

 **MARÍA JOSÉ TRIGUEROS MARTÍN**

*Profesora Colaboradora del Área de Derecho Financiero
y Tributario. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*

Este trabajo ha obtenido **Accésit «Premio Estudios Financieros 2006»** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Eduardo ABRIL ABADÍN, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LASARTE ÁLVAREZ, don Jesús RUIZ HUERTAS CARBONELL y doña María Asunción SALVO TAMBO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

Extracto:

LA institución del Catastro en España, adscrita actualmente al Ministerio de Economía y Hacienda, ha estado marcada desde sus orígenes por su naturaleza tributaria, pues se configura como un registro administrativo en el que se describen los bienes inmuebles, rústicos o urbanos, y se les atribuye un valor que, fijado con referencia al mercado, va a permitir la recaudación de algunas figuras tributarias del Estado, y de otros tributos propios de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales. Además de esta finalidad tributaria, destaca su consideración como fuente inexcusable de información territorial para todas las Administraciones Públicas, los fedatarios públicos (Notarios y Registradores de la Propiedad) y demás ciudadanos en general. Otros variados usos de la información catastral, por ejemplo, podemos resaltar su empleo para la gestión y control de subvenciones, no empañan el evidente carácter tributario de la institución catastral, como así lo ha confirmado nuestro Tribunal Constitucional.

Sumario:

- I. Nota introductoria.
 - II. La refundición de las disposiciones catastrales en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.
 - III. El catastro inmobiliario.
 - IV. El valor catastral.
 - V. El valor catastral en la normativa tributaria: su presencia en los impuestos locales.
 - VI. El IRPF y la consideración del valor catastral en su actual normativa reguladora.
 - VII. El valor catastral en la valoración de los bienes inmuebles en el IP.
 - VIII. El valor catastral en la normativa reguladora del ITP.
 - IX. La valoración de los bienes inmuebles en el ISD.
 - X. Breve miscelánea sobre el valor catastral.
 - XI. Conclusiones.
- Bibliografía.

I. NOTA INTRODUCTORIA

Tal y como se indica en la Exposición de Motivos 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, TRLCI), la historia del Catastro en España discurre pareja al nacimiento y evolución del Estado moderno y sus momentos de mayor o menor significación han sido, generalmente, un reflejo de las situaciones por las que ha atravesado la Hacienda pública. El origen y principal uso del Catastro en nuestro país es, sin duda alguna, el tributario; y sus principios rectores han permanecido desde entonces unidos a las leyes reguladoras de diversas figuras tributarias.

Sin embargo, junto a esta finalidad tributaria, las dos últimas décadas han sido testigos de una evolución en la que el Catastro Inmobiliario se ha convertido en una gran infraestructura de información territorial disponible para todas las Administraciones públicas, fedatarios públicos y ciudadanos en general ¹, puesta ante todo al servicio de los principios constitucionales de generalidad y justicia tributaria, pero capacitada también para facilitar la asignación equitativa de los recursos públicos, como lo prueba su utilización generalizada para la gestión o el control de subvenciones nacionales o comunitarias, o la paulatina incorporación de la información gráfica y de la identificación catastral de las fincas tanto a las actuaciones notariales como al Registro de la Propiedad, único que tiene efectos de fe pública respecto de la titularidad y derechos reales sobre bienes inmuebles ² (art. 2.1 TRLCI).

Ahora bien, el múltiple uso de la información catastral no desvirtúa la naturaleza tributaria de la institución, sino que la preserva al servir aquélla como elemento de referencia para la gestión de diversos tributos de los tres niveles territoriales de la Hacienda pública.

¹ Cualquier persona puede dirigirse a las Gerencias Territoriales de Catastro para obtener datos de las fincas catastradas, los cuales les serán facilitados, salvaguardando el derecho constitucional a la intimidad.

² El Catastro y el Registro de la Propiedad utilizan en la actualidad la misma referencia catastral como clave de identificación de los bienes inmuebles, estando en vías de utilizar la cartografía catastral como medio para la identificación, localización y descripción de parcelas. Los fedatarios públicos y otras Administraciones públicas deben, por tanto, colaborar en la puesta al día de la información catastral, y en la calidad del dato catastral, debiendo suministrar a la Dirección General del Catastro (en adelante, DGC) información relevante acerca del planeamiento urbanístico, expropiaciones, deslindes, concentraciones parcelarias y, en general, todas las alteraciones de la realidad inmobiliaria que deban ser inscritas en el Catastro conforme a ley.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, ante el recurso presentado por la Generalidad de Cataluña, manifiesta que la institución del Catastro es común e indispensable para la gestión de diversas figuras tributarias del Estado, como sería el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Residentes y de no Residentes (en adelante, IRPF e IRNR, respectivamente), del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) y de otros tributos propios de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU).

En la misma Sentencia el Tribunal Constitucional confirma la competencia exclusiva del Estado en materia catastral, a la luz del artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española. En esta justificación se apoya la adscripción legal del Catastro al Ministerio de Economía y Hacienda (en adelante, MEH) y por derivación, la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado para la revisión de los actos resultantes de los procedimientos catastrales.

No obstante, junto a la competencia exclusiva del Estado, hay que proclamar la gestión descentralizada de gran parte del proceso catastral a través de diversas fórmulas de colaboración como, por ejemplo, la firma de convenios con otras Administraciones y corporaciones públicas interesadas, ya sea, según MIRANDA HITA ³, como proveedores, como usuarios o en ambas facetas a la vez.

Como señala IBIZA GARCÍA-JUNCO ⁴, hay quien ha manifestado extrañeza ante el protagonismo del Estado en la gestión de una institución cuyo fin primordial es la exacción de un tributo local. No obstante, debe considerarse que este inventario inmobiliario, además de proporcionar la descripción de los bienes, les atribuye un valor, el cual, fijado con referencia al mercado, se calcula con criterios objetivos y reglados. Este valor permite, como analizaremos más detenidamente en este trabajo, la exacción no sólo del IBI, sino de otros tributos. La necesidad, por tanto, de un valor catastral calculado con criterios homogéneos para todo el territorio nacional autoriza la inserción de los Catastros y su gestión en la Hacienda General, competencia exclusiva del Estado ⁵.

³ Vid. MIRANDA HITA, J.S.: «La Ley del Catastro Inmobiliario», *Revista Catastro*, Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, Madrid, julio 2003, pág. 9.

MIRANDA HITA es el Director General de Catastro del MEH.

⁴ Vid. IBIZA GARCÍA-JUNCO, A.M.: «La colaboración entre el Catastro y el Notariado: experiencia y avances», *Crónica Tributaria*, núm. 117, 2005, pág. 87.

IBIZA GARCÍA-JUNCO es Jefe de Área Regional de Coordinación de Procedimientos Catastrales del MEH.

⁵ En cualquier caso, los Ayuntamientos, particularmente los de municipios de gran dimensión, siguen reivindicando su participación en la gestión catastral, dado que su interés es como mínimo igual al de la Administración Central a la hora de mantener un censo actualizado, considerando además que la proximidad les permite conocer mejor los elementos esenciales del proceso. Vid. al respecto, SUÁREZ PANDIELLO, J.: «Un cuarto de siglo de Hacienda local democrática en España: luces, sombras y perspectivas de futuro», en AA.VV. (dir. CASADO OLLERO), *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Colección Instituto de Derecho Comparado, Dykinson, Madrid, 2005, pág. 418.

II. LA REFUNDICIÓN DE LAS DISPOSICIONES CATASTRALES EN EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2004, DE 5 DE MARZO

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL), disciplinaba el Catastro hasta la promulgación de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario (en adelante, LCI), que pasó a regularlo de manera exclusiva y específica. Esta última norma y la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la LRHL, incorporaron sustancialmente el contenido de las modificaciones introducidas por la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, en la propia LRHL, así como el de las modificaciones contenidas en las Leyes 42/1994, de 30 de diciembre, 13/1996, de 30 de diciembre, 50/1998, de 30 de diciembre, 55/1999, de 29 de diciembre, y 14/2000, de 29 de diciembre, todas de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Han sido numerosas, por tanto, las disposiciones que han modificado o completado la normativa reguladora del Catastro Inmobiliario de ahí que, en ejercicio de la autorización concedida por la disposición final segunda de la LCI, y para evitar la dispersión normativa, se hayan refundido las disposiciones vigentes reguladoras del citado registro administrativo y, especialmente, la normativa contenida en: **1)** La Ley de 23 de marzo de 1906, que establece el Catastro Topográfico Parcelario, de la que se han incorporado tradicionales conceptos en materia de cartografía catastral; **2)** La Ley 7/1986, de 24 de enero, de Ordenación de la Cartografía; **3)** La LRHL de la que destacamos que, al haberse volcado casi por completo su contenido catastral en la LCI, tan sólo ha sido refundido el apartado 1 de su disposición transitoria segunda en lo relativo al valor de los bienes inmuebles rústicos; **4)** La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyas normas catastrales configuran casi la totalidad de los Títulos V y VII dedicados, respectivamente, a la constancia documental de la referencia catastral y a la regulación de las tasas catastrales; **5)** La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyas normas catastrales integran el Título VI que regula el acceso a la información catastral; **6)** La LCI.

