

LA NECESARIA NOTIFICACIÓN DE LOS VALORES CATASTRALES DE CARA A LA LIQUIDACIÓN DEL IIVTNU: (A propósito de la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de enero de 2008, rec. núm. 4/2007)*

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Doctor en Derecho. Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de León*

Extracto:

EL presente comentario analiza, a la luz de una reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2008, y teniendo presente lo establecido en el artículo 107.2 a) del TRLRHL, aquella situación en la que, a efectos de la liquidación del IIVTNU, un terreno, aun siendo de naturaleza urbana o estando integrado en un bien inmueble de características especiales, no tiene determinado en el momento del devengo del impuesto un valor catastral. Tal y como se precisa en el citado precepto del Real Decreto Legislativo 2/2004, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando dicho valor catastral resulte determinado, refiriendo el mismo al instante del devengo. Ahora bien, de acuerdo con la doctrina elaborada por el TS en la presente sentencia, dicha liquidación no podrá practicarse sin la previa notificación del valor catastral al sujeto pasivo, es decir, al transmitente del terreno, incluso en el supuesto de que el nuevo valor catastral ya hubiese sido notificado al citado transmitente a efectos del IBI, pudiendo llegar a hallarse impugnada dicha notificación por parte de aquel.

Palabras clave: IIVTNU, valor catastral, terreno urbano, notificación, devengo y liquidación.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 302, mayo 2008 o en *Normacef Fiscal* (NFJ028085).

Como es sobradamente conocido, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), heredero del antiguo arbitrio municipal de plusvalías, constituye un tributo directo e instantáneo de carácter optativo para los Ayuntamientos, regulado en los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL) y cuyo hecho imponible se concreta en el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. En efecto, constituye objeto de gravamen de este impuesto la renta generada al transmitente por el incremento de valor del bien de naturaleza urbana transmitido producido desde su adquisición. No queda sujeto, en cambio, el incremento de valor que, en iguales circunstancias, pudiera obtenerse de los terrenos calificados como rústicos; únicamente el de los urbanos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), con independencia de cómo se contemplan en el catastro o padrón.

Nos hallamos pues ante un gravamen real y objetivo que recae sobre la renta obtenida como incremento patrimonial, por ejemplo, al transmitirse un inmueble urbano, sometiendo, en consecuencia, a imposición aquellas plusvalías puestas de manifiesto al producirse una alteración patrimonial que, desde esta óptica, incurre en doble imposición con los tributos estatales sobre la renta, aunque técnicamente no se produzca tal al tratarse de dos sistemas tributarios distintos.

Nótese que el impuesto es instantáneo porque su hecho imponible se produce con la constitución o transmisión de un derecho real sobre el bien, limitativo del dominio. A pesar de que se tenga en cuenta la plusvalía o incremento de valor que experimenta el terreno a lo largo de un período de tiempo más o menos dilatado, dicha plusvalía queda sometida a gravamen cuando se ponga de manifiesto a raíz de la perfección de un contrato o negocio jurídico. Ese será, a su vez, el momento del devengo del impuesto.

Por otra parte, si bien, como acabamos de indicar, el impuesto es instantáneo, el legislador tiene en cuenta el período de tiempo a lo largo del cual resulta generada la plusvalía. Respecto de

este lapso temporal, se suscita el problema de concretar el momento inicial que ha de adoptarse para el cómputo, ya que la ley nada señala a este respecto. Pues bien, de manera reiterada, el Tribunal Supremo (TS) ha venido considerando que dicho momento coincide con el de la anterior transmisión, independientemente de la condición urbana o rústica que tuviera el terreno en aquel instante. No obstante, algunos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) han estimado a este respecto que, habiéndose producido un cambio de condición en el inmueble, el inicio del cómputo debe tener lugar en el instante en que el terreno pase a estar sujeto al impuesto. En esta línea se sitúan, entre otras, las Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 1992 y de 27 de septiembre de 1996.

