posibilidad de que se inicie el procedimiento transcurridos cinco años desde la vigencia de los valores catastrales.

En cualquier caso, este procedimiento de valoración deberá respetar las directrices que se establezcan para garantizar la coordinación nacional de valores.

En los procedimientos de valoración colectiva de carácter *parcial* se requiere, por el contrario, la aprobación de una ponencia de valores *parcial*, que comprenda los inmuebles de una misma clase de alguna o algunas zonas, polígonos discontinuos o fincas.

Por el alcance limitado que tiene respecto a determinados inmuebles del municipio, este procedimiento garantizará la coordinación de los valores catastrales de los inmuebles radicados en el municipio.

Las reglas que rigen la notificación, su efectividad e impugnación, son comunes con las previstas para el procedimiento de valoración colectiva de carácter general, que ya se han apuntado.

La última clase de los procedimientos de valoración colectiva está representada por el que tiene un *carácter simplificado*, que, al no requerir modificación alguna de las ponencias de valores, se inicia por acuerdo que debe publicarse en el Boletín de la Provincia -art. 30.1 TRLCI-. Y no requiere modificación porque aunque se hayan producido cambios, el valor catastral se puede determinar aplicando las ponencias existentes o bien porque para su determinación no se aplica la ponencia sino, directamente, los módulos aprobados por el Ministerio. Las circunstancias que permiten recurrir a este procedimiento de valoración simplificado son las siguientes:

a) Cuando tuviera por causa una modificación de planeamiento que varíe el aprovechamiento urbanístico de los bienes inmuebles, manteniendo los usos anteriormente fijados, y el valor recogido para esos usos en la ponencia en vigor refleje el de mercado, se determinarán los nuevos valores catastrales de las fincas afectadas conforme a los parámetros urbanísticos mencionados.

b) Cuando tuviera por causa una modificación de planeamiento que varíe el uso de los bienes inmuebles, dichos bienes se valorarán tomando como valor del suelo el que corresponda a su ubicación, que en todo caso deberá estar comprendido entre el máximo y el mínimo de los previstos para el uso de que se trate en el polígono de valoración en el que se hallen enclavados tales bienes según la ponencia vigente.

c) Cuando la modificación del planeamiento determine cambios de naturaleza del suelo por incluirlo en ámbitos delimitados, hasta tanto no se apruebe el planeamiento de desarrollo que establezca la edificabilidad a materializar en cada una de las parcelas afectadas, dichos bienes podrán ser valorados mediante la aplicación de los módulos específicos para los distintos usos que se establezcan por orden del Ministro de Hacienda.

La regulación de estos procedimientos de valoración colectiva se completa con las normas reglamentarias, entre las que destacan el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

b.) *Determinación individualizada del valor del inmueble*

A diferencia de lo que ocurre con los procedimientos de valoración colectiva, en los que hay una pluralidad de inmuebles afectados por la valoración, la incorporación o modificación de los inmuebles en el Catastro con motivo de la alteración de alguna de sus características, puede exigir una *determinación individualizada del valor* del inmueble de acuerdo con ellas -art. 24.2 TRLCI-.

Las características que se precisa conocer para efectuar la determinación individualizada del valor vienen referidas a los *actos, hechos y negocios que deban ser objeto de declaración o comunicación* -art. 16.2 TRLCI-, pudiendo ponerse de manifiesto como consecuencia del procedimiento de incorporación o modificación mediante declaración, comunicación o solicitud -Cap. II del Tít. II TRLCI-, el de solución de discrepancias o rectificación -Cap. III del Tít. II TRLCI- o el de Inspección catastral -Cap. IV del Tít. II TRLCI-.

Dichas características se clasificaban en la terminología legal anterior -aplicable únicamente a la normativa reglamentaria que se declaró transitoriamente vigente (131)-, en alteraciones de orden físico, económico o jurídico. El legislador ha entendido que es mejor identificarlas nominal y directamente, tipificándolas en la Ley, que remitirse a una regulación reglamentaria. La correspondencia entre unas y otras no ofrece particulares problemas (132).

Deben ser objeto de declaración o comunicación los siguientes actos, hechos o negocios jurídicos: a) La realización de nuevas construcciones y la ampliación, rehabilitación, reforma, demolición o derribo de las ya existentes, ya sea parcial o total. No se considerarán tales las obras o reparaciones que tengan por objeto la mera conservación y mantenimiento de los edificios, y las que afecten tan sólo a características ornamentales o decorativas; b) la modificación de uso o destino y los cambios de clase de cultivo o aprovechamiento; c) la segregación, división, agregación y agrupación de los bienes inmuebles; d) La adquisición de

(131) La Disp. Trans. 4ª TRLCI establece la vigencia de la normativa reglamentaria en lo que no se oponga a lo dispuesto en ella, si bien su terminología se habrá de referir a la que actualmente emplea la normativa legal. A tal efecto, establece una correspondencia entre los hechos, actos o negocios que deben ser objeto de declaración, regulados por la normativa en vigor, y las alteraciones de orden físico, económico y jurídico, de la normativa anterior.

(132) El RD 1448/1989, de 1 de diciembre, establece que son alteraciones físicas: a) la realización de nuevas construcciones y la ampliación, rehabilitación, demolición o derribo de las ya existentes, sea parcial o total. Quedan al margen de este concepto las obras de mera conservación y mantenimiento de los edificios, así como las que sólo afecten a características ornamentales o decorativas; b) los cambios de cultivos o aprovechamientos. Son alteraciones económicas: la modificación de uso y destino de los bienes. Y son alteraciones de orden jurídico: a) la transmisión de la titularidad o la constitución de derechos reales gravados por el IBI; b) segregación, división y agrupación de los inmuebles. Todos estos supuestos se encuentran regulados en el art. 16 TRLCI, sin clasificarlos expresamente entre alteraciones físicas, económicas o jurídicas.

propiedad por cualquier título, así como su consolidación; d) La constitución, modificación o adquisición de la titularidad de una concesión administrativa y de los derechos reales de usufructo y de superficie; y f) Las variaciones en la composición interna o en la cuota de participación de las comunidades o entidades sin personalidad -art. 16 TRLCI-.

Entre las alteraciones de las características del inmueble que exigen determinar singularizadamente el valor inmueble figuran, por ejemplo, la realización de construcciones o la demolición de las existentes. O también la modificación de su uso o destino. Por el contrario, la adquisición del dominio no afecta al valor del inmueble sino a una característica, su titular catastral, que no exige necesariamente realizar una nueva valoración del inmueble.

También en estos casos la determinación individualizada del valor se realiza por la aplicación de la ponencia de valores, tomando en cuenta las características que han originado la incorporación o modificación. La ponencia de valores aplicable será la vigente en el municipio en el primer ejercicio de efectividad de la incorporación o modificación del Catastro o, en su caso, mediante la aplicación de los módulos establecidos para el ejercicio citado para la tramitación del procedimiento de valoración colectiva simplificada.

Ello, lógicamente, sin perjuicio de que después, cuando proceda, se apliquen las posteriores ponencias de valores o módulos que afecten al inmueble y los coeficientes de actualización establecidos por las sucesivas leyes de presupuestos generales del Estado.

Aunque la normativa establezca que los procedimientos de valoración de los inmuebles se apliquen tanto a los que tengan naturaleza urbana como rústica, lo cierto es que estos últimos no aplican el régimen examinado en el apartado anterior, sino que se ha sustituido por otro mucho más sencillo, aunque bastante más alejado del objeto del tributo (133), probablemente por la dificultad de ponerlo en funcionamiento.

Hasta que, mediante Ley, se establezca la fecha de su aplicación, la determinación del valor catastral según lo dispuesto en el título II del TRLCI queda en suspenso respecto de los bienes inmuebles rústicos -Disp. Trans. 2ª TRLCI-. En su lugar y hasta ese momento, el valor catastral será el resultado de capitalizar al tres por ciento el importe de las bases liquidables vigentes para la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1989, obtenidas mediante la aplicación de los tipos evaluatorios de dicha contribución, prorrogados en virtud del Real Decreto

(133) La Disp. Trans. 2ª de la Ley 48/2002 deja en suspenso el régimen de determinación del valor catastral para los inmuebles rústicos. Situación que se produce desde que se aprobó el Impuesto sobre Bienes Inmuebles -Disp. Trans. 2ª de la Ley 39/1988, de 28 de octubre-, refundiendo las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana. El valor de la renta generada por estos inmuebles se cambió únicamente respecto de los inmuebles urbanos, manteniéndose en el IBI, en esencia, con gran similitud la fórmula para calcular la base imponible de los inmuebles rústicos, aplicada en la Contribución Territorial Rústica.

Ley 7/1988, de 29 de diciembre, o de los que se hayan aprobado posteriormente en sustitución de ellos; y sin perjuicio de su actualización anual mediante los coeficientes establecidos y los que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, una vez incorporadas las alteraciones catastrales que hayan experimentado o experimenten en cada ejercicio.

Desde el plano dogmático este precepto consolida una auténtica ruptura de la base imponible del impuesto, que implica un régimen de tributación diferenciado en función de que los bienes inmuebles cuyo valor catastral se determine tengan naturaleza rústica o urbana. La mera existencia de un régimen de determinación previsto exclusivamente para los inmuebles rústicos, diferenciado del que se aplica a los urbanos, determina que, siendo distintos los regímenes, deba de concluirse que también son distintas las bases imponibles a determinar, por mucho que ambas conserven nominalmente la denominación de valor -catastral- de los bienes. Dicho de otra forma, podríamos concluir que existen dos bases imponibles normativas diferenciadas: la de los inmuebles rústicos, por una parte, y la del resto de inmuebles, por otra.

