

De las Contribuciones Territoriales al Impuesto sobre Bienes Inmuebles

JUAN MARTIN
 QUERALT

El punto de partida

El 1 de enero de 1990 comenzaba a caminar el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en medio de una no siempre soterrada oposición al mismo. Las revisiones catastrales de los años anteriores habían germinado una airada oposición a un tributo al que tradicionalmente se ha acusado de producir una plural imposición —en el IRPF, en Patrimonio y en la Contribución Territorial— sobre un mismo objeto imponible. En tanto los valores catastrales se mantuvieron en límites tolerables, esto es muy inferior a los valores de mercado, las referidas acusaciones tenían casi un valor testimonial. A partir del momento en que las valoraciones catastrales se aproximaron —como debe ser— a los valores de mercado, la discrepancia teórica alcanza ribetes de protesta airada y trasciende los cenáculos universitarios para enseñorearse de la calle.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles —en lo sucesivo IBI— comienza a marcar algunas diferencias con la antigua Contribución Territorial. Si hasta el Texto Refundido de 1976 se había configu-

rado ésta como un impuesto sobre el producto, con la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, su base imponible se fija tomando en consideración el valor catastral de los inmuebles, lo que auspicia la desaparición del tradicional concepto de *renta catastral*, dando origen a un tributo que grave no el producto sino la *propiedad inmobiliaria*. Con ello, las acusaciones de doble imposición de una misma renta —en el IRPF y en la CTU— se trasladan a un ámbito distinto, poniéndose de manifiesto la doble imposición existente sobre la propiedad inmobiliaria en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el IBI.

De otra parte, los supuestos en los que tradicionalmente —arts. 243.1) y 265.3) del Texto Refundido de 1976— se permitía, en el caso de inmuebles arrendados trasladar una parte de la carga fiscal sobre el arrendatario, dejan de tener expresa contemplación en la legislación hacendística para encontrar su acomodo en otras leyes —art. 99.1) de la Ley de Arrendamientos Urbanos y 527 del Código civil—, que prevén la re-

percusión parcial de la carga fiscal sin alterar en modo alguno la situación y condición del sujeto pasivo, de conformidad con lo preceptuado por el art. 36 de la Ley General Tributaria.

Por último, desde el punto de vista de la gestión del impuesto, la exclusividad de la competencia estatal para la gestión de la Contribución Territorial —sin perjuicio de los procedimientos de colaboración que se acordaren con las Entidades Locales— cede el paso a una gestión compartida, de forma que mientras el Estado es competente para la gestión catastral —art. 71.1) y 3) Ley Haciendas Locales—, se atribuye a los Ayuntamientos la gestión tributaria —art. 71.2) LHL—, en clara sintonía con la posición que las Entidades Locales asumen tras la entrada en vigor de la Constitución.

Acotaciones sobre el hecho imponible

Bienes de naturaleza urbana

Por lo que se refiere al *suelo de naturaleza urbana* el legislador formula, a

efectos del IBI, un concepto específico de esta clase de suelo, incluyendo alguna de las clases de suelo a que se refiere la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, obviando en tales supuestos toda definición, de forma más congruente que el antiguo Texto Refundido, que en su art. 255 sí tipificaba y reiteraba disposiciones ya contenidas en la legislación urbanística. Es evidente el acierto que supone a este respecto el art. 70.2) de la LHL al prever que la delimitación del suelo de naturaleza urbana se ajustará a las disposiciones urbanísticas vigentes, soslayando un taifismo normativo al que tan dada era la anterior legislación hacendística local.

Por suelo urbano habrá que entender el previsto en los arts. 78 y 81 de la Ley del Suelo, según nos encontremos ante Municipios con o sin Plan General de Ordenación Urbana o Normas Subsidiarias de Planeamiento que clasifiquen el suelo. El suelo urbanizable adquiere relevancia cuando concurren los requisitos previstos por la propia LHL. En el concepto de suelo susceptible de urbanización, se incluirá aquél en el que se autoricen construcciones al amparo de lo previsto en los arts. 85.1) y 86 de la Ley del Suelo, en relación con el art. 43.3) del mismo cuerpo legal (suelo urbanizable no programado y suelo no urbanizable), trasladando así al nuevo marco lo establecido por el art. 255.1.b) del anterior Texto Refundido, en relación con la CTU.

En este punto debe destacarse que seguramente el transcurso del tiempo decantará el auténtico contenido y espíritu del vigente art. 62 de la LHL que, al referirse al suelo urbanizable programado y al no programado, va quizás excesivamente lejos al acotar el objeto imponible. La sujeción de dicho suelo al IBI se ajustará plenamente a la legislación urbanística en el momento en que concurren los requisitos para proceder a su urbanización. En tanto ello no acontezca parece obvio que su valor real —y ello debe encontrar acomodo en la ordenación fiscal— será inferior al que ten-

drá en el momento en que efectivamente pueda ser urbanizado, previa aprobación de Plan Parcial [art. 13.1) Ley del Suelo y 31.2) del RGU], subsiguiente al Plan General o, en su caso, del Programa de Actuación Urbanística (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1975).