Tal y como establece el artículo 104 del TRLRHL, quedan sujetas al impuesto las transmisiones efectuadas «por cualquier título», lo que abarca, no ya solo las onerosas (permutas, aportación no dineraria efectuada a una sociedad, adjudicaciones en pago o para pago de deudas, venta efectuada mediante subasta a persona distinta del anterior propietario, expropiaciones forzosas, etc.), sino también las lucrativas (donación o herencia, testada o intestada) y la constitución o transmisión de un derecho real de goce, limitativo del dominio, que recaiga sobre los terrenos urbanos (ya se trate de usufructo, uso, habitación, servidumbres, censos, etc.).

Por el contrario, no quedan sometidas a gravamen aquellas plusvalías de carácter meramente latente, sino únicamente las puestas de manifiesto con ocasión de alguna transmisión. En este sentido una cuestión ciertamente controvertida ha sido la relativa a si el llamado derecho de anticresis participa de la naturaleza de los derechos reales de goce, ya que el acreedor adquiere el derecho a percibir los frutos del inmueble de su deudor. E igualmente cabe discutir si el derecho de superficie da lugar al devengo del IIVTNU. Las razones que suelen apuntarse a la hora de argumentar la exclusión de este último se basan en el hecho de que, tradicionalmente, la legislación aplicable a este respecto lo ha configurado como temporal, teniendo derecho el propietario a la reversión total de lo edificado al finalizar el plazo que se hubiere pactado, de manera tal que el superficiario carece de un derecho de disposición sobre la edificación. A mayor abundamiento, y desde un punto de vista civil, este derecho es asimilado al censo enfiteútico, previendo en estos casos el propio artículo 1.655 del Código Civil (CC) el régimen aplicable. Así, cuando el derecho de superficie tenga carácter temporal o por tiempo limitado, se estimará como arrendamiento, rigiéndose por las disposiciones relativas a este tipo de contrato.

No se encuentran sujetos al impuesto aquellos supuestos en los que no tiene lugar una verdadera transmisión, sino que constituyen la especificación de un derecho preexistente o la sustitución del objeto, tal y como sucede, por ejemplo, en las aportaciones y posteriores adjudicaciones a juntas de compensación urbanística, en las adjudicaciones a los socios de cooperativas de viviendas, en la disolución de comunidades de bienes proporcional a las participaciones, etc. Y tampoco se sujetan a gravamen, a tenor de lo establecido en el artículo 104.3 del TRLRHL, las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. Téngase presente que en todos estos supuestos no se produce transmisión alguna, sino una puesta en común de los bienes, lo que determina que, en puridad, no tenga lugar la realización del hecho imponible.

Por último, no se encuentran sujetas al impuesto las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias, en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, cualquiera que fuere el régimen económico-matrimonial aplicable. Y, obviamente, a pesar de que no se mencione de manera expresa en la ley, no resultan sujetas las plusvalías que se deriven de terrenos clasificados como rústicos a efectos del IBI ¹.

Con carácter general, la transmisión se considera producida en los supuestos de actos *inter vivos* cuando, por aplicación de la teoría civil del título y el modo (arts. 609 y 1.462 del CC), se realice el negocio jurídico y se entregue la posesión con ánimo de transmitir la propiedad. Así las cosas, si la misma se instrumenta mediante escritura pública, tal será la fecha; si lo que se firma es un documento privado, será de aplicación el artículo 1.227 del CC, que confiere validez a su fecha frente a terceros (y también frente a la Hacienda Pública), cuando se incorpore o inscriba en un registro público, se entregue a un funcionario público por razón de su oficio o fallezca uno de los firmantes. Y tratándose de una transmisión *mortis causa*, deberá estarse a la fecha de fallecimiento del causante.