Desde una perspectiva práctica, la determinación de la base imponible de los inmuebles rústicos ha perdido gran parte de la coherencia con el objeto del gravamen que tendría si el resultado de la valoración guardara una referencia aproximada con su valor de mercado.

Tres notas han caracterizado la aplicación hasta el momento de la valoración de los inmuebles rústicos:

a) Un valor catastral rústico calculado a partir de unos rendimientos agrarios, que si bien fueron correctos en el momento en que se estimaron -lo que ocurrió entre 1976 y 1982-, no se han mantenido vigentes ni correlacionados, ya que los cultivos han sufrido variaciones y los rendimientos se han visto alterados por varios factores: sistemas de cultivo, Política Agraria Comunitaria, comercialización, etc.

b) No es acertada la elección de un tipo de capitalización, que no se adecua a los distintos cultivos, a su distribución espacial ni a la realidad del mercado inmobiliario rústico español.

c) La actualización anual de valores únicamente ha servido para incrementar las diferencias anteriores (134).

El legislador es consciente de las deficiencias de esta forma de determinación y únicamente remite a una regulación futura, para que la determinación del valor catastral de los inmuebles de naturaleza rústica se sitúe en un plano de igualdad con el resto de inmuebles.

Por último, no se puede olvidar el Derecho transitorio aplicable a la valoración de las construcciones que estén en suelo rústico, que fue objeto de modificación -LPGE para 2005-

(134) Este es el resumen de la situación actual del valor catastral rústico, del estudio que ha realizado ALCÁZAR MOLINA, M., «Propuestas y consideraciones sobre el IBI rústico en España», Catastro, octubre, 2003, p. 59.

Las construcciones ubicadas en suelo rústico que no resulten indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, mantendrán su naturaleza urbana hasta que después del 1 de enero de 2006 se realice un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, con independencia de la clase de inmuebles a que se refiera.

Si este procedimiento de valoración colectiva se refiere a inmuebles urbanos, simultáneamente, se habrá de determinar un nuevo valor catastral para todos aquellos inmuebles que cuenten con una construcción en suelo de naturaleza rústica -Disp. Trans. 1ª TRLCI-.

Mientras no se aprueben normas reglamentarias de valoración de inmuebles rústicos, la determinación del nuevo valor catastral tomará en consideración las siguientes reglas:

a) El valor del suelo de la superficie ocupada por las construcciones se determinará por aplicación de los módulos específicos que se aprueben por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

b) El valor de la construcción se obtendrá por aplicación de idénticas reglas a las que se determinen para la obtención del valor de las construcciones de los inmuebles urbanos en la ponencia de valores de la que trae causa el procedimiento de valoración colectiva.

c) El valor catastral del inmueble resultará de la suma de dos componentes, de las cuales la primera se calculará mediante la suma de los dos valores resultantes de las reglas anteriores afectada por el coeficiente de referencia al mercado vigente para los inmuebles urbanos, y la segunda estará constituida, en su caso, por el valor catastral vigente del suelo del inmueble no ocupado por construcciones.

En los municipios en que se realice un procedimiento de valoración colectiva general y hasta que entre en vigor el citado desarrollo reglamentario, se aplicarán estas mismas reglas a la valoración tanto de las variaciones que experimente las construcciones en suelo rústico, como de las construcciones que sobre el mismo se levanten.

d. **La notificación del valor catastral. Los recursos contra la misma**

La forma de notificación del valor catastral dependerá del procedimiento de valoración seguido para fijar su importe.

En los procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial, los valores catastrales individualizados resultantes podrán notificarse a los titulares catastrales, lo que habrá de realizarse mediante *notificación electrónica*, por *comparecencia personal* o por *notificación personal y directa* por medios no electrónicos -art. 29 TRLCI-, iniciándose el trámite de notificación mediante la publicación de un anuncio en el Boletín Oficial del Estado, en el de la Comunidad Autónoma o en el de la provincia, según el ámbito territorial de competencia del órgano que haya dictado el acto.

En todo caso, existen unos supuestos en los que es obligatorio recurrir a la notificación por comparecencia electrónica en la sede electrónica del Catastro o mediante la dirección electrónica habilitada en los términos regu-

lados a través de Orden ministerial(135). Dicha notificación por comparecencia electrónica consiste en que el acto objeto de notificación estará disponible en la sede electrónica del Catastro durante el mes de noviembre del año de aprobación de la correspondiente ponencia de valores. Transcurridos diez días naturales desde la finalización del plazo de comparecencia electrónica sin que se acceda al contenido del acto, se entenderá que la notificación ha sido rechazada en los términos previstos en el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

Únicamente cuando se trate de titulares catastrales *no obligados a notificación electrónica* y una vez publicado el anuncio referido en el correspondiente boletín, se informará al interesado mediante comunicación sin acuse de recibo sobre el procedimiento que motiva la notificación, la forma de efectuar la comparecencia, ya sea electrónica o presencial, el lugar y plazo para realizarla y la clave concertada para comparecer electrónicamente.

A efectos de comparecencia en la sede electrónica del Catastro, el interesado se identificará mediante la clave proporcionada por la Dirección General del Catastro o firma electrónica, de conformidad con lo establecido en la Ley 11/2007, de 22 de junio, y su normativa de desarrollo. El interesado podrá comparecer empleando medios electrónicos propios o a través de los proporcionados gratuitamente en las Gerencias y Subgerencias del Catastro, en los puntos de información catastral ubicados en las Administraciones Públicas y en el Ayuntamiento del término municipal en que se ubiquen los inmuebles.

Si el titular catastral no hubiera comparecido electrónicamente, podrá hacerlo de forma presencial en la correspondiente Gerencia o Subgerencia del Catastro, así como en el Ayuntamiento del término municipal en que se ubiquen los inmuebles.

Sólo cuando no se hubiera producido la comparecencia electrónica o presencial de los titulares catastrales no obligados a notificación electrónica, se procederá a notificarles de manera personal y directa en los siguientes términos:

a) Se practicará la notificación, por cualquier medio que permita tener constancia de su recepción, así como de la fecha, la identidad de quien la recibe y el contenido del acto notificado, incorporándose al expediente la acreditación de la notificación efectuada.

(135) Será obligatoria la notificación con comparecencia electrónica a los siguientes sujetos -art. 29.2 TRLCI-: «a) Personas jurídicas; b) Entidades sin personalidad jurídica que tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, c) Colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, y d) Administración General del Estado, Administraciones de las Comunidades Autónomas, entidades que integran la Administración Local, organismos públicos, universidades públicas, entidades de derecho público que con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad, entidades de derecho público vinculadas a una o varias Administraciones Públicas o dependientes de la misma y consorcios administrativos».

b) Cuando no sea posible realizar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración, y una vez más intentado por dos veces, o por una sola si constara como desconocido, se hará así constar en el expediente con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación. En estos casos se publicará anuncio en el "Boletín Oficial del Estado", en el de la Comunidad Autónoma o en el de la provincia, según el ámbito territorial de competencia del órgano que dictó el acto, en el que se indicará lugar y plazo de exposición pública de la relación de titulares con notificaciones pendientes.

Esta relación, en la que constará el procedimiento que motiva la notificación, el órgano responsable de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de aquélla deberá comparecer para ser notificado, se expone en los lugares destinados al efecto en el Ayuntamiento y en la Gerencia del Catastro correspondiente al término municipal en que se ubiquen los inmuebles, sin perjuicio de su publicación en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro para su consulta individual. La comparecencia deberá producirse en el plazo de diez días contados desde el siguiente a la publicación del anuncio en el Boletín Oficial.

c) Cuando transcurrido el plazo de diez días a que se refiere el párrafo anterior no se hubiera comparecido, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales desde el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado para comparecer.

d) Lo dispuesto en materia de notificaciones por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación supletoria a la notificación de valores catastrales por medios no electrónicos prevista en este apartado.

Los acuerdos de valoración serán *efectivos* a partir del devengo del tributo –que se produce a 1 de enero– que se produzca tras su notificación. Por excepción, cuando los inmuebles, después de haberse aprobado la ponencia de valores, vean modificada la naturaleza de su suelo pero la ponencia establezca los criterios para valorarlos, serán eficaces desde el día 1 de enero del año siguiente a aquel en que tuvieron lugar las circunstancias que originan dicha modificación, con independencia del momento en que se produzca la notificación –art. 29.5 TRLCI–.

Con referencia exclusiva para los casos de notificación de valores, el plazo para la interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, que no tendrá efecto suspensivo, será de un mes, contado a partir del día siguiente:

– al de efectuarse la notificación por comparecencia electrónica en la sede electrónica del Catastro o mediante dirección electrónica habilitada (29.2 TRLCI), al de la comparecencia presencial en la correspondiente Gerencia o Subgerencia del Catastro o en el Ayuntamiento correspondiente (art. 29.3 TRLCI) o al de haberse producido por

el ID. cualquier medio que permita tener constancia de su notificación [art. 29.4.a) TRLCI].

- al de comparecer efectivamente en el supuesto previsto en el art. 29.4.b) TRLCI.