Otras normas, finalmente, que han nutrido el TRLCI, bien en una labor de refundición directa, bien en uso de la facultad de regularizar, aclarar y armonizar, han sido las Leyes de 6 de agosto de 1932, sobre Cartografía Catastral, y de 26 de septiembre de 1941, sobre Ordenación de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (en adelante, CTRP); la Ley 7/1986, de 24 de enero, de Ordenación de la Cartografía; la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes; la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

El TR recibe de la LCI, ante todo, una definición objetiva del Catastro como un registro administrativo al servicio del conjunto de las Administraciones públicas, fedatarios y ciudadanos en general. Debemos destacar, por otra parte, el esfuerzo realizado para configurar de manera precisa los conceptos catastrales de bien inmueble y de titular, ambos piezas fundamentales de la institución, ofreciendo, respecto de tal titular, una regulación de su posición ante la Administración que puede calificarse de plenamente estatutaria.

El referido TR mantiene así mismo la novedosa regulación de los procedimientos de incorporación de los bienes inmuebles al Catastro Inmobiliario, en particular, en el sistema tributario

local. Tales procedimientos se caracterizan tanto por su adecuación a la normativa general contenida en la LGT y en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAP y PAC), como por el establecimiento de modalidades simplificadas o abreviadas, en buena medida basadas en la colaboración municipal, con el objetivo de facilitar a los interesados el cumplimiento de sus obligaciones. En este sentido, la LCI contemplaba los procedimientos de incorporación mediante comunicaciones, ampliando la línea emprendida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que posibilitaba la actualización de las titularidades catastrales mediante la cooperación de las Notarías y de los Registros de la Propiedad, y que ahora en el TR reciben un completo tratamiento.

Del mismo modo, se permite rectificar de oficio, en determinados supuestos, la información catastral, prestándose igualmente la necesaria atención a cuestiones como la efectividad de los diversos actos de gestión catastral y su régimen de notificación; un régimen en el que se aplicará con carácter supletorio lo dispuesto en la LGT en materia de notificaciones ⁶.

Aportación también notable de la LCI es la precisa y sistemática regulación del valor catastral, concepto sobre el cual en la anterior normativa recaía el principal acento y que ahora, aun manteniendo su singular importancia, pasa a integrarse en el más amplio de la descripción catastral. Las innovaciones de la LCI se dirigieron en este punto a sistematizar y simplificar los distintos mecanismos necesarios para la determinación de los valores, reforzando el principio de legalidad y consagrando el de moderación en su configuración.

Por último, hemos de destacar otros aspectos que han sido objeto de atención y regulación en el TR. Así: la referencia catastral; la actualización de valores por grupos de municipios, atendiendo a su homogeneidad inmobiliaria; el deber de colaboración; y el régimen sancionador.

III. EL CATASTRO INMOBILIARIO

1. Orígenes y evolución: su eminente carácter fiscal.

El Catastro es una institución fiscal, cuyas raíces entroncan con el proyecto de modernización de la Hacienda emprendido por el primer Marqués de la Ensenada, Don Zenón de Somodevilla, Ministro de Hacienda, Guerra, Marina e Indias, promediado el siglo XVIII, el cual pretendió instaurar una Contribución Única que no llegaría, sin embargo, a surtir efecto. El Catastro, a pesar de todo, se creó, convirtiéndose en la más importante operación estadística conocida en la Europa del siglo XVIII. En adelante, la Contribución sobre Cultivos, Inmuebles y Ganadería habría de basarse en los amillaramientos ⁷, pasando a representar en la segunda mitad del siglo XIX un 20 por 100 de los ingresos de la Hacienda.

⁶ Vid. disposición adicional decimoquinta de la LGT.

⁷ En España se llamaba amillaramiento a la relación nominal de bienes inmuebles y de cabezas de ganado de un término municipal, estableciendo la renta imponible a los efectos de la CTRP.

No obstante, a mediados del siglo XX, esta contribución rústica empieza a perder relevancia fiscal en beneficio de la contribución urbana, cuando en España se inicia el proceso de urbanización y la tierra deja de tener un papel tan relevante, comenzando la transformación de la estructura económica, sobre todo tras el Plan de Estabilización de 1959 y, algunos decenios más tarde, con la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea.

El IBI de urbana se convierte, por consiguiente, en la primera figura del diseño fiscal municipal en cuanto a volumen de recaudación, si bien no podemos obviar que, aunque lo recaudado con el IBI de rústica sea un porcentaje mínimo, los datos del Catastro Rústico sirven de base para la concesión de las ayudas procedentes de la Política Agraria Comunitaria, por lo que a partir de 1988 se inició un proceso de renovación, que continuó en 1996, bajo los auspicios de la Unión Europea, concluyendo con el Plan de Desarrollo Regional 2000-2006 con el que se debe completar el proyecto de modernización del Catastro en todo el territorio de régimen común, pudiéndose disponer a partir de entonces de un Catastro Rústico completamente digital ⁸.

En cuanto a su marcado carácter fiscal, como destaca MIRANDA HITA ⁹, «*la institución catastral en España, (...) desde sus orígenes, no ha tenido históricamente otra preocupación que servir para la exacción del impuesto territorial*». Esta situación ha provocado también históricamente que la atención de la Administración catastral se centrara en el contenido tributario propio de la contribución territorial (sujeto pasivo y base imponible), descuidando otros muchos aspectos de la información como la titularidad jurídica exacta, la precisión cartográfica, etc., que hoy, sin embargo, se presentan como de inexcusable atención.

El Catastro en España ha cumplido y cumple, por consiguiente, una función eminentemente fiscal, ya que los valores catastrales de los bienes inmuebles rústicos y urbanos sirven de base, fundamentalmente, para el cálculo tanto de impuestos locales, como el IBI o el IIVTNU, como de impuestos estatales, hoy cedidos total o parcialmente a las Comunidades Autónomas, como el IRPF, el IP, el ISD, o el ITPAJD. Incluso los referidos valores catastrales se utilizan como base para el cálculo de algún impuesto propio autonómico, como el Impuesto sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas de Extremadura. Esta tradición española coincide con la de los países europeos continentales y, especialmente, con los de sistema jurídico napoleónico.

Es evidente que el patrimonio inmobiliario constituye actualmente una manifestación más del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución, fiscalizada por todas las Administraciones Públicas Territoriales que tienen tributos, si no propios, cedidos, que gravan los bienes inmuebles, dependiendo en muchos casos de los datos del Catastro. El contenido de dicho registro administrativo de inscripción obligatoria es, así pues, un instrumento esencial en la política tributaria española, lo que exige inexorablemente la actualización de su contenido. Sin su función fiscal, realmente, el Catastro no hubiera existido, pero gracias a la misma acumula hoy en día una información con inmensas posibilidades ¹⁰.

⁸ Vid. MIRANDA HITA, J.S.: «La Ley del Catastro Inmobiliario», *op. cit.*, págs. 14-19.

⁹ Vid. MIRANDA HITA, J.S.: «La Ley del Catastro Inmobiliario», *op. cit.*, pág. 12.

¹⁰ Vid. IBIZA GARCÍA-JUNCO, A.M.: «La colaboración entre el Catastro y el Notariado: experiencia y avances», *op. cit.*, pág. 88.

2. El Catastro como registro administrativo de bienes inmuebles.

El Catastro Inmobiliario es un inventario descriptivo de inmuebles que, según los principios de inscripción obligatoria y actuación inquisitiva, ha de ser exhaustivo y exacto ¹¹. Es un registro administrativo dependiente del MEH en el que se describen, tal y como señala el artículo 1 del TRLCI, los bienes inmuebles rústicos, los de carácter urbano y los bienes inmuebles de características especiales, que son aquellos que presentan peculiaridades que desaconsejan su tratamiento como rústicos o urbanos, especialmente en lo referente a la valoración de los mismos ¹². Dicha descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá, como mínimo, sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el titular catastral y el valor catastral ¹³ (art. 3 TRLCI). Constituye, es evidente, un banco de datos del territorio que permite la localización e identificación de las parcelas catastrales y la asignación a las mismas de la referencia catastral ¹⁴, así como el suministro de información gráfica a otras Administraciones públicas.