La catalogación como urbanos de los terrenos que dispongan de vías pavimentadas y encintado de aceras y, además, reúnan los servicios previstos en el art. 62.a), al igual que la de los terrenos fraccionados en contra de lo dispuesto en la legislación agraria, parece exteriorizar una clara voluntad sancionadora del legislador. El primer supuesto afecta al suelo que reúne los requisitos propios del suelo urbano en municipios sin PGOU [art. 81.2) Ley del Suelo], caso de las denominadas urbanizaciones clandestinas. El segundo constituye un claro ejemplo de anticipación del legislador, que trata de reforzar fiscalmente el respeto a unas superficies mínimas establecidas a efectos agrarios.

Por lo que se refiere a las *construcciones de naturaleza urbana*, definidas por el art. 62.b) LHL, se sigue en términos generales la pauta marcada por la legislación anterior. Ello no obstante, mientras que el art. 257 del Texto Refundido excluía de la consideración como construcciones de naturaleza urbana a los saltos de agua comprendidos en la Tarifa de Licencia Fiscal, la LHL no contempla dicho supuesto.

En general, la definición de las construcciones de naturaleza urbana que proporciona la LHL podría acotarse por exclusión, teniendo en cuenta la formulación que de las construcciones rústicas formula el art. 63.b) de la propia Ley.

Bienes de naturaleza rústica

Por lo que se refiere al *suelo de naturaleza rústica*, la nueva legislación —art. 63.a) LHL— es mucho más clara y precisa técnicamente que la anterior normativa reguladora de la Contribución Territorial Rústica, limitándose a califi-

car como tal los terrenos que no tengan la consideración de urbanos.

La concepción de las *construcciones de naturaleza rústica*, a diferencia de lo que ocurre con el suelo rústico, no se realiza de forma residual, sino que se atiende a unos criterios específicos: a) su situación en terrenos de naturaleza rústica y b) su carácter indispensable para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

En relación a este segundo requisito, entendemos que la legislación vigente ha salvado con muy buen criterio las anomalías y contradicciones que se daban entre los arts. 234 y 256 del anterior Texto Refundido, de forma que cuando se trate de *explotaciones comerciales o industriales situadas en suelo rústico*, las construcciones instrumentales sólo podrán calificarse como rústicas, a efectos del IBI, cuando el objeto de la explotación sea agrícola, ganadera o forestal.

Por lo que se refiere al *carácter agrario* de las edificaciones, la indefinición del citado carácter agrario no la consideramos como una carencia de la Ley, sino justamente lo contrario. Ello permitirá acudir a la legislación urbanística y a los criterios jurisprudenciales para entender cuando concurre o no dicho carácter.

En relación con las *viviendas situadas en suelo rústico* consideramos aplicable la doctrina establecida, en relación con la antigua Contribución Territorial, por la Circular de la Dirección General de Tributos de 1 de marzo de 1983, que exige que sea el administrado quien pruebe que las viviendas tienen carácter instrumental en relación con la explotación agraria de que se trate.

La titularidad de derechos reales de usufructo y superficie y de concesiones administrativas

Del análisis sistemático de los arts. 61 y 65 LHL se desprende que la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, al igual que la titularidad de una concesión administrativa, constituyen hecho imponible del Impuesto,

convirtiendo a los titulares de tales derechos en sujetos pasivos del Impuesto.

A este respecto debe notarse que la vigente Ley ha actuado con un criterio sensiblemente más restrictivo que la anterior legislación reguladora de la Contribución Territorial, en la que se incluían como sujetos pasivos a censatarios, enfiteutas, titulares del dominio directo —cuando el censo era temporal— y otras figuras, que tenían en común el hecho de percibir utilidades por inmuebles. Ello encontraba una clara explicación en la naturaleza propia de las Contribuciones Territoriales, tributos que gravaban —o aspiraban a hacerlo— el producto de bienes inmuebles.

Alterado el sistema, sustituido el gravamen del producto por el gravamen de la propiedad y revestido el tributo de una innegable entidad de gravamen sobre el patrimonio, encuentra una plena explicación la adopción del referido criterio restrictivo, si bien no parece completamente justificada la pervivencia en el hecho imponible de la titularidad de los derechos reales de usufructo y superficie, ni la de concesiones administrativas. En todos estos casos, la reminiscencia del carácter de impuesto de producto es notoria y casa mal con la nueva estructura del impuesto.