- o al de la finalización de los 10 días a que se refiere el apartado 29.4.c) TRLCI.

En el supuesto de que como consecuencia de la utilización de distintos medios electrónicos o no electrónicos, se practicaran varias notificaciones, se entenderán producidos todos los efectos jurídicos derivados de la notificación, incluido el inicio del plazo para la interposición de los recursos que procedan, a partir de la primera de las notificaciones correctamente practicada.

En el *procedimiento simplificado de valoración colectiva*, los actos dictados se notificarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17 TRLCI y tendrán efectividad el día 1 de enero del año siguiente a aquel en que tuviere lugar la modificación del planeamiento del que traigan causa, con independencia del momento en que se inicie el procedimiento y se produzca la notificación de su resolución. En todo caso, el plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses a contar desde la fecha de publicación acuerdo de inicio. El incumplimiento de dicho plazo máximo de notificación determinará la caducidad del procedimiento respecto de los inmuebles afectados por el incumplimiento, sin que ello implique la caducidad del procedimiento ni la ineficacia de las actuaciones respecto de aquellos debidamente notificados.

B. La Actualización del valor catastral

Distinta de los procedimientos de valoración colectiva y de la determinación individualizada del valor es la actualización de los valores catastrales. Operación que, aun teniendo en común con aquellos la aspiración a que existente una correspondencia entre el valor catastral de los inmuebles y su valor de mercado, corrige únicamente las pequeñas diferencias, que se pueden producir, entre otras causas, por efecto de la inflación.

La actualización que, hasta el 2012, se realizaba mediante la aplicación de un coeficiente previsto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado que variaba anualmente, aplicándose de forma automática sobre el valor catastral(136), ha experimentado un cambio de indudable importancia. Y es que, al margen de esta actualización, se ha previsto otra, que también puede realizarse en las Leyes de Presupuestos, pero adaptada a una situación algo más compleja.

(136) Se excluyen de actualización aquellos inmuebles cuyos valores catastrales se hubieran fijado en aplicación de Ponencias de Valores aprobadas entre 1 de enero de 1997 y 30 de junio de 2002, y aquellos cuyos valores catastrales hubieran sido fijados mediante aplicación de Ponencias de Valores parciales aprobadas desde la primera de esas fechas en municipios a los que se haya aplicado el art. 2 de la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, por la que se modifica parcialmente la LHL y se establece una reducción en la base imponible del IBI.

En relación con el primer coeficiente, para evitar problemas, el TRLCI ha habilitado expresamente a las Leyes de Presupuestos para modificar el valor catastral, si bien la doctrina del TC ni siquiera exige previa habilitación para adaptar el tributo a la realidad. De esta forma, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán actualizar los valores catastrales mediante la aplicación de los coeficientes, que podrán ser diferentes para cada clase de inmuebles -art. 32.1 TRLCI-. Además, en la habilitación a la Ley de Presupuestos, se introdujo una novedad que no ha tenido predicamento. A través de Ley de Presupuestos Generales del Estado, se podrán fijar coeficientes de actualización por grupos de municipios, que se determinarán en función de su dinámica inmobiliaria, aplicándose dichos coeficientes sobre los valores catastrales actualizados por la aplicación de los coeficientes generales de actualización establecidos en Ley de Presupuestos, los cuales, a su vez, podrán ser diferentes para cada clase de inmuebles -art. 32.2 TRLCI-.

Teniendo en cuentas que las diferencias entre valor catastral y de mercado no se distribuyen geográficamente de la misma forma, siendo más acusadas en unos municipios que en otros, ni afectan por igual a los distintos tipos de inmuebles, el legislador podrá aprobar distintos coeficientes que tomen estas diferencias en consideración para discriminar geográficamente y en función de la clasificación de los inmuebles. Para ello, agruparán los municipios en función de las diferencias del valor de mercado de sus inmuebles, distinguiéndose si fuera necesario las clases de inmuebles. Se reguló así, un segundo componente del coeficiente, de importancia territorial, que se habrá de aplicar sobre el resultado de haber incrementado el valor catastral del año anterior en el coeficiente de actualización aprobado para el Estado.

Lo que representa una auténtica novedad es un segundo sistema de actualización(137), introducido por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, dando nueva redacción al art. 32 TRLCI, cuyo apartado segundo establece que *«las leyes de presupuestos generales podrán actualizar los valores catastrales de los inmuebles urbanos de un mismo municipio por aplicación de coeficientes en función del año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia de valores del municipio.»*

Este sistema, sin embargo, debe ser solicitado directamente por los Ayuntamientos, pudiendo hacerlo únicamente cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) Que haya transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.
- b) Que se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, siempre que afecten de modo homogéneo al conjunto de usos, polígonos, áreas o zonas existentes en el municipio.

c) Que la solicitud se comunique a la Dirección General del Catastro antes del 31 de enero del ejercicio anterior a aquel para el que se solicita la aplicación de los coeficientes.

(137) Sistema que el mismo art. 32 TRLCI declara incompatible con el primero y clásico.

Estos requisitos que condicionan la solicitud se apreciarán por el Ministro de Economía y Hacienda, quien, con anterioridad al 30 de septiembre de cada ejercicio, publicará en el BOE una Orden ministerial en la que se establecerá la relación de municipios en los que resultarán de aplicación los coeficientes que, en su caso, establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio siguiente.

Bien por el automatismo con que se aplica, por su simplicidad, su carácter normalmente reducido y su aprobación en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, no se requiere la notificación individual del resultado de la actualización, ni tampoco de las liquidaciones resultantes del valor catastral así actualizado, sin que pueda apreciarse indefensión por la ausencia de producción de esas notificaciones individuales (SSTS de 19 de noviembre de 1997, 23 de enero de 1999 y 10 de junio de 2003(138)).

V. BASE LIQUIDABLE

En abstracto, la *base liquidable* es el resultado de practicar en la imponible las reducciones legalmente previstas. Reducciones que, en el caso del IBI, se limitan únicamente a una: la regulada en los artículos 67, 68, 69 a 70 del TRLHL. Dicha reducción, que se aplicará de oficio por la Administración sin necesidad de solicitud por los sujetos pasivos (67.2 TRLHL) (139), tiene como principal efecto la distribución, en un plazo de diez años, de los aumentos que debería experimentar la cuota tributaria a resultas de los aumentos que sufra el valor catastral de un inmueble como consecuencia de los procedimientos de valoración colectiva.

En definitiva, la reducción suaviza, diluyéndolo en el tiempo, el impacto que tendría cualquier aumento del valor catastral en la cuota tributaria del año inmediatamente posterior al de su aprobación, evitando que un incremento considerable del valor catastral de los inmuebles, fijado como consecuencia de los procedimientos de valoración colectiva de carácter general —antiguas revisiones y modificaciones catastrales—, se traslade de forma inmediata y de una sola vez a la cuota del Impuesto, produciéndose un incremento del coste tributario del Impuesto igualmente elevado.

(138) En todas ellas se fijó la siguiente doctrina legal: «La valoración catastral de un inmueble ha de ser notificada en tiempo y forma al sujeto pasivo que corresponda, en el momento de producirse su establecimiento o revisión de aquél o se produzca cualquier modificación que no venga establecida por Ley y sea meramente porcentual, sin que sea obligado volver a notificar la referida valoración a los sucesivos sujetos pasivos para la validez de las liquidaciones que a éstos se giren con posterioridad a su alta en el Padrón del Tributo y sin que esa ausencia de notificación del valor catastral, anteriormente establecido o revisado, produzca indefensión.»

(139) Si bien hasta el 31 de diciembre de 2013, la determinación de la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se realizará por la Dirección General del Catastro, salvo que el Ayuntamiento comunique a dicho centro directivo que la indicada competencia será ejercida por él. Esta comunicación deberá realizarse antes de que finalice el mes de febrero del año en el que asuma el ejercicio de la mencionada competencia (Disp. Trans. 12ª TRLHL, en su redacción otorgada por la Disp. Final 15ª de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de PGE para 2013).

Con este fundamento se explica su configuración legal y funcionamiento; que se concreta en su ámbito objetivo, en la cuantía y en su duración.

El *ámbito objetivo* de la reducción incluye todas las categorías de bienes inmuebles, si bien en el caso de los inmuebles urbanos o rústicos(140) sólo se aplicará cuando se hallen afectados por procedimientos de valoración colectiva de carácter general, que se encuentren en alguna de las dos siguientes situaciones:

a) Que su valor catastral se vea incrementado en virtud de la aplicación de la primera ponencia total de valores –que abarcará la totalidad de los inmuebles correspondientes a una misma clase, según el art. 26.2.a) TRLCI–, aprobada después del 1 de enero de 1997(141), o en virtud de las sucesivas ponencias totales de valores que se aprueben después de haber transcurrido el plazo de la reducción de los nueve años a contar desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales (art. 67.1.a) TRLHL).

b) Que se hallen en municipios para los que se hubiera aprobado una ponencia de valores que haya dado lugar a la aplicación de la reducción, pero que, antes de agotar el plazo de nueve años de su aplicación, su valor catastral se hubiera alterado por alguna de las siguientes causas: 1º) Procedimientos de valoración colectiva de carácter general o parcial, 2º) Procedimientos simplificados de valoración colectiva y 3º) Procedimientos de inscripción mediante declaraciones, comunicaciones, subsanación de discrepancias e inspección (art. 67.1.b) TRLHL).