En cualquier caso, y a los exclusivos efectos catastrales, tiene la consideración de 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 caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble (art. 6.1 TRLCI).

Tendrán también la consideración de bienes inmuebles: **a)** Los diferentes elementos privativos de los edificios que sean susceptibles de aprovechamiento independiente, sometidos al régimen especial de propiedad horizontal, así como 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 en *pro indiviso*,

¹¹ La DGC del MEH, a través de sus Gerencias Territoriales, tiene encomendada la misión de formar y mantener actualizado el Catastro Inmobiliario. Estas funciones que comprenden, entre otras, la valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral, se ejercerán por la DGC, o bien directamente o a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes Administraciones, entidades y corporaciones públicas (art. 4 TRLCI).

¹² Los bienes inmuebles de características especiales constituyen 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 bien inmueble. Así: a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado 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; c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje; d) Los aeropuertos y puertos comerciales (art. 8 TRLCI).

¹³ A los solos efectos catastrales, salvo prueba en contrario, y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario, a los que se ha aludido, se presumen ciertos.

¹⁴ A cada bien inmueble se le asignará, como identificador, una referencia catastral constituida por un código alfanumérico que permite situarlo inequívocamente en la cartografía oficial del Catastro, la cual permite representar gráficamente los inmuebles a efectos de su descripción catastral. La estructura de la referencia catastral varía según la naturaleza de los bienes, así en el caso de los inmuebles urbanos permite situar la finca sobre un plano definido siguiendo el modelo de coordenadas UTM –*Universal Transverse Mercator*–, lo que permite representar el territorio mediante un sistema universal cartesiano.

adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular. La atribución de los elementos comunes a los respectivos inmuebles, a los solos efectos de su valoración catastral, se realizará en la forma que se determine reglamentariamente; **b)** Los comprendidos en el artículo 8 del TRLCI; **c)** El ámbito espacial de un derecho de superficie y el de una concesión administrativa sobre los inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos, salvo que se den los supuestos previstos en las letras anteriores (art. 6.2 TRLCI).

En tal registro se deben inscribir, por tanto, mediante declaración obligatoria de sus propietarios, todos los bienes inmuebles anteriormente descritos, ya sean rústicos o urbanos ¹⁵, considerando que el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza de su suelo. En este sentido, el suelo de naturaleza urbana se define como:

- El clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano.
- Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables según el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto de suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle.
- El que reúna las características del artículo 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones (art. 7.2 TRLCI).

Se exceptúa, sin embargo, de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales.

El suelo de naturaleza rústica se define por exclusión como aquel que no sea de naturaleza urbana, ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales (art. 7.3 TRLCI).

Por su parte, se califican como construcciones:

- a)** 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.
- b)** 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, pantalanés e invernaderos, excluyéndose, en todo caso, la maquinaria y el utillaje.
- c)** 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

¹⁵ Como se señala en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 6 de abril de 2001, en los Catastros Urbanos no sólo se incluyen los terrenos edificables sino todos los que, entre otros, tengan la clasificación urbanística de suelo urbano, con independencia del uso permitido (residencial, comercial, oficinas, industrial, espectáculos, zona verde, etc.) y con independencia también de si se trata de bienes de propiedad privada o de propiedad pública.

depósitos al aire libre, los campos para la práctica del deporte, los estacionamientos y los espacios anejos o accesorios a los edificios e instalaciones.

No tendrán, sin embargo, 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 (art. 7.4 TRLCI).

IV. EL VALOR CATASTRAL

1. Concepto.

El valor catastral es un valor administrativo que se toma como referencia en relación con determinadas actuaciones de las Administraciones Públicas, tanto de carácter fiscal, como de carácter no fiscal: valoraciones urbanísticas, concesión de determinadas ayudas, becas y subvenciones públicas, etc.

El referido valor catastral forma parte del contenido mínimo de toda inscripción catastral, habiendo sido objeto, junto a la referencia catastral y gráfica y el titular catastral ¹⁶, de desarrollo en el propio TRLCI, puesto que, como recuerda MIRANDA HITA ¹⁷, el principio de legalidad obliga a que sean las Cortes Generales las que decidan sobre las cuestiones relacionadas con el deber de contribuir.

De conformidad, por tanto, con el principio de reserva de ley del artículo 8 de la LGT, el valor catastral es o forma parte de la base imponible de numerosos tributos.

Su legalidad se ve reforzada, como señala MIRANDA HITA ¹⁸, con su consideración como un valor determinado objetivamente a partir de los datos obrantes en el Catastro, lejos de circunstancias personales que puedan tener en cuenta la condición o posición del titular del inmueble, si bien preservando el derecho del contribuyente a no ser arbitrariamente gravado. Es decir, desde el punto de vista de la equidad fiscal se pretende medir de forma razonable la capacidad económica de los contribuyentes, reconocida como tal en el artículo 31.1 de nuestro Texto Fundamental, entendiendo por capacidad económica en este ámbito el valor del inmueble.

¹⁶ La titularidad catastral se adquiere con la inscripción en Catastro del inmueble o derecho sobre el inmueble, existiendo tanto *titulares por naturaleza*, que son aquellas personas que adquieren un inmueble o alguno de los derechos que provocan la inscripción catastral, como lo que se denomina *titulares por atribución*, calificativo que se dedica a los entes sin personalidad cuando la propiedad de un inmueble pertenece *pro indiviso* a varias personas.

¹⁷ Vid. MIRANDA HITA, J.S.: «La Ley del Catastro Inmobiliario», *op. cit.*, pág. 22.

¹⁸ Vid. MIRANDA HITA, J.S.: «La Ley del Catastro Inmobiliario», *op. cit.*, pág. 24.

Según AGUADO FERNÁNDEZ ¹⁹ el valor catastral es un valor universal y constante, es decir, «afecta a todos los bienes inmuebles y todos deben tener en cualquier momento un valor que responda a su situación. No ocurre así en otras valoraciones fiscales en las que la asignación y utilización del valor (por ejemplo, en Transmisiones Patrimoniales) está ligado a un momento determinado (cuando se produce la transmisión). El valor catastral siempre existe, no se asigna en sí para liquidar un tributo, sino que debido a su existencia se liquidan determinados tributos».

Se trata de un valor integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones y se corrige en función de las características particulares del inmueble (art. 22 TRLCI). Para su determinación *ex novo* se tendrán en cuenta, según el artículo 23.1 del TRLCI, los siguientes criterios:

- La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción, para lo cual será necesario un detallado conocimiento del planeamiento urbanístico objeto de estudio.
- 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 ²⁰.
- 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, como pudiera ocurrir, según precisa POVEDA BLANCO ²¹, en construcciones de pequeña dimensión o realizadas en pequeños municipios, que responden más a la «autoconstrucción» y que no precisan de promoción.
- Las circunstancias y valores del mercado.
- Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine ²².

En cualquier caso, el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante Orden del MEH, un coeficiente de

¹⁹ Vid. AGUADO FERNÁNDEZ, D.: «La valoración de bienes inmuebles. Normativa del proceso», *Revista Catastro*, Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, Madrid, octubre 2002, pág. 129.

²⁰ Todos ellos criterios recogidos, aunque con mayor precisión, en la Norma 12.1 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, sobre Normas Técnicas de Valoración y del Cuadro Marco de Valores del Suelo y de las Construcciones.

²¹ Vid. POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, IEF, Madrid, 2005, pág. 191.

²² Destaca MIRANDA HITA que la legalización del valor catastral no ha sido completa, tanto porque los criterios que se utilizan para determinarlo son poco precisos (la localización, la aptitud para producir, etc.), como por el hecho de que con la cláusula de cierre se deslegaliza expresamente, al remitirse al reglamento la concreción de cualquier otro factor que se estime relevante. Cfr. MIRANDA HITA, J.S.: «La Ley del Catastro Inmobiliario», *op. cit.*, págs. 24-25.