Beneficios fiscales

La Disposición Adicional 9.^a de la LHL deroga todos los beneficios fiscales aplicables a los tributos locales según la normativa anterior a la propia LHL, sin perjuicio de la subsistencia, de acuerdo con la Disposición Transitoria 2.^a, de ciertos beneficios fiscales contemplados en la normativa reguladora de las Contribuciones Territoriales, especialmente relevantes en materia de Viviendas de Protección Oficial.

La competencia para los beneficios fiscales contemplados por la LHL corresponde a los Ayuntamientos, previo informe del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria —art. 78.2) LHL, desarrollado por RD 1390/1990,

de 2 de noviembre—, informe no vinculante, pero preceptivo, cuya omisión constituye vicio insubsanable, determinante de la nulidad del acto de concesión del beneficio fiscal, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 47.1.c) y 53.5) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Exenciones

• Exenciones objetivas

Se establecen en función del cumplimiento por parte de los bienes gravados de determinados requisitos previstos en la Norma, con independencia de quienes sean los titulares de dichos bienes.

1.^a Las carreteras, caminos, los de dominio público marítimo, terrestre y demás vías terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito [art. 64.a), in fine de la LHL]. En este supuesto se produce una ampliación del ámbito de las exenciones previstas por la CTR y la CTU, respectivamente, en los arts. 236.1) y 259.1) del TRRL, ya que la exención se extiende no sólo a los «bienes de uso público», entendidos como de dominio público con tal destino, sino también a todos los de uso público y gratuito, con independencia de que su titularidad sea pública o privada.

2.^a Los montes poblados con especies de crecimiento lento, de titularidad pública o privada [art. 64.c) de la LHL] y los demás a los que se refiere el mismo precepto, en su apartado 2.^o, fijándose en este caso una exención de carácter temporal.

3.^a Los montes vecinales en mano común [art. 64.b), in fine, de la LHL]. El legislador, como ya hizo en el art. 236.10) del TRRL respecto de la CTR, se adapta a la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en Mano Común.

4.^a Los terrenos ocupados por líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos que estén dedicados a estaciones, almacenes o cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas [art. 64.i) de la LHL]. Se reitera prácticamen-

te lo dispuesto en el art. 259.7) del TRRL, para la CTU, si bien no cabe disposición en contrario en la concesión administrativa que a tal efecto se otorgue, restricción que consideramos adecuada al principio de reserva de Ley en materia de exenciones, previsto en el art. 10.b) de la Ley General Tributaria. Se presentarán problemas en cuanto a la determinación de la superficie gravada para el supuesto de establecimientos enclavados en inmuebles exentos, sin que hasta la fecha se hayan fijado fórmulas para su resolución.

5.^a Por razón de la cuantía [art. 64.k de la LHL, redactado por Ley 5/1990, de 29 de junio). La exención alcanza a los bienes inmuebles de naturaleza urbana cuyo valor catastral sea inferior a cien mil pesetas, individualmente considerados. Respecto de los inmuebles de naturaleza rústica se requiere, para gozar de la exención, que la suma de los valores catastrales de los bienes pertenecientes al mismo propietario y sitios en el mismo término municipal no alcance las doscientas mil pesetas.

6.^a Inmuebles históricos de interés cultural (64.j) de la LHL). La exención se extiende a distintos supuestos que contempla el precepto citado, a diferencia de lo dispuesto en el art. 259.8) del TRRL, que restringe el ámbito de la exención a los bienes inmuebles declarados monumentos histórico-artísticos conforme a la Ley del Patrimonio Histórico Español de 25 de junio de 1985. El cambio así operado es armónico con la reciente Jurisprudencia en la que, con ciertos matices y cautelas, entiende aplicable la exención a los edificios enclavados en zonas declaradas como «conjunto monumental histórico» (Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1983 y 25 de septiembre de 1989).

• Exenciones subjetivas

1.^a Los bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados, afectos al uso o servicio público, así como los comunales propiedad de dichos municipios [art. 64.b) de la LHL].

Se reitera lo dispuesto, para la CTR y la CTU en los arts. 236 y 259 del TRRL, respectivamente. La razón de ser de la exención es obvia: no concurre la bipolaridad sujeto activo-sujeto pasivo propia de la relación jurídica-tributaria, al concurrir en el municipio ambas cualidades, con lo que el ingreso que pudiera realizarse sería un mero ingreso «en formalización». Respecto del recargo del IBI que pudiera establecer el Área Metropolitana en la que, en su caso, se integrase el municipio, consideramos sujetos a aquél a los bienes municipales de carácter patrimonial, pero no a los de dominio público, que no están sujetos a tributo alguno [art. 80) LBRL].

2.^a Los de la Cruz Roja Española. [art. 64.f) de la LHL]. La exención se extiende a todos los bienes inmuebles que sean propiedad de dicha Institución, y no sólo a aquéllos que no sean susceptibles de producir rentas, como por el contrario establecían, en relación con las CTR y CTU, los arts. 235.9) y 258.3) del TRRL, respectivamente.