Además de los inmuebles urbanos y rústicos, también los de características especiales (BICES) podrán beneficiarse de la reducción(142); pero en otras circunstancias. Así, únicamente procederá su disfrute cuando el valor catastral resultante de la aplicación de una nueva ponencia de valores especial supere el doble del que, como inmueble de esa clase, tuviera previamente asignado. En defecto de este valor, se tomará como tal el 40 por 100 del que resulte de la nueva Ponencia(143).

La cuantía de la reducción será el resultado de aplicar un coeficiente reductor del 0,9 el primer año de su aplicación –que irá disminuyendo un 0,1 por cada año que se aplique la reducción hasta desaparecer en el décimo año, ejercicio en que la base liquidable coincidirá con la base imponible al ser 0 la reducción,

(140) En relación con los bienes inmuebles rústicos, la reducción no se aplicará, quedando en suspenso hasta que, por Ley, se establezca la fecha de su aplicación (Disp. Trans. 9ª TRLHL).

(141) La referencia temporal a esta fecha se entiende porque la reducción se introdujo, por vez primera, por la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, consolidándose en la LRHL por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Precisamente por ello, ya se puede advertir que no todos los bienes inmuebles tendrán base liquidable, pues no beneficiará a aquellos cuyo valor catastral proceda de ponencias de valores que se hubieran aprobado antes del 1 de enero de 1997.

(142) Con la redacción anterior del art. 67.4 TRLHL este tipo de inmuebles no podían acogerse a la reducción referida.

(143) Esta reducción se introdujo en los términos explicitados por la disposición adicional 7.2 de la Ley 16/2007, de 4 de julio, entrando en vigor dicha modificación el 6 de julio de 2007 en lugar del 1 de enero de 2008.

coincidiendo con el producto de la revisión catastral efectuada diez años antes-, que será único para todos los inmuebles afectados del Municipio, a un componente individual de la reducción, calculado para cada inmueble.

Dicha reducción no podrá aplicarse respecto del incremento de la base imponible de los inmuebles que resulte de la actualización de sus valores catastrales por aplicación de los coeficientes establecidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado -art. 67.3 TRLHL- (144).

Este componente individual es simplemente el aumento del valor catastral que experimenta el inmueble como consecuencia del procedimiento de valoración colectiva. Así, dicho componente individual vendrá determinado, cada año, por la diferencia positiva entre el nuevo valor catastral que corresponda al inmueble en el primer ejercicio de su vigencia y su valor base, que, salvo las excepciones legalmente previstas -art. 69 TRLHL-, será la base liquidable del ejercicio inmediato anterior a la entrada en vigor del nuevo valor catastral.

Ejemplo: Un inmueble cuyo valor catastral estaba fijado en 6.000 € fue objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general en 2010, a resultados del cual se fijó un nuevo valor catastral de 12.000 €, aplicable a partir del 1 de enero de 2011. En ese periodo ya se había agotado la reducción anterior, que se aplicó durante un plazo de 9 años. ¿Cuál será la base imponible y liquidable durante los años posteriores al incremento del valor catastral?

- El componente individual será: $12.000 - 6.000 = 6.000$ €

Año	Base Imponible	Reducción	Base Liquidable	Aumento base liquidable	Aumento V. Cat. Gravado
2011	12.000	$90\% \times 6.000$	$12.000 - 5.400 = 6.600$	600	600
2012	12.000	$80\% \times 6.000$	$12.000 - 4.800 = 7.200$	600	1.200
2013	12.000	$70\% \times 6.000$	$12.000 - 4.200 = 7.800$	600	1.800
2014	12.000	$60\% \times 6.000$	$12.000 - 3.600 = 8.400$	600	2.400
2015	12.000	$50\% \times 6.000$	$12.000 - 3.000 = 9.000$	600	3.000
2016	12.000	$40\% \times 6.000$	$12.000 - 2.400 = 9.600$	600	3.600
2017	12.000	$30\% \times 6.000$	$12.000 - 1.800 = 10.200$	600	4.200
2018	12.000	$20\% \times 6.000$	$12.000 - 1.200 = 10.800$	600	4.800
2019	12.000	$10\% \times 6.000$	$12.000 - 600 = 11.400$	600	5.400
2020	12.000	0×6.000	$12.000 - 0 = 12.000$	600	6.000

(144) Para respetar las expectativas creadas por la Disp. Trans. 3ª de la Ley 53/1997, en los municipios en los que se revisó el valor catastral entre 1998 y 2003 se mantuvo la congelación del valor revisado durante todo el tiempo que dure la reducción, sin que se pueda proceder a su actualización anual. MIRANDA HITA, J.: «El Catastro y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», Catastro, abril, 2004, p. 38. Según este autor, las razones de la inaplicación de la actualización de dichos valores en esos casos no están tanto en la falta de equidad que ello provocaría, según apuntaba la EM del RD-Ley 5/1997, sino en la complejidad de aplicar al mismo tiempo dos incrementos de muy distinto propósito en la base liquidable del impuesto: el del coeficiente de la LPGE y el derivado de la mengua que cada año va padeciendo la reducción introducida por la Ley 53/1997. Dificultad que ha sido despreciada por el legislador de 2002, que ha recuperado los coeficientes en que se aplique la reducción decenal.

«Con esta aplicación paulatina, se advierte fácilmente que el nuevo valor catastral no producirá plenos efectos mientras no hayan transcurrido diez años desde se produjo la revisión. El aumento, pues, se va aplicando a razón de un diez por ciento anual».

En determinados casos, el *valor base no será la base liquidable* del ejercicio inmediato anterior a la entrada en vigor del nuevo valor catastral, sino un valor diferente:

a) *Para aquéllos inmuebles en los que, habiéndose producido alteraciones susceptibles de inscripción catastral* previamente a la modificación del planeamiento o al 1 de enero del año anterior a la entrada en vigor de los valores catastrales resultantes de las ponencias de valores, *aún no se haya modificado su valor catastral en el momento de la aprobación de éstas*, el valor base será el *importe de la base liquidable* que, de acuerdo a dichas alteraciones, corresponda al ejercicio inmediato anterior a la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales por la aplicación a los mencionados bienes de la ponencia de valores anterior a la última aprobada.

b) Para los inmuebles cuyo su *valor catastral se hubiera alterado como consecuencia de procedimientos de inscripción mediante declaraciones, comunicaciones, subsanación de discrepancias e inspección catastral*, el valor base será el resultado de multiplicar el nuevo valor catastral por un *coeficiente*, determinado por la Dirección General del Catastro que, *calculado con sus dos primeros decimales, se obtiene de dividir el valor catastral medio de todos los inmuebles de la misma clase del municipio incluidos en el último padrón, entre la media de los valores catastrales resultantes de la aplicación de la nueva ponencia de valores*.

c) Para los inmuebles rústicos valorados de conformidad con lo dispuesto en la Disp. Trans. 1ª.1 TRLCI(145), el componente individual de la reducción será, en cada año, la diferencia positiva entre la primera componente del valor catastral del inmueble en el primer ejercicio de su vigencia y su valor base. Este valor base será el resultado de multiplicar la citada primera componente del valor catastral del inmueble por el coeficiente, no inferior a 0,5 ni superior a 1, que se establezca en la Ordenanza fiscal del impuesto. En defecto de determinación por la Ordenanza, se aplicará el coeficiente de 0,5(146).

d) Tratándose de *bienes inmuebles de características especiales (BICES)*, el componente individual de la reducción será, en cada año, la diferencia positiva entre el nuevo valor catastral que corresponda al inmueble en el primer ejercicio de su vigencia y el doble del valor a que se

(145) Recuérdese, sin embargo, que la reducción estará en suspenso hasta que, por Ley, se establezca su aplicación (Disp. Trans. 9ª TRLHL).
(146) La Disp. Trans. 18ª TRLHL establece que hasta la realización de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para los inmuebles de esta clase, les resultará de aplicación la reducción. A tal efecto, la reducción se aplicará únicamente sobre la primera componente del valor catastral de la valoración que establece la Disp. Trans. 1ª TRLCI.

refiere el artículo 67.2 que, a estos efectos, se tomará como valor base.

La duración de la reducción de la base imponible será de *nueve años*, excepto que durante el período de aplicación se altere el valor catastral del inmueble como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, en cuyo caso se iniciará el cómputo de un nuevo período de reducción y se extinguirá el derecho a la aplicación del resto de la reducción que viniera aplicando –art. 70.1 en relación con el art. 68.1 TRLHL–. Sin embargo, si la alteración del valor catastral se produce como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter parcial o simplificado, o a consecuencia de un procedimiento de inscripción mediante declaraciones, comunicaciones, solicitudes, subsanación de discrepancias o inspección catastral antes de haber concluido el plazo de los 9 años de la reducción –art. 70.2 TRLHL–, no se iniciará un nuevo plazo, continuándose con el cómputo de la que se venía aplicando.

Y precisamente, en ese caso, el denominado componente individual –la diferencia que representa el aumento del valor catastral– se dividirá por el último coeficiente reductor aplicado, continuándose con la aplicación de la reducción durante el plazo que quede hasta completar los nueve años de disfrute.

Si, con los datos del ejemplo anterior, se hubiera producido un procedimiento de valoración colectiva de carácter parcial o simplificado para el polígono en que está el inmueble, que hubiera dejado el nuevo valor catastral del bien en 18.000 € a partir de 2016 ¿Cómo se habría aplicado la reducción y durante qué plazo?