El incremento de valor será el imputable a los terrenos, no a las construcciones, pero siempre que dicho terreno detente la condición de urbano a efectos del IBI, independientemente de que estén considerados como tales en el catastro o en el padrón de aquel. De este modo no queda sujeto el incremento de valor de aquel terreno que no tiene naturaleza urbana, esto es, que adquiere la consideración de rústico a efectos del IBI.

También queda sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del IBI, los cuales, al amparo de lo establecido en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRJI), con efectos a partir de 2006, son los destinados a la producción de energía eléctrica, gas y al refino de petróleo, así como las centrales nucleares, las presas, los saltos de agua y embalses (incluido su lecho o vaso, y con la excepción de las destinadas exclusivamente al riego); las autopistas, carreteras y túneles de peaje, y los aeropuertos y puertos comerciales.

Una cuestión especialmente debatida ha sido la relativa a si, al transmitirse un terreno que es urbano en la fecha de devengo del impuesto pero que con anterioridad disfrutaba de la calificación de rústico, han de sujetarse aquellos incrementos generados mientras el referido terreno gozaba de esta última calificación. En el ámbito de la jurisprudencia los pronunciamientos existentes en torno a esta cuestión son de diverso signo. No obstante, el TS ha venido dictando sentencias derivadas de recursos de casación interpuestos en interés de ley, en las que se señala que procede el gravamen por la totalidad del período de generación, con independencia de que fuera a lo largo del mismo cuando se hubiese producido el cambio de calificación del terreno rústico a urbano. En este sentido podría citarse, entre otras, la Sentencia del Alto Tribunal de 29 de noviembre de 1997.

¹ Algunos de estos supuestos de no sujeción quedan establecidos en normas sectoriales distintas al TRLRJI. Esto es lo que sucede, por ejemplo, con las transmisiones derivadas de operaciones de fusión o escisión de empresas o con las reparcelaciones urbanísticas.

La exclusión de los terrenos rústicos fue en su día cuestionada por el Tribunal Constitucional quien, sin embargo, en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, consideró que, todo lo más, se trataría de una incorrección técnica, pero en todo caso ajena a un pronunciamiento de inconstitucionalidad.

Ciertamente, esta remisión al concepto de «terrenos urbanos», pensada para un impuesto distinto (el IBI), plantea diversos interrogantes. Por ejemplo, aquellos terrenos que se fraccionen en contra de lo dispuesto en la legislación agraria serán considerados urbanos a efectos del IBI y del IIVTNU, circunstancia que podría llegar a chocar con el fundamento de esta última figura impositiva, ya que el hecho de que se haya infringido la legislación agraria no dota por sí mismo y en todo caso de la calificación de urbano al terreno. El propio TRLRHL considera como «derecho real de goce», sujetándolo en consecuencia al impuesto, el derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno y el derecho a realizar la construcción bajo el suelo, sin implicar la existencia de un derecho real de superficie.

El punto de conexión que determina la aplicación del IIVTNU en uno u otro municipio se fundamenta en el principio de territorialidad y, más precisamente, en el lugar donde se halla ubicado el terreno. A pesar de ello el legislador no precisa qué sucede en aquellos casos en los que el terreno ocupe más de un municipio. En nuestra opinión, el impuesto deberá girarse en este caso proporcionalmente a la extensión que ocupe en cada término municipal.

El devengo del IIVTNU tiene lugar en la fecha de la transmisión o de constitución del derecho real, previéndose diversas incidencias en torno a la relación jurídica de carácter común a los impuestos sobre el tráfico. Dispone concretamente el artículo 109 del TRLRHL que procederá la devolución del impuesto si se declarase la nulidad del negocio transmisivo a no ser por causa imputable al sujeto pasivo pudiendo, en su caso, no procederse a la devolución total si se hubiesen derivado efectos lucrativos para el obligado. En todo caso, tanto si se transmite la propiedad del terreno a título oneroso o gratuito, o cualquier derecho de goce limitativo del dominio, como en aquellos casos en los que se constituya este, el devengo tendrá lugar en la fecha de la transmisión o de la constitución del derecho.