Sin embargo, POVEDA BLANCO entiende que es razonable que al conjunto de conceptos genéricos que habrán de desarrollarse convenientemente en las correspondientes ponencias de valores, se le añada una cláusula de cierre que permita no omitir otros criterios no previstos en la ley para que, mediante la fórmula reglamentaria, se le pontifique. Cfr. POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, *op. cit.*, pág. 191.

relación al mercado (RM) para los bienes de una misma clase (art. 23.2 TRLCI). En efecto, normalmente, el valor catastral se calcula mediante la aplicación de un coeficiente que reduce a la mitad el valor individualizado resultante de la ponencia de valores. Por tanto, el coeficiente de relación al mercado (RM) aplicable a todas las valoraciones catastrales de bienes inmuebles urbanos y de características especiales está establecido, actualmente, en un 0,5²³, si bien es evidente que puede tener valores diferentes y cambiar en el futuro.

Del mismo modo, debe tenerse en cuenta que en los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá en ningún caso superar dicho precio.

2. La valoración catastral de los bienes inmuebles rústicos.

La disposición transitoria segunda de la LRHL establecía que, hasta tanto no se produjera la fijación de valores catastrales con arreglo a las normas contenidas en la citada Ley, el IBI se exigiría aplicando como valor catastral a dichos bienes de naturaleza rústica el resultado de capitalizar al 3 por 100 el importe de las bases liquidables vigentes a 31 de diciembre de 1989 a efectos de la CTRP. Dicha disposición se repite igualmente en el TRLRHL, que hace una remisión al TRLCI, cuya disposición transitoria segunda alberga el mismo contenido.

Por consiguiente, como no se ha aprobado la fecha de aplicación de la valoración catastral sobre estos bienes en ninguna ley, se debe seguir aplicando el procedimiento anterior, basado en rendimientos. Asimismo, según el artículo 31.1 de la Ley 24/2001, cuyo contenido reproduce la disposición adicional única del TRLCI, sólo pueden fijarse los valores catastrales de los inmuebles rústicos cuando en el respectivo municipio se haya efectuado, previa o simultáneamente, la renovación del Catastro, siguiendo los pasos legales. A dicha renovación se vincula igualmente la constancia documental y registral de la referencia catastral de los inmuebles rústicos, como indica la disposición transitoria tercera del TRLCI. Se necesita, por consiguiente, como advierte Poveda Blanco²⁴, una ley que disponga una fecha para empezar a elaborar las ponencias de rústica, para dejar aparcados los valores catastrales anacrónicos de las fincas de naturaleza rústica.

Por su parte, la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (en adelante, LPGE) para 2005 ha dado nueva redacción a los apartados 1 y 2 de la disposición

²³ Vid. Resolución de 15 de enero de 1993 del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria que fijó el coeficiente RM en un 0,5 y la Orden Ministerial de 14 de octubre de 1998 que determina, expresamente, que el valor catastral debe ser el resultado de multiplicar el valor que salga de la ponencia que, teóricamente, es valor de mercado, por 0,5. Igualmente, el Orden del MEH 3521/2003, de 12 de diciembre, fija el coeficiente RM para los bienes inmuebles de características especiales.

Según AGUADO FERNÁNDEZ ese colchón del 50 por 100 atribuye a los valores catastrales cierta estabilidad en el tiempo, si bien no es conveniente mantenerlo transcurrido 8 años, aunque durante dicho período se hayan producido las actualizaciones pertinentes para recoger la inflación, pues los estudios demuestran que, independientemente de la coyuntura económica, los cambios detectados en la oferta y la demanda producen modificaciones que requieren la fijación de nuevos valores catastrales para adaptarlos a la nueva situación de valores de mercado. Cfr. AGUADO FERNÁNDEZ, D.: «La valoración de bienes inmuebles...», *op. cit.*, pág. 134.

²⁴ Vid. Poveda Blanco, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, *op. cit.*, pág. 195.

transitoria primera del TRLCI, de tal modo que la clasificación de los bienes inmuebles rústicos y urbanos establecida por esta ley será de aplicación a partir del primer procedimiento de valoración colectiva de carácter general que se realice con posterioridad al 1 de enero de 2003, manteniendo hasta ese momento los inmuebles que figuren en el Catastro la naturaleza que les correspondería conforme a la normativa anterior a la LCI²⁵. Sin embargo, se exceptúan las construcciones ubicadas en suelo rústico que no resulten indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, que mantendrán su naturaleza urbana hasta la realización, con posterioridad a 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 refiera, debiendo aplicarse en cuanto al cálculo del valor las reglas contenidas en el Real Decreto 1020/1993.

Se regula, por tanto, transitoriamente, la forma de fijar un nuevo valor catastral para los inmuebles rústicos en los que haya una construcción, que conlleva a una valoración esencialmente urbana de la misma, al aplicárseles idénticas reglas a las que se establecen para la obtención del valor de la construcción en los inmuebles de naturaleza urbana en la correspondiente ponencia de valores²⁶.

3. La valoración catastral de los bienes inmuebles urbanos.

En cuanto a la valoración de los bienes inmuebles urbanos, la disposición transitoria cuarta del TRLCI declara la vigencia del Real Decreto 1020/1993, sobre Normas Técnicas de Valoración y del Cuadro Marco de Valores del Suelo y de las Construcciones, cuyas normas permitieron determinar el valor catastral de los mismos, hasta que no se produzca el desarrollo reglamentario previsto en dicha ley.

En el proceso de valoración de este tipo de inmuebles el método que se sigue, por su objetividad, es el de comparación con el mercado, sobre todo en el caso de que existan datos de venta fiables y recientes, considerando que el valor de mercado a que se alude, no es un precio, sino un valor teórico obtenido a partir de valores medios de mercado resultante del análisis de un número determinado de muestras²⁷.

De manera resumida las fases de su aplicación son las siguientes: **1.ª)** División de los municipios de cada provincia en cuatro grupos según la dinámica del mercado inmobiliario; **2.ª)** Establecimiento del módulo de valor (M) que representa el valor en venta en euros por metro cuadrado de un inmueble de uso residencial colectivo, edificación en manzana cerrada, con una categoría edificativa media, asimilable a la de las viviendas de protección oficial, en un municipio de dinámica inmobiliaria media. Actualmente, dicho módulo se rige por el valor de 1.000 €/m² aprobado

²⁵ Igualmente, los bienes inmuebles de características especiales que, a la entrada en vigor de la LCI, constaran en el Catastro conforme a su anterior naturaleza, hasta la entrada en vigor de los nuevos valores resultantes de las ponencias especiales que se aprobarán antes del 1 de octubre de 2007, mantendrán su valor catastral, sin perjuicio de su actualización cuando proceda.

Por otro lado, la incorporación al Catastro de los restantes inmuebles que, conforme al TRLCI, son calificados como de características especiales se ha debido practicar antes del 31 de diciembre de 2005.

²⁶ *Vid.* POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, *op. cit.*, pág. 199.

²⁷ *Vid.* AGUADO FERNÁNDEZ, D.: «La valoración de bienes inmuebles...», *op. cit.*, pág. 129.

por Orden EHA/1213/2005, de 26 de abril²⁸, sirviendo de base para calcular los módulos básicos de repercusión del suelo y de la construcción, debiendo ser consideradas en sucesivas actualizaciones las variaciones experimentadas en el mercado a partir de estudios realizados por el Catastro con el seguimiento de las variaciones producidas en los precios de venta procedentes de escrituras, valores comprobados, Internet, etc.; **3.ª)** Establecimiento de las áreas económicas homogéneas, que son aquellas en las que el mercado inmobiliario tiene una similitud en sus características, tanto en el suelo como en la construcción; **4.ª)** Realización de las ponencias de valores; **5.ª)** Valoración individualizada de todas las unidades urbanas del municipio.

Hemos comentado ya que para la valoración catastral se emplea el método de comparación de mercado. Para la valoración del suelo se utiliza el método residual, estático o dinámico, consistente en deducir del valor del producto inmobiliario el importe de la construcción existente, los costes de producción y los beneficios de la promoción. En cambio para valorar la construcción se utiliza el método de reposición, calculándose su coste actual, equivalente al coste de ejecución, incluidos los beneficios de la contrata, honorarios profesionales e importe de los tributos que gravan la construcción, considerando su calidad, uso y carácter histórico-artístico y deduciendo la depreciación en función de su antigüedad y otras circunstancias contempladas en la Norma 14 del Real Decreto 1020/1993, todo para lograr su adecuación al valor de mercado.