• Exenciones mixtas

Se establecen en consideración del destino de los bienes y de quién sea su propietario. Se contemplan las siguientes:

1.^a Bienes inmuebles propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales que estén directamente afectas a la defensa nacional, la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios [art. 64.a) de la LHL]. Se restringe la exención, en relación con lo que ocurría en las Contribuciones Territoriales, en donde se atribuía a los bienes de servicio público no susceptibles de producir rentas. En el IBI la exención requiere el cumplimiento de dos notas: 1.^a) la titularidad del bien. 2.^a) su destino a los fines previstos en el art. 64.a) de la LHL.

2.^a Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, fechado el 3 de

enero de 1979 y en vigor desde el día 4 de diciembre del mismo año. [art. 64.d) de la LHL]. Dicho Acuerdo tiene el rango de Tratado Internacional. De conformidad con él, la Iglesia Católica gozaba de exención total y permanente en la CTU respecto de determinados inmuebles. Dicha exención debe entenderse hoy en día «sine die» respecto del IBI, puesto que, si se hubiese deseado limitar su vigencia hasta 31 de diciembre de 1992, bastaba lo dispuesto en la Disposición Transitoria 2.^a de la LHL y además, hubiese sido necesario que dicha voluntad se hubiese fijado de mutuo acuerdo entre los Estados contratantes. Igualmente, la exención se aplicará en el IBI en los términos del Tratado, con lo que no comprenderá otros bienes distintos que los previstos en aquél y, por tanto, no abarcará a bienes inmuebles de naturaleza rústica.

3.^a Los de las Asociaciones Confesionales no Católicas legalmente reconocidas, con las que se establezcan los acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución, en los términos del correspondiente acuerdo. [art. 64.e) de la LHL]. Supone una novedad respecto de la normativa anterior. En ningún caso dichos acuerdos tendrán la condición de tratados internacionales.

4.^a Los de los gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática o consular o a sus organismos oficiales, a condición de reciprocidad o conforme a los Convenios Internacionales en vigor. [art. 64.e) de la LHL]. Exención prevista ya en la CTU por el art. 258.2) del TRRL. Se extiende solamente a los inmuebles destinados al fin previsto en el precepto.

5.^a Los de aquéllos organismos o entidades a los que sea aplicable la exención en virtud de Convenios Internacionales en vigor [art. 64.h) de la LHL].

Bonificaciones

1.^a Inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promo-

ción inmobiliaria y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. Bonificación de nueva creación, que sustituye a la reducción sobre la base imponible y a la bonificación sobre la cuota prevista respecto de la CTU, respectivamente, en los arts. 261 y 262.f) y g) del TRRL. Se trata de una bonificación sobre la cuota, que no alcanza al recargo establecido en su caso por las Áreas Metropolitanas y que tiene carácter rogado. Su régimen ha sido objeto de desarrollo por la circular de la Dirección General del CGCCT de 11 de octubre de 1989.

2.^a Bonificación del 50%, en la cuota, para los bienes inmuebles sitios en Ceuta y Melilla, como sucede para todos los tributos locales [art. 140.2) LHL].

3.^a Bienes inmuebles de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra (art. 33 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas). Se establece una bonificación del 95% de la cuota y en su caso, de los recargos del IBI.

Sujetos pasivos

Antes de referirnos a las distintas hipótesis que se presentan, conviene hacer tres observaciones: a) resaltar la atribución de la cualidad de sujetos pasivos a los entes de hecho a que se refiere el art. 33 de la LGT, buscando tanto la mayor agilidad de gestión, como el reforzamiento de las garantías recaudatorias, al tiempo que sintoniza la legislación hacendística local con lo que ocurre en recientes leyes tributarias estatales —señaladamente la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF—; b) reiterar la contradicción que entraña, de una parte, la atribución de la condición de sujeto pasivo a titulares de algunos derechos reales —usufructo, superficie— y no de otros, y, de otra parte, la contradicción que ello supone con el carácter patrimonial del tributo; c) poner de relieve la confinación en leyes no tributarias de las posibilidades de repercusión del tri-

buto en supuestos de arrendamiento, a que ya nos hemos referido.

Los supuestos a analizar son cuatro:

1.º Propietarios de bienes inmuebles gravados sobre los que no recaigan derechos reales de usufructo o de superficie. Al respecto conviene destacar que en el supuesto de edificios en régimen de propiedad horizontal, entendemos vigente a la obligación de la Administración de tratar separadamente a cada uno de los copropietarios, establecida respecto de la CTU por la Orden Ministerial de 11 de octubre de 1960, refrendada por reciente Jurisprudencia (Así, la STS de 25 de mayo de 1987).