Año	Base Imponible	Reducción	Base Liquidable	Aumento base liquidable	Aumento V. Cat. Gravado
2011	12.000	$90\% \times 6.000$	$12.000 - 5.400 = 6.600$	600	600
2012	12.000	$80\% \times 6.000$	$12.000 - 4.800 = 7.200$	600	1.200
2013	12.000	$70\% \times 6.000$	$12.000 - 4.200 = 7.800$	600	1.800
2014	12.000	$60\% \times 6.000$	$12.000 - 3.600 = 8.400$	600	2.400
2015	12.000	$50\% \times 6.000$	$12.000 - 3.000 = 9.000$	600	3.000
2016	18.000	$40\% \times 9.000$	$18.000 - 3.600 = 14.400$	5.400	8.400
2017	18.000	$30\% \times 9.000$	$18.000 - 2.700 = 15.300$	900	9.300
2018	18.000	$20\% \times 9.000$	$18.000 - 1.800 = 16.200$	900	10.200
2019	18.000	$10\% \times 9.000$	$18.000 - 900 = 17.100$	900	11.100
2020	18.000	0×9.000	$18.000 - 0 = 18.000$	900	12.000

Como puede apreciarse, aunque se haya producido un incremento del valor catastral, se continúa aplicando la reducción con una modificación: el aumento del valor catastral es superior y, con él, el del componente individual. Lo que significa que habrá una parte del aumento del valor catastral que, evidentemente, sí que se trasladará inmediatamente a la cuota. En particular, 4.500 €, a los que hay que añadir los 900 de repercusión del valor que se generan en ese ejercicio.

Partiendo de que su aplicación se debe hacer *de oficio*, la competencia para determinar la base liquidable en los *procedimientos de valoración colectiva* corresponderá a la Dirección General del Catastro, siendo recurrible ante los Tribunales Económico-Administrativos.

Los Ayuntamientos, en cambio, determinarán la base liquidable cuando la base imponible resulte de la tramitación de los procedimientos de declaración, comunicación, solicitud, subsanación de discrepancias e inspección catastral -art. 77.3 TRLHL-. Sin embargo, hasta el 31 de diciembre de 2013 y como Derecho transitorio -Disp. Trans. 12ª TRLHL-, esta facultad de los Ayuntamientos de determinar la base liquidable se realizará por la Dirección General del Catastro, siempre que el ayuntamiento no haya comunicado al centro directivo su decisión de ejercer tal competencia antes de que finalice el mes de febrero del año en el que asuma tal ejercicio.

La base liquidable, debidamente motivada, habrá de notificarse conjuntamente con la base imponible en los distintos tipos de valoración colectiva, tengan carácter general, parcial o simplificado -art. 66.2 TRLHL-. Para evitar problemas con las notificaciones, el legislador ha regulado con detalle el contenido de la *motivación*, que, como es lógico, habrá de ir referida a la *reducción* aplicada, mediante la indicación del *valor base* que corresponda al inmueble y a los importes de dicha reducción y de la base liquidable. Si se trata de procedimientos de valoración colectiva de carácter general, habrá de incluir dicha motivación la indicación del *primer año de vigencia del nuevo valor catastral*. Si, por el contrario, se trata de procedimientos de valoración colectiva de carácter parcial y simplificado, la motivación irá referida a su aplicación en *el ejercicio en que se practique la notificación*.

Si se produjeran alteraciones en la demarcación territorial de algún término municipales y algún inmueble pasase a formar parte de otro municipio, dicho inmueble conservará el mismo régimen de asignación de bases imponibles y liquidables que tuviera en el municipio de origen -art. 66.3 TRLHL-, mientras no se apruebe una nueva ponencia de valores.

VI.- DEUDA TRIBUTARIA

1.- CUOTA ÍNTEGRA

La cuota íntegra de este impuesto será el resultado de aplicar a la base liquidable, que en no pocos casos coincidirá con la imponible, el tipo de gravamen que aprueben los ayuntamientos respetando los límites legalmente previstos o, en su defecto, los que establece el legislador con carácter accesorio -art. 72 TRLHL-.

En la regulación de la alícuota proporcional del impuesto se dan cita dos principios que contribuyen a su configuración. Por una parte, las exigencias del principio de reserva de Ley, que exigen una mínima predeterminación legal de dicho elemento tributario al representar uno de los elementos esenciales del tributo, y, por otra, el necesario respeto al contenido del principio de autonomía municipal y a la exigencia de su potenciación como corre-

lato de la corresponsabilidad fiscal que se persigue, para que pueda ser el Ayuntamiento el que, en última instancia, si así lo considera, decida sobre la presión fiscal que ejerce sobre los titulares de inmuebles de su demarcación.

Precisamente por ello, la normativa establece unas alícuotas máximas y unas mínimas, entre las cuales el Ayuntamiento podrá ejercer su poder financiero fijando las aplicables al municipio(147).

Las alícuotas máximas serán: el 1,1 por 100 para los inmuebles urbanos, el 0,9 por 100 para los rústicos y el 1,3 por 100 para los de características especiales.

Las alícuotas *mínimas* son: el 0,4 por 100 para los bienes inmuebles urbanos y para los inmuebles de características especiales y el 0,3 por 100 para los rústicos.

En el caso de inmuebles urbanos y rústicos las mínimas previstas actúan como supletorias para el caso de que el Ayuntamiento no haya aprobado Ordenanza reguladora del IBI, pues, recuérdese que, incluso en ese caso,

(147) No obstante, con motivo de la crisis y con carácter coyuntural, se ha aprobado una subida de los tipos de gravamen que, en ningún caso, podrá suponer que se superen los máximos previstos en el art. 72 TRLHL. Así se establece, para los períodos impositivos que se inicien durante 2012 y 2013 el RD-Ley 20/2011, una subida de tipos de gravamen para los bienes inmuebles urbanos. El artículo 8 de esta norma establecía que los tipos de gravamen previstos en el art. 72 TRLHL resultarán incrementados en los siguientes porcentajes:

a) El 10 por 100 para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada con anterioridad al año 2002, no pudiendo resultar el tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5 por ciento en 2012 y al 0,6 por 100 en 2013.

b) El 6 por 100 para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre 2002 y 2004, no pudiendo resultar el tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5 por ciento.

c) El 4 por 100 para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre 2008 y 2011.

Lo dispuesto en el presente apartado únicamente se aplicará en los siguientes términos:

- A los inmuebles de uso no residencial, en todo caso, incluidos los inmuebles gravados con tipos diferenciados a que se refiere el artículo 72.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

- A la totalidad de los inmuebles de uso residencial a los que les resulte de aplicación una ponencia de valores total aprobada con anterioridad al año 2002.

- A los inmuebles de uso residencial a los que les resulte de aplicación una ponencia de valores total aprobada en el año 2002 o en un año posterior, y que pertenezcan a la mitad con mayor valor catastral del conjunto de los inmuebles del municipio que tengan dicho uso.

Por el contrario, esta previsión no será de aplicación a los municipios cuyas ponencias de valores hayan sido aprobadas entre los años 2005 y 2007. Tampoco tendrá efectos para el período impositivo que se inicie en 2013 para aquellos municipios en los que se apruebe una ponencia de valores total en el año 2012.

2. En el supuesto de que el tipo aprobado por un municipio para 2012 o 2013 fuese inferior al vigente en 2011, en el año en que esto ocurra se aplicará lo dispuesto en este artículo tomando como base el tipo vigente en 2011.

3. El tipo máximo aplicable no podrá ser superior, en ningún caso, al establecido en el artículo 72 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

deberá exigirse el impuesto ya que es de exacción obligatoria. En cambio, en el caso de inmuebles de características especiales, la supletoria no será la mínima sino la del 0,6 por 100. La autonomía municipal en el establecimiento del tipo de gravamen se completa con la posibilidad de incrementar el tipo de gravamen de los inmuebles rústicos y urbanos cuando concurren determinadas circunstancias legalmente previstas, cada una de las cuales tiene asociada una elevación determinada de dicho tipo. Las características a las que se asocia esta posibilidad y la cuantía de la elevación de los tipos son las siguientes:

Puntos porcentuales	Bienes urbanos	Bienes rústicos
A) Municipios que sean capital de provincia o Comunidad Autónoma	0,07	0,06
B) Municipios en los que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie.	0,07	0,05
C) Municipios cuyos Ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que estén obligados según lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 7/1985, de 2 de abril	0,06	0,06
D) Municipios en los que los terrenos de naturaleza rústica representen más del 80 por 100 de la superficie total del término	0,00	0,15

El ámbito sobre el que se proyecta la decisión del Ayuntamiento es bastante amplio, ya que no sólo decide si incrementa o no el tipo cuando concurre una de esas circunstancias, sino también, cuando concurren varias, podrá decidir por cuál de ellas lo hace, o si lo incrementada por todas las que se presentan a la vez.

Por último, respetando los confines que acabamos de describir, los Ayuntamientos, para los inmuebles urbanos distintos de los de uso residencial, podrán establecer tipos diferenciados atendidos a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones.

Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.

Estos tipos sólo podrán aplicarse, a lo sumo, al 10 por 100 de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto 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.