A los valores de suelo y de la construcción así obtenidos se les podrán aplicar los coeficientes correctores que se contienen en las Normas 10, 13 y 14 del Real Decreto citado.

4. Las ponencias de valores.

La determinación del valor catastral, como regla general, se efectuará mediante la aplicación de la correspondiente ponencia de valores (art. 24.1 TRLCI). Toda incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario practicada en virtud de declaración, comunicación, solicitud, subsanación de discrepancias o inspección catastral²⁹ incluirá, cuando sea necesario, la determinación indivi-

²⁸ La Orden indica que el valor catastral del metro cuadrado, vigente desde diciembre del año 2000, está fijado en 135.000 pesetas (811,37 euros), lo que ha obligado a Hacienda a adecuar esta cantidad, empleada para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, a la situación y evolución del mercado inmobiliario. Así, para la obtención del nuevo valor catastral se han tenido en cuenta diversos estudios sobre costes de ejecución de material realizados en un número representativo de promociones inmobiliarias, con especial atención a las promociones de tipo residencial colectivo, que son equiparables a las viviendas de protección oficial, y también los valores de mercado y los costes de ejecución material resultantes de estudios sobre otro tipo de promociones. Como resultado de los mismos, Hacienda ha obtenido unos valores en venta que oscilan entre 1.638 euros y 810 euros el metro cuadrado, por lo que el «Módulo M» se ha fijado en 1.000 euros, una cifra intermedia entre ambos valores. En cualquier caso, este incremento del valor catastral únicamente **se aplicará** en los procedimientos de valoración catastral que se realicen a partir de la aprobación de dicha Orden.

Se precisa, igualmente, que el nuevo módulo no altera la relación entre los valores catastrales que se revisen y los valores de mercado, relación que se mantiene en el 0,50, ya que el aumento del valor catastral se está adecuando, a su vez, al encarecimiento del precio de la vivienda en el mercado libre.

²⁹ El TEAC, en Resolución de 17 de noviembre de 2000, reconoce en base a la normativa existente la posibilidad de asignar un nuevo valor catastral a una finca por actuación inspectora.

dualizada del valor catastral del inmueble afectado de acuerdo con sus nuevas características. Dicho valor catastral se determinará mediante la aplicación de la ponencia de valores 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, sin perjuicio de la aplicación de posteriores ponencias de valores o módulos que afecten al inmueble y de los coeficientes de actualización establecidos por las sucesivas LPGE.

La ponencia de valores, que será de ámbito municipal, salvo que circunstancias territoriales, económicas o administrativas justifiquen una extensión mayor, y que se elabora, como regla general, por la DGC, recogerá, según los casos, tal y como establece el artículo 25.1 del TRLCI, 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.

Dentro de su ámbito territorial, y conforme al artículo 26 del TRLCI, tales ponencias de valores podrán ser:

- a) **Totales**, cuando se extiendan a la totalidad de los bienes inmuebles de una misma clase.
- b) **Parciales**, cuando se circunscriban a los inmuebles de una misma clase de alguna o varias zonas, polígonos discontinuos o fincas.
- c) **Especiales**, cuando afecten exclusivamente a uno o varios grupos de bienes inmuebles de características especiales.

No obstante, previamente a su aprobación, las ponencias de valores, totales y parciales, se someterán a informe preceptivo, pero no vinculante, del Ayuntamiento o Ayuntamientos interesados, en el plazo y con los efectos señalados en el artículo 83 de la LRJAP y PAC. Los acuerdos de aprobación de las mismas deben ser publicados por edicto en el boletín oficial de la provincia, si bien cuando se trate de ponencias de valores especiales, el edicto se insertará en el Boletín Oficial del Estado o en el de la provincia, según que su ámbito territorial exceda o no del provincial (art. 27.3 TRLCI). Una vez elaboradas y aprobadas se procede a la asignación individualizada del valor catastral.

Las referidas ponencias serán recurribles en vía económico-administrativa, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto, es decir, como señala ÁLVAREZ ARROYO³⁰, es posible la impugnación en vía económico-administrativa del nuevo valor asignado, para lo que se dispone de un plazo de 30 días desde la notificación de dicho valor catastral.

³⁰ Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (Plusvalías)*, Colección Fiscalidad, Dykinson, Madrid, 2004, págs. 190-191.

5. Los procedimientos de cuantificación del valor catastral.

Todos los inmuebles de un municipio, cualquiera que sea su posición relativa en el mercado, deben tener un valor catastral ³¹. Partiendo, así pues, de esta consideración, la cuantificación del valor catastral de los bienes inmuebles urbanos y rústicos se lleva a cabo a través de uno de los siguientes mecanismos, en función de las circunstancias que concurran (art. 28 TRLCI):

- **Actualización:** Se trata de un procedimiento automático a través de la aplicación de los coeficientes que las distintas LPGE establecen y que, normalmente, coinciden con la evolución previsible del Índice de Precios al Consumo (en adelante, IPC) para cada año, aplicándose a los municipios que tengan ponencias de valores vigentes, anteriores a 1997 y posteriores a 2003, es decir, a partir de la entrada en vigor de la LCI ³².
- **Valoración colectiva de carácter general:** Es un proceso mediante el que se actualizan simultáneamente los valores catastrales de todos los inmuebles de una misma clase de un municipio, con la finalidad de homogeneizarlos uniformemente con los valores de mercado ³³ (art. 29 TRLCI).
- **Valoración colectiva de carácter parcial:** Consiste en la actualización simultánea de los valores catastrales de los inmuebles de una misma clase en alguna o varias zonas, polígonos discontinuos o fincas de un municipio, con la finalidad de homogeneizarlos con los del resto de los inmuebles del municipio (art. 29 TRLCI).
- **Procedimiento simplificado de valoración colectiva:** A través del mismo se actualizan los valores catastrales de los bienes inmuebles afectados por las modificaciones de planeamiento determinadas en la ley, con el fin de adecuar su valor catastral a los nuevos parámetros urbanísticos (art. 30 TRLCI).

Es imprescindible, como subraya POVEDA BLANCO ³⁴, que las valoraciones respeten al máximo el principio de igualdad, tanto en un plano horizontal –para todas las realizadas en el mismo término municipal–, como en sentido vertical –todas las realizadas para el conjunto nacional–, de manera que no se cometan perjuicios comparativos en los resultados obtenidos.

³¹ Así pues, dado el carácter universal de la valoración catastral, no debe entenderse que para los bienes que no están en el mercado no hay posibilidad de fijación de valor catastral, sino que la norma pretende recoger la susceptibilidad de entrar en activo en el mercado, que es lo que le hará acreedor de un posible valor.

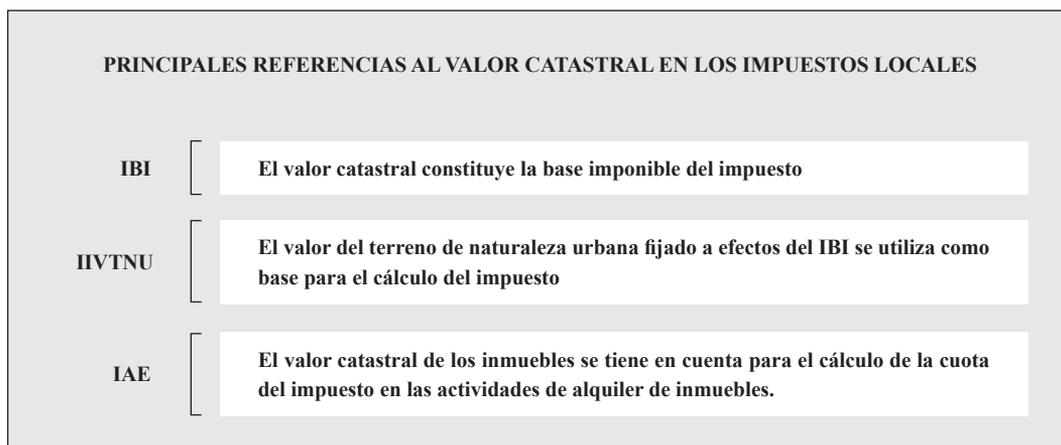
³² De conformidad con el artículo 32 del TRLCI las LPGE podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes, que podrán ser diferentes para cada clase de inmuebles. Asimismo, podrán fijar coeficientes de actualización por grupos de municipios, que se determinarán en función de su dinámica inmobiliaria, de acuerdo con la clasificación de los mismos establecida reglamentariamente. Estos coeficientes se aplicarán sobre los valores catastrales actualizados conforme al apartado 1.