En ocasiones estos negocios jurídicos pueden pactarse con cláusulas suspensivas o resolutorias. Pues bien, para estas situaciones dispone el legislador que, existiendo una condición suspensiva, no se exigirá el gravamen, a diferencia de lo que sucede cuando la referida condición resulte ser resolutoria, sin perjuicio de la eventual devolución si llegara a producirse la condición. Algo similar sucede en los casos de nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato. El TRLRHL impone la condición de que dicho acto o contrato no produzca efectos lucrativos, es decir, cuando los interesados no justifiquen que deban efectuar las recíprocas devoluciones, tal y como señala el artículo 1.295 del CC. Solo si se cumple la condición habrá devolución del impuesto. Se exceptúa, no obstante, de manera expresa la rescisión o resolución por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, en cuyo caso no habrá lugar a la devolución. Y en el supuesto de que el contrato quede sin efecto por mutuo acuerdo, no se procedería a la devolución, considerándose como un acto nuevo sujeto a tributación.

La determinación del sujeto pasivo del impuesto, a título de contribuyente, atiende al tipo de transmisión o de negocio jurídico realizado ya que, si resultase onerosa, tendría tal consideración la persona física, jurídica o entidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) transmitente del terreno, esto es, el vendedor o quien transmitiese el derecho real, con la matización de que si el contribuyente resultase ser una persona física no residente, adquiriría la condición de sustituto del mismo el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituyera o se transmitiese el derecho real. Por el contrario, si la transmisión resultase ser lucrativa, esto es, sin contraprestación (por tratarse de una donación o sucesión) sería sujeto pasivo y, por tanto, correspondería la condición de obligado principal del impuesto, al adquirente del terreno o al beneficiario del derecho real de goce. De este modo queda modificada la anterior situación existente, a la luz de la cual este último (el adquirente) figuraba como sustituto del primero.

A pesar de que se ha discutido en numerosas ocasiones si resulta o no posible el pacto entre partes de asunción del impuesto (pactándose, por ejemplo, que el impuesto a pagar como consecuencia de una compraventa sea soportado por el comprador y no por el vendedor, como determina la ley), no parece que resulte posible negar la validez de los mismos con la eficacia entre ellos que les reconoce el artículo 17.4 de la LGT, y sin que quepa su oposición frente al Ayuntamiento acreedor. Así, en el supuesto anteriormente planteado, el vendedor continuaría siendo el sujeto pasivo ante la Hacienda Pública. Y si el comprador faltase a lo pactado y no procediese a abonar el impuesto, la Administración iniciaría el procedimiento de apremio contra quien resultase legalmente obligado al pago, sin atender a dichos pactos privados, al margen de que el vendedor pueda ejercer contra el comprador incumplidor del pacto la acción civil correspondiente con la finalidad de resultar resarcido.

La base imponible del impuesto se calcula a partir del valor del terreno en el momento del devengo, aplicando al mismo un porcentaje anual de revalorización que aprueba el Ayuntamiento en función de periodos quinquenales, hasta un máximo de 20 años y con los límites y las reglas fijados en el artículo 107.4 del TRLRHL. Así las cosas, la base imponible viene determinada por el incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto en el devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. El valor del terreno es definido por el legislador en función del negocio jurídico a través del cual se manifiesta la plusvalía, refiriéndose en todo caso a aquel que le correspondiese en el momento del devengo del impuesto.

Tratándose de un supuesto de transmisión de la propiedad de un terreno, el valor base será el que tenga el mismo a efectos del IBI. En efecto, tal y como establece el apartado 2 a) del artículo 107 del TRLRHL, en los supuestos de transmisiones de terrenos «el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles». Y este valor a efectos del IBI no puede ser otro que el valor catastral, que es, además, al que se remite expresamente el artículo 65 del Real Decreto Legislativo 2/2004 el cual, a su vez, se remite al TRLCI en todo lo que tenga que ver con dicho valor ².