2.º Titulares de un derecho real de usufructo sobre los inmuebles gravados. La consideración del usufructuario como sujeto pasivo puede ocasionar, en determinadas circunstancias, tratamientos no demasiado armónicos con el principio de capacidad económica, como, por ejemplo, puede ocurrir en los usufructos vitalicios constituidos en favor de personas de avanzada edad.

3.º Titulares de un derecho de superficie sobre los inmuebles gravados. Este derecho real exige para su constitución el cumplimiento de los requisitos establecidos en los arts. 172 de la Ley del Suelo y 16 del Reglamento de la Ley Hipotecaria y, por tanto, su formalización en escritura pública e inscripción en el Registro de la Propiedad. De no cumplirse tales requisitos, no existirá tal derecho de superficie y el sujeto pasivo del impuesto será el propietario del inmueble.

4.º Titulares de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a los que se encuentren afectados tales inmuebles. Se sujetan así al IBI las concesiones de servicios públicos, no sujetas a las Contribuciones Territoriales, salvo, las autopistas de peaje, sujetas a CTU (art. 263 TRRL).

El problema se plantea en cuanto a la sujeción al impuesto de los bienes de dominio público sobre los que no existe una de las citadas concesiones admi-

nistrativas. En este punto y pese a que el art. 80 de la LBRL y normativa concordante establecen su no sujeción a tributo alguno, esta no sujeción debe entenderse justificada en aquellos supuestos en los que falta la alteridad de sujetos propia de la relación jurídica tributaria, convirtiéndose el ingreso tributario en mero ingreso «en formalización». Pero fuera de tales casos, puede defenderse perfectamente la plena sujeción al IBI de los bienes inmuebles de Entes Públicos distintos del municipio titular de la imposición, en armonía con el modelo constitucional de Estado organizado en Entes Territoriales que gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. Así se ha venido entendiendo en otras leyes tributarias, como por ejemplo, en el art. 3 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, y así parece pronunciarse el legislador en la propia LHL al regular el IBI, estableciendo, en el art. 64.a), la exención del impuesto sólo respecto de determinados bienes de dominio público del Estado, de las Comunidades Autónomas y de otros municipios diferentes del que es titular del impuesto.

Los sujetos pasivos deberán cumplir con los deberes propios de tal condición, concretados fundamentalmente en el art. 77.2) LHL, en virtud del cual deberán presentar las correspondientes declaraciones de alta y comunicar igualmente a la Administración las variaciones de orden físico, jurídico y económico que se produzcan en los bienes.

El RD 1448/1989, de 1 de diciembre, ha regulado las correspondientes declaraciones de alta y variaciones que se produzcan. Los modelos de declaración han sido aprobados por Resoluciones de la Dirección General del CGCCT de 11 de mayo de 1990 —inmuebles urbanos— y 14 de enero de 1991 —inmuebles rústicos—. Debe notarse a este respecto, y ello merece un juicio positivo, que el art. 70.6) de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, alivió la necesidad de formular ciertas co-

municaciones en casos en los que tales datos ya constan en Registros Públicos.

La base imponible

Un hito fundamental: los trabajos de valoración catastral

La base imponible está constituida por el valor de los bienes inmuebles, tomándose como tal el *valor catastral de los mismos*, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado y sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste.

Nos encontramos, en consecuencia, ante un hecho indudable: la base imponible equivale al valor catastral. O, lo que es lo mismo, la correcta aplicación del Impuesto pende de la exacta aprehensión por parte del Catastro del valor de los inmuebles sujetos a tributación. Ello supone un cambio trascendental en la vida del Impuesto, de forma que en ese continuo tejer y destejer en que consiste la historia del Catastro, es obvio que nos encontramos en momentos en los que se está tejiendo —y no hay más remedio que hacerlo así— la base sobre la que asentar muchas cosas, no sólo el IBI. Sin que sea éste el momento de glosar la historia del Catastro en España, sí debe dejarse constancia de que desde sus orígenes se ha mostrado como un instituto con carácter y finalidad estrictamente fiscal, a imitación del modelo francés, de forma que la Ley de 27 de marzo de 1906 lo configura como un instrumento al servicio de la recaudación de las Contribuciones Territoriales. La Disposición Adicional 4.^a de la LHL constituye un marco idóneo para potenciar su función, potenciando su carácter unitario, atribuyendo competencias al Estado y sentando las bases para que su función trascienda del ámbito de las antiguas y tradicionales Contribuciones locales. Sin embargo, es lo cierto que esta labor —que, por lo demás y ahí están las cifras de la labor realizada en los últimos años, con la importante afloración de activos inmobiliarios ocultos— necesita cuanto menos

no ser torpedeada por el propio legislador, que, con notoria incoherencia, renuncia a aceptar que las valoraciones catastrales alcancen la generalización que debieran. La legislación sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la famosa Disposición Adicional 4.^a de la Ley de Tasas, la propia legislación del Impuesto sobre el Patrimonio, etc., constituyen flancos en los que se muestra en forma notoria la incoherencia del legislador. El notorio robustecimiento del valor catastral y el avance operado en la nueva LHL en relación con el anterior TRRL —que en la CTU lo configuraba como un parámetro subsidiariamente aplicable para el caso en que resultara inviable la aplicación de los restantes criterios contenidos en el art. 267— no debe ser menoscabado al legislar en relación con otros tributos, si no se quiere ahondar en nuestra peculiar y ancestral diversidad de criterios valorativos.