Esta discriminación de tipos de gravamen en función de los usos de a que estén destinados los inmuebles exige tenerlos todos clasificados según los distintos usos a que están afectos y ordenarlos de mayor a menor valor catastral, tomando únicamente el 10 por 100 de los inmuebles que corresponde a cada uso. No es de extrañar que, en la medida en que se exige que el umbral de valor catastral por cada uso figure en la Ordenanza fiscal correspondiente, se haya de modificar con cierta frecuencia para respetar la normativa legal.

Con la misma finalidad de atemperar el aumento de cuota que se produce como consecuencia de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales

de inmuebles rústicos y urbanos, resultantes de procedimientos de valoración colectiva de carácter general —como vimos en la reducción—, los Ayuntamientos podrán establecer —art. 72.5 TRLHL—, durante un período máximo de seis años, tipos de gravamen reducidos que no podrán ser inferiores al 0,1 por 100 para inmuebles urbanos o al 0,075 por 100 para inmuebles rústicos.

La única restricción que establece el legislador para la aplicación de estos tipos reducidos o rebajados en los casos de estar incursos en procedimientos de valoración colectiva de carácter general, es que sean aprobados provisionalmente antes del 1 de julio del año inmediatamente anterior a aquel en que deban aplicarse, dándose traslado en ese plazo del acuerdo a la Dirección General del Catastro —art. 72.6 TRLHL—. La razón de esta comunicación previa, siendo que los tipos de gravamen forman parte de la determinación de la deuda tributaria y no de la gestión catastral —quedando al margen de la competencia de la Dirección General—, es permitir que en las notificaciones catastrales también se pueda informar del impacto exacto que la revisión del valor catastral tendrá en la cuota del tributo (148).

Para los inmuebles urbanos excluidos los de uso residencial, los ayuntamientos podrán establecer tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones.

A estos efectos, mientras no se aprueben las normas reglamentarias en materia de valoración catastral, se atenderá a los usos establecidos en el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones recogido en la norma 20 del anexo al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones, para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, teniendo en cuenta algunas especialidades —Dips. Trans. 15ª TRLHL (149)—.

Si tuvieran varios usos, se aplicará el tipo correspondiente al del uso de la edificación o de la dependencia principal —art. 72.4 TRLHL—, estableciéndose los siguientes criterios legales para su identificación —Dips. Trans. 15ª TRLHL—:

1. A los inmuebles no sometidos al régimen de propiedad horizontal, que estén integrados por varias edificaciones o dependencias, se les asignará el uso residencial cuando la suma de las superficies de este uso represente al menos el 20 por ciento de la superficie total cons-

(148) MIRANDA HITA, J.: «El Catastro y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *op. cit.*, p. 41.

(149) Esta Disp. Trans. 15ª TRLHL establece varias reglas para identificar el uso de las identificaciones o dependencias: a) Los garajes y trasteros que se ubiquen en edificios de uso residencial, así como los edificios destinados exclusivamente a garajes y estacionamientos, tendrán asignado el uso almacén-estacionamiento. b) Los bares musicales, salas de fiestas, discotecas, cines, teatros, restaurantes, bares y cafeterías ubicados en locales comerciales en edificios destinados a otros usos, así como los locales comerciales en estructura, tendrán asignado el uso ocio y hostelería. c) Los «camping» tendrán asignado el uso ocio y hostelería. d) Los campos de golf tendrán asignado el uso deportivo. e) Los silos y depósitos para sólidos, líquidos y gases tendrán asignado el uso industrial. f) Los edificios o inmuebles monumentales y ambientales o típicos se clasificarán en el uso correspondiente a la actividad que en ellos se desarrolle, y g) Las obras de urbanización y las obras de jardinería no se considerarán, a estos efectos, construcciones.

truida del inmueble, una vez descontada la destinada a plazas de estacionamiento; en otro caso, se asignará el uso de mayor superficie, descontada asimismo la destinada a plazas de estacionamiento. En este último supuesto, si coincidieran varios usos con la misma superficie, se atenderá al siguiente orden de *prevalencia*: residencial, oficinas, comercial, espectáculos, ocio y hostelería, industrial, almacén-estacionamiento, sanidad y beneficencia, deportes, cultural y religioso y edificio singular.

2. En los inmuebles sometidos a régimen de propiedad horizontal, cuando varios elementos privativos formen parte de un único bien inmueble, la dependencia principal será la destinada a uso residencial. Si ninguna de ellas tuviera este uso, se atenderá a la prevalencia citada en el párrafo anterior.

Por último, el principio continuista que caracteriza a la situación de los inmuebles que pasan a formar parte de otro término municipal, determina que no sólo conserven el mismo régimen de asignación de bases impositibles y liquidables que tuvieran en el municipio de origen -art. 66.3 TRLHL-, sino también el tipo de gravamen vigente en este último. Ahora bien, esta posibilidad sólo se reconoce en relación con los cambios que afecten a los inmuebles rústicos u urbanos, pero no a los de características especiales, por lo que hay que concluir que estos últimos no podrán beneficiarse de la continuidad en la aplicación del tipo de gravamen -art. 72.7 TRLHL-.

2. CUOTA LÍQUIDA

La cuota líquida se obtendrá minorando la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones previstas legalmente -art. 71.2 TRLHL-.

Además de la bonificación general del 50 por 100 de las cuotas tributarias correspondientes a los tributos municipales, establecida en el Régimen Especial de Ceuta y Melilla, que beneficiará a los inmuebles radicados en dichas ciudades -art. 159 TRLHL-, el legislador establece varias bonificaciones que diferencia en función de que sea preceptiva o no la adopción del correspondiente acuerdo municipal para su disfrute, sin perjuicio de que en la mayoría de los casos sería aconsejable un mínimo de regulación reglamentaria. Las bonificaciones *obligatorias*, si bien tienen carácter rogado, y, por tanto, deben solicitarse por el interesado, se aplicarán en todo caso por los Ayuntamientos, remitiéndose a la Ordenanza la regulación de sus aspectos sustantivos y formales, así como las condiciones de su compatibilidad con otros beneficios fiscales -art. 73.4 TRLHL-. Las bonificaciones *potestativas* habrán de ser acordadas por los Ayuntamientos, debiendo incluirse todo su contenido en las correspondientes Ordenanzas municipales.

A) Bonificaciones obligatorias

Aunque las Ordenanzas fiscales hayan de especificar sus aspectos sustantivos y formales, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales, no precisan de previa adopción de acuerdo municipal para su

aplicación —por ello se consideran *obligatorias*— las siguientes bonificaciones —art. 73 TRLHL—:

1. Bonificación en entre el 50 y el 90 por ciento en la cuota íntegra del Impuesto los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad *de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria* tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a la obra nueva, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. Aunque será el acuerdo municipal el que determinará, en última instancia, cuál, entre ambos porcentajes, es el que resulte de aplicación, no deja de ser obligatoria la bonificación porque la Ley establece que, en defecto de Acuerdo municipal, se aplicará la máxima legalmente prevista.

El disfrute de la bonificación está condicionado a su *solicitud*, que habrá de ser *previa* al inicio de las obras, extendiéndose desde el período impositivo inmediatamente posterior a aquel en que se inicien las mismas hasta el período posterior a su terminación, siempre que durante ese tiempo se realicen obras de urbanización o construcción efectivas y sin que, en ningún caso, pueda exceder de tres períodos impositivos.

2. Bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto las *viendas de protección oficial* y las que resulten *equiparables* a éstas conforme a la normativa de la respectiva Comunidad Autónoma, durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva.

Esta bonificación se concederá a petición del interesado, quien podrá efectuarla en cualquier momento anterior a la terminación de los tres períodos impositivos de duración de la misma y surtirá efectos, en su caso, desde el período impositivo siguiente a aquel en que se solicite.

Una vez transcurrido el período de disfrute, este beneficio fiscal podrá prorrogarse si así lo deciden los Ayuntamientos, dejando de tener en ese caso carácter obligatorio para configurarse como bonificación potestativa. En ese caso, la Ordenanza que apruebe su prórroga habrá de determinar su duración y cuantía anual, que no podrá ser superior al 50 por 100.

3. Bonificación del 95 por 100 de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo del impuesto que hubiera aprobado el área metropolitana los bienes *inmuebles rústicos de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra*, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

B) Serán potestativas por precisar Acuerdo municipal que configure su régimen jurídico las siguientes:

1. Bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto los inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a *asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadera, forestal, pesquera o análogas* y dispongan de un *nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en áreas o zonas consolidadas del mismo*, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.

La Ordenanza fiscal, además de regular la cuantía anual de la bonifica-

ción, su duración y demás aspectos sustantivos y formales que conforman su régimen; habrá de especificar cuáles son las características peculiares y el ámbito de los núcleos de población, áreas o zonas, así como las tipologías de las construcciones y usos del suelo necesarios para la aplicación de dicha bonificación.

2. A partir de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales de bienes inmuebles de una misma clase, resultantes de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de ámbito municipal, los Ayuntamientos podrán acordar la aplicación de una *bonificación equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra y la cuota líquida del ejercicio anterior, multiplicada por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la Ordenanza fiscal*, para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que en la misma se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio.

Esta bonificación se encuadra entre las medidas que establece el legislador para evitar que todo procedimiento de valoración colectiva que arroje como resultado un aumento del valor catastral de los inmuebles radicados en el Municipio, se haya de transformar, necesariamente, en un incremento de la presión fiscal. En definitiva, con todas las medidas, entre las que figura la reducción de los tipos de gravámenes mínimos ya analizada, se debe poder conseguir que a un incremento del valor catastral no le siga obligatoriamente un aumento de la presión fiscal por el IBI.