² Recuérdese a este respecto que, de conformidad con lo establecido por el artículo 23.2 del TRLCI, el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiéndose por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas.

Ahora bien, si dicho valor fuese consecuencia de una ponencia de valores ya aprobada que no refleje modificaciones de planeamiento surgidas tras la aprobación de la citada ponencia, podría liquidarse provisionalmente el impuesto con arreglo al mismo, tomando la liquidación definitiva el valor que resulte de los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan. Lógicamente, ello será así siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de prescripción que, como bien ha señalado ÁLVAREZ ARROYO³, se iniciaría a partir de la fecha en la que adquiriese firmeza la liquidación provisional efectuada y no cuando hubiese sido aprobada la ponencia de valores. Y ello al margen de que la notificación al contribuyente del nuevo valor catastral pueda calificarse de acto interruptivo de la prescripción.

En caso de que se produjesen alteraciones de orden físico que modificasen al alza o a la baja el valor catastral (o habiéndose producido hechos, actos o negocios susceptibles de incorporación en el Catastro Inmobiliario), estas tendrán eficacia tan pronto se constaten por la Administración o se comuniquen por el sujeto pasivo y se lleve a cabo el procedimiento establecido al efecto, pudiendo aplicarse el valor catastral así determinado a las transmisiones efectuadas con posterioridad a esa comunicación o constatación. La tramitación de este procedimiento habrá de comunicarse al propietario del inmueble que figure inscrito en el catastro, pudiendo efectuarse la impugnación del nuevo valor asignado tras las alteraciones producidas e incluso la posible impugnación de la realidad y del alcance de las propias alteraciones.

Por lo que respecta a los casos de constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales han de aplicarse sobre la parte del valor que represente, respecto del mismo, el valor de los derechos, siendo de aplicación al efecto las reglas de valoración de los mismos previstas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP). De este modo el valor a tomar en cuenta será el fijado a los efectos del IBI en la parte correspondiente al derecho real, de acuerdo con las normas del ITP.

En aquellos supuestos de constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno o del derecho a realizar la construcción bajo el suelo sin implicar un derecho real de superficie, los porcentajes anuales se aplicarían sobre la parte del valor anteriormente definido en los supuestos de transmisión de terrenos que represente, respecto de él, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción existente entre la superficie o volumen de plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquellas. Y, en los casos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales se aplican sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido a efectos del IBI en estas transmisiones de terrenos resultase inferior, en cuyo caso prevalecería este.

Tal y como ha puesto de manifiesto el TS en su Sentencia de 4 de febrero de 2004, la referencia al valor catastral efectuada en el momento del devengo impide la aplicación de un valor catastral aprobado posteriormente, aunque se haga con eficacia retroactiva a un momento anterior al del deven-

³ ÁLVAREZ ARROYO, F., *Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (Plusvalías)*, Dykinson, Madrid, 2004, pág. 192.

go. Precisa, además, el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento que los porcentajes de revalorización podrán ser objeto de recurso indirecto contra reglamentos al impugnarse la liquidación, debiendo motivarse los índices a través de estudios de mercado, económicos, etc. Estas mismas consideraciones habían sido efectuadas previamente por el TS en su Sentencia de 4 de febrero de 2003.

Y siempre que se modifiquen los valores catastrales por un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, habrá que tomar como valor del terreno o de la parte de este que corresponda el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que, en cada caso, fijen los respectivos Ayuntamientos de la imposición. La reducción se aplica respecto a cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

Por lo que respecta a la gestión tributaria del impuesto, esta corresponde al Ayuntamiento titular del mismo e incluye la declaración del sujeto pasivo en el plazo de los 30 días hábiles siguientes a la fecha del devengo, si el negocio fuese *inter vivos*, y en el de los seis meses siguientes, prorrogable por otros seis hasta un año, si resultase ser *mortis causa* y así se solicitara. En dichos plazos los sujetos pasivos deben presentar ante el Ayuntamiento la declaración correspondiente, incluyendo los elementos tributarios que se precisen para liquidar, y acompañando además el documento en el que constan los actos o contratos que dan pie a la aplicación del impuesto. A esta declaración han de unirse, además, los documentos en que consten los actos o contratos que originan la imposición. Sobre esta base habrá de ser el Ayuntamiento el que practique la oportuna liquidación, notificándola a continuación al sujeto.