Los claroscuros del sistema

La labor que está realizando la Administración en materia catastral debiera encontrar, desde el punto de vista de las fuentes normativas, un punto de partida más firme que aquél sobre el que viene operando. La O.M. de 28 de diciembre de 1989, sobre Normas Técnicas y Cuadro de Valoraciones para la determinación del valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, se ha erigido, volis nolis, en una norma de rango fundamental en la materia y no hace falta insistir en el desvalimiento con que siempre se presenta ante el administrado una Orden ministerial, tras la entrada en vigor de la Constitución y la consiguiente atribución del poder reglamentario al Gobierno como órgano colegiado y no a cada uno de sus miembros, aisladamente considerado.

Ello, unido a la ausencia de desarrollo reglamentario del art. 68 de la LHL —inmuebles de naturaleza rústica— y a las remisiones efectuadas por el legislador a favor del Reglamento para la determinación del tipo de interés en el de-

nominado método de determinación indirecta y la propia indefinición de los criterios a tener en cuenta en la valoración catastral, siembran ciertos temores que no se acompañan en absoluto con la ímproba labor que la Administración está realizando y que debiera tener una base de sustentación mucho más firme, en nuestra opinión.

El régimen transitorio

Los arts. 70 a 72 de la LHL establecen el procedimiento para la determinación de la base imponible. Pero, como tantas veces ocurre en materia tributaria, las previsiones normativas, por unas u otras razones, tardan en poderse llevar a la práctica de forma estable. En este caso, las revisiones catastrales en marcha y su falta de generalización explican que se haya previsto la adopción de un denominado *régimen transitorio*, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Transitoria 2.^a LHL, que prevé se tomen como punto de partida los valores catastrales vigentes, a 1 de enero de 1990, fecha de entrada en vigor del IBI. El problema para la aplicación de lo previsto en esta disposición surge en relación con la determinación de los valores catastrales que debían entenderse vigentes en dicha fecha. La Ley 5/1990, de 29 de junio entendió como vigentes en 1990 los que hubieran tenido efectividad en CTU en el año 1989, esto es, los actualizados por la Ley de Presupuestos para 1989 y los dimanantes de las Ponencias de Valores publicadas durante el primer semestre de ese año [art. 270.4) TRRL]. No obstante, se entendió que eran aplicables aquéllos que debieron surtir efectos en 1990, lo que resulta congruente con el nuevo enunciado que al art. 73.6) LHL dio el art. 25.3) de la propia Ley 5/1990.

La actualización de los valores catastrales referidos, para el ejercicio 1991, se llevó a cabo por Ley 31/1990, después de que tuvieran que dejarse sin efectos, como consecuencia de la fuerte reacción popular, los valores dimanantes de las Ponencias aprobadas al ampa-

ro del art. 26 de la Ley 5/1990. La Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 ha establecido un incremento generalizado del 5% a aplicar, en principio, sobre los valores catastrales vigentes en 1991 y, respecto de los bienes que hayan experimentado variaciones de orden físico o jurídico no contempladas en las Ponencias anteriores a las aprobadas en 1990.

El régimen definitivo

El procedimiento de fijación de valores catastrales, previsto en los apartados 2 a 5 del art. 70 LHL, se divide en tres fases:

- 1.^a Delimitación del suelo de naturaleza urbana;
- 2.^a elaboración, aprobación y publicación de las Ponencias de Valores;
- 3.^a asignación individualizada de valores catastrales a los bienes inmuebles.

Nos encontramos ante un procedimiento administrativo regido por pautas específicas en el que no siempre encuentran acomodo las normas contenidas en la Ley de Procedimiento Administrativo —si bien siempre cabría impetrar su aplicabilidad, a través de la aplicación supletoria propiciada por el art. 9.2) de la Ley General Tributaria— y en el que no hubiera estado de más se hubiera propiciado una mayor participación del administrado. De una parte, porque las Ponencias de Valores tienen una naturaleza muy próxima a la de las disposiciones de carácter general y, en consecuencia, hubiera tenido sentido fomentar la participación de organismos y entidades representativas de los sujetos pasivos afectados, de acuerdo con los principios recogidos en el art. 129.4) LPA. De otra parte, porque conferir autonomía a cada una de las fases y permitir la impugnación del acto conclusivo de las mismas —recurso que no suspende la ejecutoriedad del acto impugnado— puede conferir carácter litigioso a cuestiones que, en no pocos casos, podrían obviarse mediante la comparecencia de los interesados en los trabajos preparatorios. La comparecencia de los intere-