A diferencia de lo que ocurre con los tipos de gravamen reducidos, esta medida es, además, sustitutiva o, en algunos casos, complementaria de la reducción del art. 72.5 TRLHL. Su establecimiento permite, dentro del ejercicio de la autonomía municipal y tras el procedimiento de valoración colectiva de carácter general aumentar la presión fiscal únicamente para los bienes cuyo valor catastral supera un determinado umbral, fijado en la Ordenanza municipal. Y ello, fundamentalmente, porque permite discriminar por tramos de valor catastral, a diferencia de los tipos de gravamen mínimos, que se han de aplicar necesariamente a todos los bienes que tengan la misma naturaleza rústica o urbana.

La duración máxima de dicha bonificación será de tres períodos impositivos, pudiendo ser inferior si así lo establece la Ordenanza, que además fijará las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que benefician a los mismos inmuebles.

3. Bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto (art. 74.2.bis TRLHL) para los inmuebles de organismos públicos de investigación y los de enseñanza universitaria.

4. Bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota del impuesto (art. 74.2.ter TRLHL) para los bienes declarados expresa e individualizadamente *monumento o jardín histórico de interés cultural en los términos exigidos en el art. 62.2.b) TRLHL* cuando no estén exentos por hallarse afectos a actividades económicas.

5. Bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración podrán regular una (art. 74.2. quater TRLHL).

La declaración es competencia del Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

6. Bonificación de hasta el 90% de la cuota íntegra del impuesto para cada grupo de *inmuebles de características especiales*. La Ordenanza deberá especificar la duración, su cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales relativos a esta bonificación. La única restricción que incluye su aprobación está representada por la exigencia de que la bonificación afecte a todo un grupo de inmuebles de características especiales.

7. Bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los sujetos pasivos que ostenten la condición de *titulares de familia numerosa*. La Ordenanza deberá especificar la clase y características de los bienes inmuebles a que afecte, duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

La introducción de esta bonificación implica añadir al impuesto un elemento de subjetivización, pues se toma en cuenta una circunstancia personal y familiar como es el número de hijos que tiene el titular de un bien inmueble para graduar el gravamen. Sin embargo, la materialización de su regulación en las Ordenanzas puede desfigurar este tímido intento del legislador. Y ello, fundamentalmente, porque los Ayuntamientos podrán declarar la bonificación de todos los inmuebles radicados en su término municipal sobre los que los titulares de familias numerosas ostenten algún derecho por el que estén sujetos al IBI, o, por el contrario, podrán considerar que sólo merecen protección los inmuebles en los que radica su residencia habitual.

Puede ocurrir, además, que la familia habitual tenga dos domicilios por circunstancias del trabajo de los cónyuges, y, por haberlo dispuesto así los Ayuntamientos correspondientes, sólo en uno tenga derecho a la bonificación, debiendo tributar en el otro municipio cuando, en realidad, la familia reside en ambos.

Por estas situaciones, el carácter potestativo que tiene la bonificación casa mal con el intento de introducir ribetes que subjetivicen mínimamente el gravamen. De ahí que lo más adecuado habría sido tipificar la bonificación como obligatoria y no como potestativa.

8. Los bienes inmuebles en que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de energía proveniente del Sol podrán dar derecho a una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto. Las instalaciones para la producción de calor han de incluir colectores que estén debidamente homologados o, de lo contrario, no podrá dis-

frutarse de tal bonificación. La Ordenanza fiscal especificará el resto de elementos sustantivos y formales.

Los fines no fiscales que tiene esta bonificación son indudables, persiguiéndose el fomento de las energías no contaminantes en defensa del medio ambiente e incentivando el autoabastecimiento, al margen de la producción energética para la que existen en ocasiones problemas de suministro.

3. RECARGOS SOBRE LA CUOTA

La cuota tributaria todavía puede verse incrementada como consecuencia de la previsión de dos recargos sobre la misma, ambos con distinto régimen y tradición jurídica. Mientras el clásico recargo sobre la cuota cuenta con rancio abolengo, representando uno de los dos tipos de recursos financieros con que determinadas Entidades Locales supramunicipales cuentan para poder financiarse, el que recae sobre viviendas desocupadas, mucho más reciente en el tiempo, persigue someter a una mayor presión fiscal a los inmuebles cuyos propietarios, en definitiva, renuncian a explotar.

Para financiarse, las áreas metropolitanas pueden establecer un recargo sobre el IBI que se devengue por los inmuebles radicados en los municipios que estén incluidos en la agrupación administrativa -art. 153.1.a) TRLHL-. El ámbito espacial del recargo se ve ampliado respecto del IBI, que se limitaba al término municipal, para alcanzar a la demarcación territorial correspondiente a todos los municipios afectados.

Las áreas metropolitanas son Entidades Locales de carácter supramunicipal, creadas por decisión de las Comunidades Autónomas, que están integradas por los municipios de grandes aglomeraciones urbanas entre cuyos núcleos de población existen vinculaciones económicas y sociales que hagan necesaria la planificación conjunta y la coordinación de determinados servicios y obras -art. 43.2 Ley 7/1985-. Son entidades locales que están formadas por agrupaciones de municipios y que se constituyen para planificar y prestar servicios que superan el ámbito territorial de una gran capital (150).

El recargo se devengará en los mismos casos que se devengue el IBI de los inmuebles de los municipios afectados, quedando sujetos a su pago los mismos obligados al pago del IBI.

La cuantía de dicho recargo estará representada por un porcentaje, que no podrá ser superior al 0,2 por 100, recayendo sobre la base imponible del IBI. En estos términos, todas las alteraciones del valor catastral, en la medida en que se proyecten sobre la base imponible del impuesto, tendrán trascendencia inmediata en la cuantía del recargo, a diferencia de lo que ocurre con la cuota tributaria del IBI, como consecuencia de la aplicación de la reducción de la base imponible.

El otro de los recargos que grava la cuota del IBI es de impronta más reciente, recayendo sobre aquellas viviendas que estén desocupadas de forma

(150) Piénsese que la recogida de residuos sólidos urbanos es un servicio que no atañe únicamente a una gran capital, sino que afecta a todos los municipios de alrededor y puede ser objeto de planificación y prestación por un área metropolitana.

permanente, en la medida en que la abstención de obtener un rendimiento del capital inmobiliario puede configurarse como indicativo de capacidad económica(151).

Por tal circunstancia, los Ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto a los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que reglamentariamente definan tal situación -art. 72.4.2º párrafo TRLHL-.

Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultará aplicable, en lo no previsto en el artículo 72.4.2º TRLHL, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare.

VII. DEVENGO Y PERÍODO IMPOSITIVO

Atendido el objeto del tributo, que está representado por la titularidad de derechos sobre bienes inmuebles, y que su naturaleza jurídica es la una situación jurídica que perdura en el tiempo -se es titular hasta que se deja de serlo-, la configuración impositiva del IBI podría articularse, *a priori*, como un impuesto instantáneo, estableciendo que el hecho imponible es la titularidad de un bien inmueble en un momento dado(152). Pero también, como ha hecho el legislador, podría configurarse como un impuesto periódico, al partir de la situación jurídica duradera y fraccionarla en el tiempo para someterla a gravamen, mediante la definición de períodos impositivos(153).

En aplicación del ejercicio de la libertad de configuración de los impuestos que disfruta el legislador -según ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional respecto a todos los tributos en general-, se ha establecido que el devengo del impuesto se sitúa al principio del período impositivo, que coincide con el año natural. Así pues, nada impediría tampoco haberlo situado al final, pero se ha entendido que era más oportuno hacerlo al principio, con las derivadas que ello pueda tener.

Situar el devengo al principio del período impositivo tiene como consecuencia que las características del hecho imponible se hayan de analizar en ese momento, siendo condicionantes de la determinación de la deuda tributaria las que concurren a uno de enero y siendo independiente la modificación posterior que, durante el ejercicio puedan experimentar. Es más. Si se producen hechos o actos que han de ser objeto de declaración o comunica-

(151) Baste recordar la doctrina del Tribunal Constitucional sentada en relación con el Impuesto andaluz de tierras infrautilizadas o el Impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento.

(152) Como ocurre con el Impuesto sobre el Patrimonio, en que el hecho imponible hay que referirlo a 31 de diciembre, que es cuando se devenga el impuesto, sin que existan períodos impositivos.

(153) GARCÍA NOVOA, C.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles». *Op. cit.*, p. 612.

ción ante el Catastro Inmobiliario, no tendrán efectividad en el período impositivo en que tengan lugar si ya se ha devengado el impuesto. Por el contrario, surtirán efecto en el próximo devengo que se produzca y, por tanto, retrasando sus efectos hasta el inicio del próximo período impositivo.

Los actos dictados como consecuencia de las declaraciones o comunicaciones se notificarán de acuerdo con lo previsto en la LGT y tendrán efectividad el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen —art. 17 TRLCI—. Sin embargo, aunque tengan una eficacia catastral inmediata, no supeditada a su notificación, *no surtirán efectos hasta el devengo del impuesto inmediatamente posterior* —art. 75.3 TRLHL—.