Tal y como precisa el artículo 110 del TRLRHL, y dentro del genérico deber de colaboración con la Administración, se hallan obligados a comunicar al Ayuntamiento de que se trate la realización del hecho imponible en los mismos plazos anteriormente indicados quienes sean parte en el acto o negocio (en condición de donante, en los actos a título lucrativo *inter vivos*, o de adquirente o persona a favor de quien se constituya o transmita el derecho real, en los casos a título oneroso) y no sean sujetos pasivos así como, con carácter trimestral, los notarios, que deben comunicar dentro de la primera quincena de cada trimestre todos aquellos actos en que hayan intervenido y remitir los documentos privados que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas y en los que se contengan actos, hechos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible del impuesto y que originen el correspondiente gravamen, a excepción de los actos de última voluntad⁴. Los notarios asumen asimismo la obligación de advertir expresamente a los comparecientes sobre el plazo en que están obligados a presentar la declaración y sobre las responsabilidades derivadas en caso de no hacerlo. Todo ello sin perjuicio de que los Ayuntamientos puedan establecer, como hemos indicado, el régimen de autoliquidación, debiendo presentarse por los sujetos pasivos en los mismos plazos que la declaración de hechos.

De cualquier manera, los Ayuntamientos solo podrán comprobar que se ha efectuado el pago y que la autoliquidación se ha realizado según las normas del impuesto, sin que puedan atribuirse

⁴ En dichos documentos donde consten los actos o negocios de trascendencia real relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles ha de figurar, además, la referencia catastral de los inmuebles objeto de transmisión.

valores, bases o cuotas distintas de las resultantes de tales normas. Esta restricción a la facultad de comprobación de la Administración queda recogida en el artículo 110 del TRLRHL. Y, por otra parte, en ningún caso puede exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación tratándose de un inmueble cuyo valor catastral no esté fijado en el momento del devengo.

La reciente Sentencia del TS de 12 de enero de 2008, objeto de nuestro comentario, viene a anular unas liquidaciones del IIVTNU giradas por el Ayuntamiento de Oviedo a una promotora inmobiliaria por no haber notificado previamente a esta última la revalorización catastral de las fincas afectadas por dicho pago.

Como es sabido, declara el artículo 107.2 a) del TRLRHL (procedente del art. 108 de la antigua Ley 39/1988) que cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, no tuviese determinado en el momento del devengo del impuesto un valor catastral, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando dicho valor catastral resulte determinado, refiriendo dicho valor al instante del devengo.

Ya el citado artículo 108 de la antigua Ley 39/1988 posibilitaba, en efecto, la práctica excepcional de fijar las liquidaciones cuando se determinase ulteriormente el valor catastral, refiriéndose al valor del momento del devengo. De este modo, en el supuesto de que el terreno en cuestión careciese de un valor catastral determinado en dicho instante, el Ayuntamiento podría practicar la liquidación cuando el citado valor quedase concretado, refiriendo el mismo al momento del devengo. Nótese que lo que se está haciendo en el presente caso es trasladar el derecho de la Administración a liquidar al momento en el que resulta fijado el valor catastral ⁵.

Dada esta situación, ¿a qué instante habremos de atender de cara a fijar el inicio del cómputo de la prescripción de la deuda tributaria derivada del impuesto? A nuestro juicio, dicho cómputo se iniciará a partir del momento de la finalización del plazo previsto para presentar la oportuna liquidación, y no desde el instante en el que se produjese la fijación del valor catastral. Piénsese que el retraso producido en la fijación del valor catastral resulta imputable a la propia Administración.