Intermitencias
1991

sados en los trabajos conducentes a la delimitación del suelo de naturaleza urbana puede ser un buen ejemplo de una participación que, en no pocos casos, hubiera podido evitar reclamaciones. Cierta doctrina administrativa —*Resolución del TEAC de 10 de octubre de 1986*— y jurisprudencial —*Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1988*— permite la impugnación de los valores fijados en las Ponencias en el momento de recibir la notificación de los valores catastrales individualmente asignados, lo que pone de manifiesto la necesidad de clarificar cuestiones tan esenciales dentro del procedimiento de fijación de bases impositivas.

El legislador debiera haber establecido con mayor precisión el contenido de la notificación por la que se comunican los valores catastrales atribuidos a los inmuebles. De conformidad con el art. 79 de la LPA deben indicarse con claridad los parámetros utilizados, con el fin de permitir al interesado que, en caso de hipotético desacuerdo con la Administración, puede aducir los razonamientos pertinentes para desvirtuar el criterio administrativo. Especialmente relevante será la motivación que deba expresarse en aquellos casos en los que la Administración se haya separado del criterio seguido en ocasiones precedentes [art. 43.1.c) LPA].

A diferencia de lo que ocurría en la CTU, la nueva LHL permite —art. 71— proceder a la *modificación de los valores catastrales*, de oficio o a instancias de la Entidad Local correspondiente, cuando el planeamiento urbanístico u otras circunstancias pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre aquéllos y los valores de mercado de los bienes inmuebles situados en el término municipal o en alguna o varias zonas del mismo, sin que haya de procederse a una nueva delimitación del suelo de naturaleza urbana. Nos encontramos ante un procedimiento que, salvo en cuanto a su origen, es perfectamente asimilable al de revisión de valores catastrales.

Por lo que se refiere a la *actualización*

de valores catastrales por medio de las Leyes de Presupuestos, permitida por el art. 72 LHL, debe hacerse notar que la generalización implícita a tal modo de actualización induce a pensar que no sería conveniente que dicha fórmula adquiriera carta de ciudadanía en nuestro ordenamiento. Por dos razones. Primero, porque la generalización lleva siempre en su entraña el germen de la discriminación. Segundo, porque la laboriosa actuación de los órganos administrativos encargados de la revisión y fijación de valores catastrales no merece ir acompañada permanentemente de tan tosca forma de revisión.

La deuda tributaria

Una circunstancia sigue llamando la atención en el momento de cuantificar la deuda tributaria: pervive en el nuevo Impuesto la tradicional distinción de trato entre bienes inmuebles urbanos y rústicos, atendida la concepción legislativa en virtud de la cual los propietarios de bienes inmuebles urbanos denotan una mayor capacidad económica. Ello, que supone una clara influencia de ideas muy arraigadas y una clara pervivencia en el nuevo tributo de la tradicional dicotomía CTU/CTR y P, debiera someterse a revisión. No sólo en este ámbito, sino también en el de la propia fiscalidad estatal. Que un piso desocupado constituya fuente de renta gravable para su titular y, por el contrario, no lo constituya un predio rústico carece, en mi opinión, de explicación razonable. La fiscalidad debe dejar de ser un fenómeno urbano. En el campo, como en la ciudad, hay ricos y pobres. Asociar el concepto de agricultor con el beneficio de pobreza no siempre responde a la realidad. La reciente regulación del pago fraccionado en el IRPF, exigible a agricultores y ganaderos, constituye un episodio que merecería un profundo estudio sociológico.

Las diferencias de tipos de gravamen, la ponderación de los factores relativos a la población de derecho y a la capita-

lidad, la prestación de servicios diferentes a los mínimos obligatorios, etc., constituyen factores que permiten el incremento de los tipos de gravamen, sin reparar bastante en que en algunos casos —piénsese en la capitalidad o en la población de derecho— esos factores ya se tienen en cuenta en el momento de fijar los valores catastrales y en otros —es el caso del incremento por prestación de servicios— los institutos adecuados son las tasas o precios públicos, e incluso las contribuciones especiales, no el discrecional incremento de los tipos de gravamen acordado por los Ayuntamientos. Consideraciones análogas debieran formularse en torno al *recargo que podrá establecerse en favor de las Áreas Metropolitanas*, consistente en un porcentaje único sobre la base imponible, que no podrá ser superior al 0,2%, recargo que no estimamos ajustado ni a la entidad de los servicios que prestan tales entidades y que estimamos debiera sustituirse por otros medios de financiación de tales entidades, previstos por la propia LHL —aportaciones de los municipios integrados en el Área, tasas, precios públicos o contribuciones especiales—. La vis atractiva de la propiedad inmobiliaria carece de justificación y sólo es comprensible en un sistema tributario tradicional. La técnica de los recargos, tan arraigada en nuestro sistema —especialmente en el ámbito de la fiscalidad inmobiliaria— debe ceder el paso a otras categorías, más respetuosa con el principio de capacidad económica y más ajustada a los fines que tratan de satisfacerse.