En los procedimientos de valoración colectiva y de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales, la eficacia de las inscripciones y modificaciones en el Catastro condicionará también la efectividad en el devengo del Impuesto. Así, por regla general, los Acuerdos adoptados en los procedimientos de valoración colectiva —art. 29.3 TRLCI— y en los de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales —art. 31.2 TRLCI—, la eficacia catastral se retrasará hasta el período siguiente a aquel en que se produce la notificación de dichos Acuerdos. Sin embargo, para los inmuebles que, con posterioridad a la aprobación de la ponencia de valores, vean modificada la naturaleza de su suelo y las ponencias de valores contengan los elementos y criterios necesarios para la valoración de los inmuebles, los acuerdos surtirán efectos el día siguiente a aquel en el que tuvieron lugar las circunstancias que originen dicha modificación, con independencia del momento en que se produzca la notificación.

Ahora bien; incluso en los casos en que los efectos se produzcan en el mismo año en que se adopta el Acuerdo, la deuda que se verá afectada es la inmediatamente posterior que se devengue, y no la del período impositivo en que tiene lugar la adopción del Acuerdo pues, normalmente, el tributo ya se habrá devengado.

Por todo ello, se puede concluir que las variaciones de todo tipo que experimente el presupuesto de hecho que determina el devengo del gravamen durante el período impositivo no afectan a la deuda tributaria (154), como sí que ocurre en casos similares en que se reconoce una reducción del gravamen que se traduce en la devolución de parte del impuesto satisfecho.

(154) Piénsese, por ejemplo, en la transmisión del inmueble durante el período impositivo, después de haberse devengado el tributo pero antes de que se haya abierto el período voluntario de pago. Este supuesto, frecuente en la práctica, determina que quien fuera titular del inmueble el 1 de enero —devengo del impuesto— tendrá la obligación de pagarlo al considerarse como sujeto pasivo del mismo, aunque lo haya vendido y ya no tenga su posesión en el momento de hacer efectivo el pago. Los particulares que hayan intervenido en la transmisión podrán haber pactado la traslación del coste económico del tributo, pero dichos pactos no podrán oponerse a la Administración en caso de que se inicie el procedimiento ejecutivo de apremio.

cho(155). Según se viene apreciando desde su promulgación, el legislador, aunque describe un período impositivo, no tiene en cuenta las variaciones del hecho imponible producidas durante el mismo(156), apareciendo dichas variaciones ajenas de toda relevancia jurídica en la medida en que no afectan a la cuantificación de la deuda tributaria devengada.

De esta forma, aunque legalmente el IBI se defina como un impuesto periódico, la ubicación del devengo en el primer día del período impositivo y la irrelevancia de los cambios que se produzcan en el hecho imponible durante dicho período lo aproxima a la figura de los impuestos instantáneos, cuyo hecho imponible esté representado por la titularidad de los derechos sobre inmuebles el 1 de enero de cada ejercicio(157).

VIII. GESTIÓN TRIBUTARIA

La gestión tributaria comprenderá el conjunto de operaciones tendentes tanto a la liquidación y recaudación del IBI, como a la revisión de los actos dictados en vía de gestión, siendo competencia exclusiva de los ayuntamientos -art. 77.1 TRLHL-. Concretamente, las actuaciones que el legislador, siguiendo el propio criterio del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria(158) -CGCCT, en adelante-, ha incluido en el ámbito de la gestión tributaria local son las siguientes: a) reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones; b) realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias; c) emisión de los documentos de cobro; d) resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos; e) resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y f) actuaciones para la asistencia e información al contribuyente, referidas a todas estas materias.

Todas estas competencias corresponden en exclusiva a los Ayuntamientos, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración y la suscripción de convenios con las diversas Administraciones Públicas, que se realizarán en los términos previstos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, siendo aplicable supletoriamente lo dispuesto en el Título de la LRJPAC.

Precisamente por ello, han desaparecido inferencias tales como la exigencia de informe preceptivo y previo del CGCCT en la concesión o denegación de beneficios fiscales de competencia municipal, para evitar que lleguen a suponer una invasión por parte del Estado a través del Catastro de dicha

(155) Así, por ejemplo, el Impuesto Municipal de Vehículos de Tracción Mecánica que grava la titularidad de los vehículos -art. 92 TRLHL-, siendo periódico y devengándose también el primer día del período impositivo, reconoce el derecho de prorratear la cuota por trimestres naturales en los casos de primera adquisición, baja definitiva del vehículo o baja temporal por sustracción o robo -art. 96.3 TRLHL-.

(156) GARCÍA NOVOA, C.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *op. cit.*, p. 613.

(157) GARCÍA NOVOA, C.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *op. cit.*, p. 613.

(158) Así lo expresaba el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, en *Gestión catastral y gestión tributaria en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. MEH, Madrid, 1989, pp. 43 y ss.

competencia exclusiva municipal(159). No obstante algún pronunciamiento, actuando al amparo de que la complejidad administrativa no puede ir en detrimento del contribuyente, ha mantenido la aplicación de una exención reconocida por un órgano incompetente como era el CGCCT -STSJ de la Comunidad Valenciana, de 20 de noviembre de 2000-(160).

Aunque la devolución de ingresos indebidos sea una competencia exclusiva del Ayuntamiento, no debe olvidarse que se deben aplicar las Leyes estatales, sin perjuicio de las especialidades que, para la gestión tributaria de competencia local, puedan establecer las ordenanzas fiscales, con respeto a «lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo» -art. 12 TRLHL-(161).

La información y asistencia al contribuyente se integra en el ámbito local como una actividad administrativa regulada en los arts. 85, 86, 87, 88, 89, 90 al 91 LGT, que es la contrapartida del derecho reconocido a los obligados tributarios a «ser informados y asistidos por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias» [art. 34.1.a) LGT], el cual, a su vez, constituye concreción del derecho general de los ciudadanos a obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar [art. 35.g) de la Ley 30/1992].

En el ámbito de esta actuación administrativa quedan comprendidas, a nuestro entender, las consultas tributarias (art. 13 TRLHL) (162), cuyo régimen jurídico será el que resulte de lo establecido en los arts. 88 y 89 LGT y demás normas de desarrollo. Asimismo, entendemos que las entidades locales sólo podrán evacuar consultas tributarias en el ámbito de las competencias que les son propias.

En lo atinente a la gestión del impuesto las infracciones y sanciones tributarias, se regirán por lo establecido en el Título IV (arts. 178 y ss. LGT)

(159) Fue el art. 18 de la Ley 50/1998, de 30 diciembre (BOE, 31 diciembre) de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social el que suprimió la necesidad de Informe previo que establecía el entonces vigente art. 78.2 LHL.

(160) El TSJ estimó que «es cierto que quien ostenta la competencia para la declaración o no de exención es el Ayuntamiento; pero no debemos olvidar que existe el Padrón del impuesto que excluye el inmueble; y mientras se halle vigente, o lo que es lo mismo, no sea revisado o anulado, la demandante no tiene la obligación de contribuir.»

(161) En materia de devolución de ingresos indebidos deberá observarse lo dispuesto en los arts. 31, 32 y 124, 125, 126 al 127 LGT y, conforme a ellos, en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Así resulta expresamente de lo señalado en el art. 14.1.b) TRLHL; en cuya virtud la devolución de ingresos indebidos se ajustará a lo dispuesto en la LGT. (Consulta de la DGT n° 904/2004, de 1 de abril, que declara la aplicación al ámbito municipal del precitado Real Decreto 1163/1990, pudiendo instarse el reconocimiento del derecho a la devolución mediante escrito presentado en el correspondiente ayuntamiento).

(162) Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo: su Disposición Adicional Tercera se refiere a la facultad de aplicación por las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales del procedimiento de resolución de consultas.

y su normativa de desarrollo. Debiendo observarse el RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario (BOE, 28-X-2004), con las especificidades que resulten del propio impuesto, y las especialidades que se establezcan en las Ordenanzas Locales al amparo de la Ley -art. 11^o TRLHL-.

En la revisión de los actos dictados en la gestión tributaria local es preceptiva la interposición del recurso de reposición -art. 14 TRLHL y 106 de la Ley 7/1985-. Sin embargo, las Entidades locales a las que resulte de aplicación el régimen especial previsto en el Título X de la Ley 7/1985, presentan, entre otras particularidades en materia de recursos, la existencia de la vía económico-administrativa local, que se sustanciará ante el Tribunal Económico-Administrativo Local que a tal efecto se haya creado (art. 137.3 LBRL), tras haberse resuelto el recurso de reposición que, potestativamente, se debió interponer -art.14.1.a) del TRLHL-.

Si la gestión tributaria se ejerciese por delegación, los actos dictados por el sujeto delegado serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al ente gestor y, ulteriormente, en vía contencioso-administrativa (art. 7.3 TRLHL). Esta última previsión también parece constituir una excepción a los principios generales del art. 13 de la Ley 30/1992, de RJPAC dado que, de la misma, resulta que los actos dictados por el delegado se consideran dictados por aquél y recurribles conforme a las normas de impugnación del ente delegado que, en la mayoría de los casos, serán las propias del ente delegante, pues lo más frecuente es que la delegación de la gestión tributaria se realice en otras Administraciones Locales (Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares).

SUBSECCIÓN 3^a

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

ARTÍCULO 78. Naturaleza y hecho imponible.

1. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

2. Se consideran, a los efectos de este impuesto, actividades empresariales las ganaderas, cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios. No tienen, por consiguiente, tal consideración las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras, no constituyendo hecho imponible por el impuesto ninguna de ellas.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, tendrá la consideración de