Pues bien, estima el TS en el presente pronunciamiento que si el valor catastral constituye el presupuesto sobre el que se va a determinar la base imponible del impuesto municipal de plusvalía, resulta evidente que dicho valor no puede quedar fijado sin conocimiento alguno por parte del sujeto pasivo del tributo.

Nótese en efecto que, de acuerdo con la literalidad del artículo 107.2 a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, una vez determinado el valor catastral, el Ayuntamiento de que se trate se halla facultado para liquidar el impuesto, retro trayéndose dicha determinación al momento de devengo de este. **Pues bien, a juicio del TS, la referida liquidación no podrá practicarse sin la previa notificación del valor catastral al sujeto pasivo, es decir, al transmitente del terreno, incluso en el supuesto**

⁵ En relación con esta cuestión declaró el propio TS en su Sentencia de 29 de enero de 2001 que resulta improcedente exigir el impuesto si el terreno en cuestión carece de un valor catastral asignado por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, ya que este es el único valor que puede ser adoptado como base imponible.

de que dicho nuevo valor catastral ya hubiese sido notificado al citado transmitente a efectos del IBI, pudiendo llegar a hallarse impugnada dicha notificación por parte de aquel.

De este modo estima el TS que debe producirse la notificación al promotor, al objeto de que este pueda formalizar, si así lo estima conveniente, la oportuna reclamación económico-administrativa contra los valores fijados por el Centro de Gestión Catastral.

En nuestra opinión, se trata de un criterio acertado. No creemos que resulte admisible la práctica realizada por determinados municipios consistente en dotar de eficacia inmediata a las liquidaciones practicadas, procediéndose a la recaudación del tributo sin perjuicio de que, con posterioridad, en el supuesto de que los nuevos valores catastrales hubiesen sido impugnados y dejados sin efecto, se proceda a la recaudación del tributo en función de la revisión del valor, revisándose en consonancia la liquidación practicada y procediéndose a la devolución del exceso percibido.

Piénsese que, en tanto en cuanto para el Administrador representa una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y tener la posibilidad de proceder a su impugnación con anterioridad a que aquel le alcance en su efectividad, al constituir el valor catastral el presupuesto sobre el que se va a determinar posteriormente la base imponible del impuesto, dicho valor no puede quedar determinado a espaldas del sujeto pasivo del tributo, debiendo notificarse al mismo para que pueda formalizar reclamación económico-administrativa contra los valores concretados, en el hipotético caso de que no estuviera conforme.

Y es que la eficacia de los valores catastrales, con independencia del instante en el que se notifiquen, no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación. En palabras del Tribunal, «si a la entidad transmitente le llegó la notificación individual de los valores catastrales que se fijaron en orden al IBI con posterioridad a la liquidación de las plusvalías generadas por la transmisión, es evidente que faltó la notificación individual previa del nuevo valor catastral aplicable, lo que comporta la nulidad de las valoraciones catastrales cuya práctica o revisión no se notificó individualmente a los interesados con anterioridad a su aplicación, lo que conlleva la de las liquidaciones que en ellas se funden».

Debe precisarse, no obstante, que el contenido de la presente sentencia no resulta tan claro en lo relativo a la eficacia de la impugnación del valor catastral en el marco del IIVTNU ya que, de su tenor literal, parece desprenderse que en caso de impugnación del valor catastral no resulta posible practicar la liquidación hasta la firmeza del acto valorativo. A nuestro juicio, lo que no resultaría posible sería que, no habiéndose notificado el valor catastral al sujeto pasivo, dicho valor a considerar en esta determinación lo fuese aquel que tuviera efectividad en el instante del devengo del tributo.