Así, el artículo 62.Uno de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de PGE para 2006, determina que: «Con efectos de 1 de enero de 2006 se actualizarán todos los valores catastrales de los bienes inmuebles mediante la aplicación del coeficiente 1,02».

³³ La relación de municipios que han sufrido procedimientos de valoración colectiva y que, por tanto, han actualizado los valores catastrales de los inmuebles se puede consultar en la página web de la Dirección General del Catastro del Ministerio de Economía y Hacienda: <http://www.catastro.minhac.es>

³⁴ Vid. POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., pág. 193.

V. EL VALOR CATASTRAL EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA: SU PRESENCIA EN LOS IMPUESTOS LOCALES



1. El IBI y la elección del valor catastral como base imponible del mismo.

El IBI es la pieza clave de la imposición local española, aportando la tercera parte de sus ingresos fiscales. Su hecho imponible se configura en el artículo 61 del TRLRHL como la titularidad sobre un bien inmueble de alguno de los siguientes derechos: propiedad plena, concesión administrativa, derecho de superficie y usufructo.

Por lo que respecta a la base imponible de este impuesto local el artículo 65 del TRLRHL contempla que *«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»*.

La elección del valor catastral como base imponible del IBI responde a la concepción de este último como un impuesto patrimonial que grava la titularidad de inmuebles y no su transmisión³⁵. Además, su carácter, según SÁNCHEZ GALIANA³⁶, de gravamen sobre situaciones de relativa permanencia permite vincular su gestión al Catastro, dotándolo así de mayor eficacia recaudatoria, aun cuando se pueda pasar por alto el principio de capacidad económica, puesto que para el cálculo de la base imponible del IBI se utiliza un valor administrativamente determinado y no un valor real.

³⁵ El TEAC, en Resolución de 7 de octubre de 1998, declara que la base imponible del IBI es el valor catastral de los bienes y no su precio de mercado. Así mismo, en la Resolución de 15 de enero de 1998 desestima la impugnación del valor catastral tomado como base en el IBI, a pesar de que el valor a efectos del ITP ha sido inferior, puesto que cada impuesto se rige por sus propias normas.

³⁶ Vid. SÁNCHEZ GALIANA, C.M.: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda municipal*, Comares, Granada, 2002, pág. 65.

Igualmente, SUÁREZ PANDIELLO³⁷ destaca que el IBI es un impuesto bastante estándar que grava un valor bruto³⁸ fijado administrativamente para los bienes inmuebles rústicos y urbanos. Por tanto, sus resultados financieros dependen, críticamente, de la valoración de los inmuebles y, consiguientemente, de la celeridad con la que los incrementos en los precios de los inmuebles son trasladados al padrón fiscal, que los gobernantes locales utilizan para establecer el tipo impositivo relevante.

LÓPEZ DÍAZ³⁹ critica, por su parte, la indiferencia de trato de los distintos hechos imponible gravados por el IBI (propiedad de bienes inmuebles, titularidad de un derecho real de usufructo o superficie o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los servicios públicos a los que estén afectados), al tener todos la misma base imponible: el valor catastral de los bienes. De esta forma, se está sometiendo a un mismo gravamen capacidades contributivas sustancialmente diferentes.

En el mismo sentido, SARASA PÉREZ⁴⁰ considera que la propiedad de bienes inmuebles podría seguir siendo un hecho imponible cuantificado a través del valor catastral, pudiendo utilizarse en el resto de supuestos otro tipo de valoración administrativa más acorde con la capacidad contributiva manifestada en esas situaciones, por ejemplo, porcentajes en función del tiempo de vigencia del derecho o concesión, o a través de ciertas reducciones establecidas en el cálculo de la deuda tributaria del IBI.

En cuanto a la base liquidable⁴¹ de este impuesto será el resultado de practicar en la base imponible la reducción a que se refiere el artículo 67 del TRLHL⁴². Dicha reducción será aplicable

³⁷ Vid. SUÁREZ PANDIELLO, J.: «Un cuarto de siglo de Hacienda local democrática en España: luces, sombras y perspectivas de futuro», *op. cit.*, pág. 418.

³⁸ La referencia al valor bruto implica que no se pueden deducir del mismo las cargas reales o personales que recaigan sobre el inmueble.

³⁹ Vid. LÓPEZ DÍAZ, A.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 637.

⁴⁰ Vid. SARASA PÉREZ, J.: «El valor catastral: su relación con el valor de mercado y su presencia en el ordenamiento tributario», *Revista de Hacienda Local*, Edersa, n.º 82, 1998, págs. 31-32.

⁴¹ Hasta el 1 de enero de 1998, fecha de entrada en vigor de la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, que modifica parcialmente la LRHL, no existía el parámetro de la base liquidable del IBI, introduciéndose por esta disposición para paliar el gravamen de los inmuebles afectados por procesos de revisión catastral. La disposición transitoria tercera del TRLRHL confirma la vigencia de sus artículos segundo a sexto, inclusive, en relación a la reducción en la base imponible del IBI.

Esta base liquidable se notificará conjuntamente con la base imponible en los procedimientos de valoración colectiva y su determinación será competencia de la DGC y recurrible ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado (art. 77 TRLRHL). 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, en los de procedimientos 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. Esta falta de motivación fue considerada por el TEAC, en su Resolución de 26 de mayo de 2000, como causa para anular el valor catastral y pasar a aplicar el vigente con anterioridad a la revisión catastral.

No obstante, 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.

⁴² De conformidad con la disposición adicional novena del TRLRHL, las bases imponibles del IBI a considerar en el cálculo del esfuerzo fiscal, a efectos de distribuir la financiación por porcentaje de participación en los tributos del Estado a favor de los ayuntamientos, se corresponderán con el importe de los valores catastrales minorados en la cuantía de la reducción establecida en esta ley que, en su caso, corresponda a los inmuebles del municipio en cada ejercicio económico.

de oficio a aquellos bienes inmuebles urbanos y rústicos ⁴³ 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:
 - 1.º La aplicación de la primera ponencia total de valores aprobada con posterioridad al 1 de enero de 1997.
 - 2.º 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 procedimientos de valoración colectiva de carácter general, de carácter parcial o procedimientos simplificados de valoración colectiva o procedimientos de inscripción mediante declaraciones, comunicaciones, solicitudes, subsanación de discrepancias e inspección catastral.

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 LPGE. Tampoco será aplicable en ningún caso a los bienes inmuebles de características especiales, salvo que se cumplan los condicionantes contemplados en la disposición transitoria octava del TRLRHL (art. 67.4 TRLRHL).

La reducción se aplicará, como regla general, durante un período de nueve años a contar desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales (art. 68.1 TRLRHL), siendo la cuantía de la reducción 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. 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. En cuanto al 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) 2.º y b) 3.º de esta ley (art. 68.2 a 4 TRLRHL). Por último, indicaremos que el valor base será la base liquidable del ejercicio inmediato anterior a la entrada en vigor del nuevo valor catastral, salvo cuando concurren las circunstancias del artículo 69 a) y b) del TRLRHL.

Evidentemente, si no se lleva a cabo un procedimiento de valoración colectiva la base liquidable coincidirá con la base imponible, es decir, con el valor catastral del inmueble.

⁴³ *Vid.* en este sentido, la disposición adicional trigésima segunda de la LPGE para 2005.

2. El uso del valor fijado a efectos del IBI como base para el cálculo del IIVTNU.

El IIVTNU es un tributo directo local, cuyo hecho imponible lo constituye el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos (art. 104.1 TRLRHL).

La base imponible del impuesto está constituida, así pues, por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo⁴⁴ y experimentado a lo largo de un período mínimo de un año y máximo de veinte años, reduciéndose a dicho límite si fuese superior⁴⁵. Para el cálculo del importe del incremento se aplicará sobre el valor del terreno, que será, como regla general, el fijado a efectos del IBI en el momento del devengo⁴⁶, el porcentaje que cada Ayuntamiento fije en su correspondiente Ordenanza reguladora del tributo, según el cuadro máximo de porcentajes anuales contenido en el artículo 107.4 del TRLRHL. Dicho porcentaje, además, se multiplicará por el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento. Así pues, a medida que aumente el número de años, mayor será la base imponible y, por ende, la cuota resultante.