De otra parte, la posibilidad, prevista por el art. 73.6) LHL, de que los Ayuntamientos acuerden la reducción de los tipos de gravamen, durante un período máximo de tres años, a contar desde la entrada en vigor de las revisiones o modificaciones de los valores catastrales, permite amortiguar los incrementos de la deuda tributaria resultantes de esas alteraciones de valores. Se trata de una medida de carácter político, que no encuentra un soporte razonable desde el

punto de vista estrictamente fiscal, dado que si los valores catastrales se encuentran bien fijados no existen razones para esta minoración de los tipos. Minoración que también se practicaba, en términos distintos, en el ámbito de la Contribución Territorial Rústica, al fijarse la base liquidable en el 50% de la base imponible en el año en que tuviera efecto la rectificación de ésta y en los cuatro siguientes (art. 247 TRRL).

Conclusiones

Escaso es aún el tiempo transcurrido desde que el IBI comenzó a caminar. No cabe, pues, formular juicios definitivos sobre el fracaso o el éxito del mismo. Para mí tengo que el aspecto más relevante ha sido el trabajo encaminado a la fijación de valores catastrales. Con errores evidentes en algún caso, pero con el enorme acierto de haber revitalizado una institución fundamental en cualquier Estado. La penuria en que el Catastro se encontraba —cercano a la anorexia— sólo es explicable en el marco de regímenes políticos en los que la fiscalidad no juega ningún papel, por razones de todos conocidas. No insistiremos en la generalizada creencia de que los regímenes conservadores paralizan las labores catastrales, mientras que los regímenes más sensibles a las necesidades sociales revitalizan tales labores. El Catastro no debiera ser cuestión de derechas e izquierdas, sino de pura y simple ordenación administrativa. La utilización que del Catastro se haga es cuestión distinta. Y, todo sea dicho, de la misma forma que carece de justificación la paralización de las labores catastrales, carece de sentido la configuración de las mismas como un instrumento única y exclusivamente recaudatorio, al que acuden infinidad de entes —entidades supramunicipales, áreas metropolitanas, comarcas, etc.— con apetencias de establecer recargos sobre unos tributos inmobiliarios fácilmente gestionables a partir de las valoraciones catastrales.

Este es, pensamos, el riesgo que corre en el futuro el IBI. El de concitar una animadversión social, producto del pánico en que la fiscalidad inmobiliaria puede convertirse para muchos entes, cuya existencia en muchos casos carece de justificación alguna. Si comienzan a proliferar los recargos sobre el mismo, la aceptación social será nula. Al igual que lo será si periódicamente se actualizan valores catastrales a través de las anuales Leyes de Presupuestos estatales.

La aplicación del IBI ha servido también para poner de relieve, en muchos casos de forma clamorosa, la manifiesta falta de aptitud de no pocas Administraciones municipales para asumir la gestión tributaria del mismo. El hecho de que la Disposición Transitoria 9.^a de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, haya extendido al período impositivo de 1992 la posibilidad de delegar en favor de la Administración del Estado la gestión del tributo —posibilidad que originariamente abarcaba los años 1990 y 1991—, habla bien a las claras del estado de la cuestión. El tantas veces reiterado deseo de asumir competencias encuentra un llamativo —aunque no sorprendente— contrapunto en el hecho de que cuando tales competencias pueden asumirse, de verdad, no se quieren. Y es que una cosa es predicar y otra dar trigo.

La puesta en marcha del IBI ha servido también para poner de relieve, en los últimos meses, un cambio de actitud en la postura mantenida por el Estado con motivo de la concesión de beneficios fiscales, por ley estatal, relativos a tributos locales. Sabido es que la necesidad de compensar a los municipios por la pérdida de ingresos que conlleva la aplicación de tales beneficios, a pesar de que se encuentra legalmente prevista, ha sido muy frecuentemente postergada. En el ámbito del IBI, justamente, una reciente disposición —el Real Decreto-Ley 3/1992, de 22 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los efectos producidos por la sequía— ha dado cumplida respuesta a

esa necesidad, adoptando la fórmula necesaria para que los Ayuntamientos no se vean privados de unos ingresos que les son absolutamente necesarios. Si tal conducta se generaliza se habrá ganado mucho... y se habrá cumplido la Ley. Que para eso está. ■

Juan Martín Queralt

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia.*