De cualquier manera, en el presente caso el Alto Tribunal se decanta por la posición defendida por los promotores inmobiliarios frente a la Entidad Local en lo referente al pago del impuesto, estimando que el valor catastral de los inmuebles no puede determinarse «a espaldas del sujeto pasivo», siendo necesario en consecuencia que se le notifique previamente la revalorización catastral de los inmuebles. A pesar de que en el instante de devengo del impuesto el terreno tenga asignado un valor catastral, no podrá girarse liquidación tributaria si a esa fecha dicho valor catastral

no ha sido notificado por el Ayuntamiento al sujeto pasivo del tributo, es decir, al transmitente del referido terreno.

En suma, la eficacia de los valores catastrales, con independencia del momento en el que se notifiquen, no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación. Y en el supuesto de que, como sucede en el presente caso, a la entidad transmitente le hubiese llegado la notificación individual de los valores catastrales fijados en orden al IBI con posterioridad a la liquidación de las plusvalías generadas por la transmisión, debe estimarse que falta la notificación individual previa del nuevo valor catastral aplicable, lo que determina que deba acordarse la declaración de nulidad de las valoraciones catastrales cuya práctica o revisión no se notificó individualmente a los interesados con anterioridad a su aplicación. Y dicha declaración de nulidad conllevaría, necesariamente, la de las liquidaciones que en ellas se funden.

Recuérdese a este respecto que es el segundo inciso del artículo 75.3 del TRLRHL el encargado de remitir a las normas reguladoras del catastro inmobiliario 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. Concretamente, esta remisión a las normas reguladoras del catastro debe entenderse realizada al TRLCI, el cual en sus artículos 29, 30 y 31, procede a regular, entre otras cuestiones, el régimen de la notificación, efectividad e impugnación de los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva de carácter general y parcial, así como del procedimiento simplificado de valoración colectiva y del procedimiento de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales, respectivamente ⁶.

Así las cosas, tratándose de la notificación de los valores catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial, así como del procedimiento relativo a los bienes inmuebles de características especiales, habrá que tomar en consideración aquello que establece el artículo 29.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, a cuyo tenor, «la notificación se practicará 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. Cuando no sea posible realizar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración, y una vez intentado dos veces, se hará así constar en el expediente con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación. En estos casos, se publicará en los lugares destinados al efecto en el Ayuntamiento y en la Gerencia del Catastro correspondiente en atención al término municipal en que se ubiquen los inmuebles, a efectos de su notificación por comparecencia, la relación de los titulares con notificaciones pendientes en las que constará el procedimiento que las motiva, el órgano responsable de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de aquellas deberá comparecer para ser notificado. Dicha publicación irá precedida de anuncio en el Boletín Oficial del Estado o en el Boletín de la comunidad autónoma o provincia, según el ámbito territorial de com-

⁶ El régimen relativo al procedimiento de valoración colectiva de carácter general y parcial, así como el régimen de los bienes inmuebles de características especiales resulta, además, idéntico, ya que este último, recogido en el artículo 31.2 del TRLCI, se remite a lo previsto en el artículo 29, que regula aquel.

petencia del órgano que dictó el acto, en el que se indicará lugar y plazo de su exposición pública. En todo caso la comparecencia se deberá producir en el plazo de 10 días, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial. Cuando transcurrido dicho plazo no se hubiere comparecido, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales desde el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado para comparecer. Lo dispuesto en esta 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 lo que respecta a la notificación de los valores catastrales derivados del procedimiento simplificado de valoración colectiva, dispone el artículo 30.3 del TRLCI que los mismos habrán de notificarse a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la LGT. Señala asimismo el citado precepto, en relación con la efectividad, que «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».

Dicho precepto regula asimismo el plazo máximo de notificación de los valores catastrales de este procedimiento simplificado de valoración colectiva y los efectos que pueden llegar a derivarse en caso de incumplimiento del referido plazo, precisando al efecto que «en todo caso, el plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses a contar desde la fecha de publicación de acuerdo de inicio. El incumplimiento del 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».