No obstante, desde el 1 de enero de 2003, en el cálculo de la base imponible, cuando los valores catastrales han sido modificados e incrementados como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se ha de tomar como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que fije el Ayuntamiento respectivo para cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores, pudiendo oscilar entre un 40 y un 60 por 100. Tales entes públicos pueden fijar distintos tipos de reducción para cada uno de los años de aplicación de la misma y en aquellos municipios en los que el Ayuntamiento no concrete la reducción, ésta deba ser del 60 por 100.

En cualquier caso, esta reducción no se aplica si los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva son inferiores a los hasta entonces vigentes, lo que significa que en ningún caso el valor catastral reducido puede ser inferior al valor catastral que tenía el terreno antes del procedimiento de valoración colectiva⁴⁷.

⁴⁴ El devengo, como regla general, coincide con la fecha de la transmisión onerosa o lucrativa del terreno o con la fecha de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre el mismo.

⁴⁵ El hecho de que los terrenos tuvieran una calificación urbanística en el momento de su adquisición y otra en el de su transmisión, no es impedimento para la aplicación de este tributo, incluso, aunque la adquisición primitiva fuera de un terreno rústico, ésta es la fecha relevante para determinar el período de generación del incremento. En este sentido pueden citarse las Sentencias del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de 11 de octubre de 1996, de 13 y 31 de marzo de 1997 y de 29 de noviembre de 1997.

Vid. en esta materia, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Iustel, Madrid, 2005, pág. 178.

⁴⁶ El valor catastral vigente en el momento del devengo es el correspondiente al uno de enero del año de la transmisión.

⁴⁷ Para ÁLVAREZ ARROYO estas reducciones, a pesar de ser positivas para el contribuyente, reflejan la poca confianza que el legislador tiene en el valor catastral como base y reflejo del incremento de valor. Cfr. ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (Plusvalías)*, *op. cit.*, pág. 193.

Partiendo, por tanto, de lo expuesto, cabe afirmar que son dos los elementos que han de tenerse en cuenta para el cálculo de la base imponible en el IIVTNU: 1) El valor del terreno al tiempo del devengo; 2) El porcentaje de gravamen.

En cuanto al primero de los puntos, que es en el que nos vamos a centrar, hay que señalar que la redacción inicial del artículo 107.2 a) del TRLRHL, según la cual: «*En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*», dio pie a una variada jurisprudencia que impedía en muchos casos la aplicación del referido impuesto local, debido a la falta de asignación o de existencia de valor catastral en el momento de la transmisión de un determinado terreno urbano ⁴⁸.

Ante esta situación, el legislador tuvo que adoptar medidas para que la inexistencia de valor catastral en el momento del devengo o la falta de adecuación del mismo al planeamiento urbanístico no impidiera la aplicación del impuesto o se tomara como base un valor inadecuado, de modo que se añadieron dos nuevos párrafos al artículo 107.2 del TRLRHL con la siguiente redacción: «*No obstante cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con anterioridad, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquél. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido al momento del devengo* ⁴⁹». «*Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral (por omisión en el Catastro, por figurar como rústico, habiendo constatado su naturaleza urbana, etc.), el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo* ⁵⁰».

Por lo que respecta al valor del terreno debemos establecer las siguientes reglas:

⁴⁸ La Sentencia del TSJ de Madrid de 27 de febrero de 1999 establece que, ante la falta de asignación de valor catastral, no hay posibilidad de liquidar el impuesto. El mismo Tribunal en Sentencia de 4 de abril de 1998 determina que no puede tomarse en consideración un valor no notificado. Y la Sentencia del TSJ de Andalucía de 28 de septiembre de 1998 considera imperativa la regla de valoración del artículo 108.3 LRHL por lo que, ante la carencia de valor catastral, los órganos inspectores deben promover que los órganos competentes lo determinen dentro del período de prescripción.

Vid. al respecto, ORÓN MORATAL, G.: *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001, págs. 83-84.

⁴⁹ La liquidación definitiva conforme a los nuevos valores se podrá practicar siempre que no haya transcurrido el período de prescripción, que se inicia en la fecha de firmeza de la liquidación provisional, y no cuando se apruebe la ponencia de valores, si bien la notificación al contribuyente del nuevo valor catastral puede ser calificado de acto interruptivo de la prescripción.

⁵⁰ En este apartado se está trasladando el derecho de la Administración a liquidar el impuesto al momento en que sea fijado el valor catastral, por lo que el inicio del cómputo del período de prescripción debería comenzar en el momento de la finalización del plazo para presentar la oportuna liquidación, pues el retraso en la fijación del valor catastral es debido a la propia Administración, y de otro modo no se penalizaría la inactividad administrativa.

Vid. al respecto, ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (Plusvalías)*, *op. cit.*, pág. 194.

• **Transmisiones de terrenos:** El valor del terreno al tiempo del devengo coincide con el catastral⁵¹. Para ORÓN MORATAL⁵² esta interpretación debe, no obstante, ser matizada, puesto que la coincidencia se producirá cuando sobre o bajo el suelo no haya construcciones, de ahí que cuando se transmita una construcción, del valor catastral, *so pena* de incurrir en nulidad, habrá que restar el valor que corresponda a la misma, teniendo únicamente en cuenta el del suelo⁵³.

En el caso de transmisión de terrenos previamente segregados, el problema se centra en determinar si una finca segregada de una matriz que tenía su correspondiente valoración catastral, cuenta o no con un valor catastral específico con el que poder determinar la base imponible del IIVTNU, cuando dicha parcela se transmita. En este supuesto, si partimos del hecho de que la finca segregada, objeto de transmisión, carece de valor catastral, habrá que aplicar el artículo 107.2 a) del TRLRHL, según el cual si un terreno de naturaleza urbana no tiene fijado valor catastral al tiempo del devengo del IIVTNU, el Ayuntamiento debe liquidar cuando dicho valor catastral sea fijado, refiriendo el mismo al momento del devengo⁵⁴. Esta solución, para PARRA BAUTISTA⁵⁵, está basada en una interpretación demasiado literal del referido precepto y tiene básicamente dos efectos para el contribuyente: 1. Por regla general, recibirá una liquidación en un período posterior a aquel en que se produjo la segregación y transmisión; 2. Dicha liquidación normalmente se efectuará con arreglo a un valor catastral que podrá diferir bastante con el que resultaría de distribuir proporcionalmente el valor catastral asignado a la finca matriz, entre ésta y la segregada.

Se puede entender, sin embargo, como segunda solución posible que la finca segregada, objeto de transmisión, sí que tiene asignado un valor catastral individualizado, que resultaría de prorratear el valor catastral de la finca matriz entre ésta y la segregada. En este caso, la exigencia del IIVTNU vendrá determinada por el artículo 109 del TRLRHL, según el cual el devengo de dicho impuesto se producirá, como regla general, en el momento de la transmisión del terreno, siendo ésta la fecha que determinará el valor catastral a aplicar para la referida liquidación, así como el *dies a*

⁵¹ Para ÁLVAREZ ARROYO la referencia al valor catastral simplifica bastante el cálculo de la base imponible, pero se aleja de la realidad de la ganancia que pueda suponer el incremento de valor experimentado, pues la misma no depende tanto del valor de los terrenos como del precio que se acabe pagando por ellos. Cfr. ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (Plusvalías)*, op. cit., pág. 189.

En el mismo sentido, para BUENO MALUENDA el impuesto se ajustaría mejor al principio de capacidad económica, si el valor adoptado como base no respondiera a un sistema de valoración masivo, como el que lleva a cabo el Catastro, sino que fuese un valor determinado conforme a la normativa urbanística, que reflejara las circunstancias del planeamiento concreto de cada término municipal, pudiéndose admitir correcciones del tipo accesibilidad, localización y otras relacionadas con los caracteres concretos del terreno en cuestión. Cfr. BUENO MALUENDA, C.: «Reflexiones en torno al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista de Hacienda Local*, núm. 80, 1997, pág. 410.

⁵² Vid. ORÓN MORATAL, G.: *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*, op. cit., pág. 87.

⁵³ El artículo 4.3 del Real Decreto 1390/1990, de 2 de noviembre, sobre Colaboración de las Administraciones Públicas en Materia de Gestión Catastral y Tributaria estableció a cargo del Centro de Gestión Catastral la obligación de remitir a los Ayuntamientos que tengan establecido este impuesto, el valor del terreno de cada inmueble, entendiéndose por él «*el del suelo aprobado como tal en las respectivas ponencias de valoración, afectado por los coeficientes correctores del suelo y por los coeficientes correctores del suelo y construcción conjuntamente*».

⁵⁴ Vid. Sentencias del TSJ de Andalucía de 22 de febrero de 1999 y de 29 de enero de 2001, en este sentido.

⁵⁵ Vid. PARRA BAUTISTA, J.R.: «El IIVTNU: valor catastral y terrenos segregados», *Tributos Locales*, núm. 53, julio 2005, págs. 67-70.

quo de inicio del cómputo del período de prescripción, y de cumplimiento por el contribuyente de las obligaciones formales que la norma le exige ⁵⁶.

Por otro lado, cuando los valores catastrales del suelo que figuren en el Catastro no se encuentren individualizados para cada uno de los distintos componentes del edificio en el que se hallan, puesto que, a pesar de haberse realizado la escritura de división horizontal del inmueble, éste figura en la ficha catastral y en el IBI con un único valor y referencia catastral asignado a todos los componentes del mismo, será preciso, para obtener el valor correspondiente al suelo que se ha transmitido, multiplicar el coeficiente de participación del bien transmitido en los elementos comunes, que figura en el título de propiedad, por el valor catastral total del suelo que le corresponda al conjunto según el IBI ⁵⁷.

Por último, cuando se transmita la participación en un inmueble compartido por varios titulares en *pro indiviso*, el valor catastral del suelo correspondiente al porcentaje del *pro indiviso* sobre el terreno se obtendrá multiplicando dicho porcentaje por el valor catastral total del suelo.

• **Expropiación forzosa:** El valor que se considera es la parte del justiprecio del terreno, quedando excluida la parte de la edificación. No obstante, si el justiprecio es superior al valor del terreno tomado a efectos de liquidar el impuesto en el caso de su transmisión onerosa o gratuita, prevalece el valor del terreno.

• Constitución y 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 la existencia de un derecho real de superficie. En este supuesto se toma como valor la parte del valor catastral del terreno que represente, respecto del mismo, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura pública de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en el suelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.

Para los terrenos edificados el valor catastral que se considera es únicamente el del terreno, no el de la construcción.

• **Constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio:** El artículo 105.2 b) del TRLRHL determina la forma de proceder cuando se transmita alguno de estos derechos, haciendo una remisión a las normas del ITPAJD, particularmente al artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD), pudiendo distinguirse los siguientes supuestos:

• **Constitución de un usufructo temporal a favor de una persona física:** El valor a considerar debe ser un 2 por 100 del valor catastral del terreno en el momento de la constitución por cada año de duración del usufructo, sin que pueda exceder del 70 por 100.

⁵⁶ Vid. Sentencias del TSJ de Valencia de 30 de enero de 1999, y del TSJ de Andalucía, Sala de Granada, de 1 de julio de 2002, en el sentido expresado.

⁵⁷ Vid. Poveda Blanco, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., págs. 849-850.

• **Constitución de un usufructo vitalicio a favor de una persona física:** El valor a considerar es igual al 70 por 100 del valor catastral del terreno si el usufructuario tiene menos de veinte años, minorándose el porcentaje en un 1 por 100 por cada año que exceda de dicha edad, hasta un límite mínimo del 10 por 100.

• **Constitución de un usufructo a favor de una persona jurídica por plazo superior a 30 años o por tiempo indefinido:** Este caso se estima como transmisión de pleno dominio del terreno sujeta a condición resolutoria, tomándose como valor el 100 por 100 del valor catastral del terreno usufructuado al tiempo de la constitución del derecho real.

• **Transmisión de la nuda propiedad:** En este supuesto su valor es igual a la diferencia entre el valor catastral del terreno y el valor del usufructo.

• **Constitución o transmisión de los derechos de uso y habitación:** Se toma en este apartado como valor el resultado de aplicar al 75 por 100 del valor catastral del terreno las reglas correspondientes a la valoración en los casos de usufructo temporal o vitalicio, según proceda.

• **Constitución o transmisión del derecho de superficie:** En este último apartado el porcentaje de valor a aplicar sobre el valor catastral, a falta de disposición específica en la Ordenanza, tendrá que ser el general, es decir, el 100 por 100 ⁵⁸.

En cuanto al porcentaje, segundo de los elementos que se deben tener en cuenta, sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se debe aplicar aquel que determine cada Ayuntamiento en función de los años que hayan transcurrido. El legislador, como aclara POVEDA BLANCO ⁵⁹, no ha precisado cómo computar el período generador, limitándose a clasificarlo con el objeto de calcular la base imponible en cuatro módulos que van de cinco en cinco años, para los que el municipio exactor podrá fijar el porcentaje anual determinante de la plusvalía. El porcentaje anual no podrá superar el límite máximo establecido para cada módulo por el antes citado artículo 107.4 ⁶⁰ del TRLRHL, cuyas cuantías pueden ser modificadas por las LPGE.

⁵⁸ Vid. Sentencia del TSJ de Baleares de 3 de abril de 2001 y Resolución de la DGC de 22 de febrero de 2000.

⁵⁹ Vid. POVEDA BLANCO, F.: «Los impuestos municipales en España, pasado y presente», en AA.VV. (dir. CASADO OLLERO), *La Financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Colección Instituto de Derecho Comparado, Dykinson, Madrid, 2005, pág. 368.

⁶⁰ Los porcentajes se detallan en el siguiente cuadro legal (art. 107.4 TRLRHL):

Período	Porcentaje máximo anual
De 1 a 5 años	3,7
Hasta 10 años	3,5
Hasta 15 años	3,2
Hasta 20 años	3

3. Su referencia en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

El valor catastral se tiene también en cuenta en el Impuesto sobre Actividades Económicas. En concreto, la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles se halla clasificada en la Agrupación 86 de la Sección Primera de las Tarifas, subdividiéndose en dos grupos: el Grupo 861 «Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana», que a su vez se subdivide en dos Epígrafes, el Epígrafe 861.1 «Alquiler de viviendas» y el 861.2 «Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.», y el Grupo 862 «Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza rústica». La cuota de cada una de dichas rúbricas tiene carácter nacional (Regla 12.ª de la Instrucción) y es el 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los inmuebles (incluidos en la rúbrica respectiva: viviendas, locales industriales u otros inmuebles) a efectos del IBI. Y en la respectiva Nota 2.ª que cada rúbrica lleva adjunta se establece que los sujetos pasivos cuyas cuotas por la actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero (Regla 15.ª 1 de la Instrucción) ⁶¹. El Real Decreto Legislativo de 28 de septiembre de 1990 aprueba las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

PRINCIPALES REFERENCIAS AL VALOR CATASTRAL EN LOS IMPUESTOS ESTATALES CEDIDOS, TOTAL O PARCIALMENTE, A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	
IRPF	<ul style="list-style-type: none"> • Es parámetro de cálculo de la amortización de los inmuebles arrendados o subarrendados • Por remisión al artículo 87 del TRLIRPF, es un valor a tener en cuenta en el cómputo del rendimiento del capital inmobiliario en caso de parentesco • Se emplea como valor base en el cálculo del rendimiento del trabajo personal en especie por uso de vivienda • Es la base de cálculo de las rentas presuntas del artículo 87 del TRLIRPF
IP	<ul style="list-style-type: none"> • El valor catastral forma parte de la terna de valores a tener en cuenta para la valoración de los inmuebles rústicos o urbanos
ISD/ITP	<ul style="list-style-type: none"> • El valor real de los inmuebles urbanos objeto de transmisiones patrimoniales onerosas o bien recibidos en herencia o donación se estima, como regla general, a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal

⁶¹ Vid. Contestaciones de la DGT a consultas vinculantes núms. V0100-06 y V0178-06.

VI. EL IRPF Y LA CONSIDERACIÓN DEL VALOR CATASTRAL EN SU ACTUAL NORMATIVA REGULADORA

Según el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF (en adelante, TRLIRPF), el hecho imponible del IRPF lo constituye la obtención de renta por el contribuyente a lo largo del período impositivo, componiendo la renta, entre otros: los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital y las imputaciones de renta. En estos tres específicos elementos, integrantes del término global renta, podemos hallar referencias diversas al valor catastral, bien como base para cuantificar un rendimiento íntegro o una renta imputada, o bien como parámetro de referencia a la hora de calcular un gasto por amortización.

1. El valor catastral como posible parámetro de cálculo de la amortización de los inmuebles arrendados o subarrendados.

El propietario o titular de un derecho real sobre un bien inmueble rústico o urbano, si lo arrienda o constituye o cede derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, debe declarar un rendimiento íntegro de capital inmobiliario por el importe que por todos los conceptos reciba (art. 20 TRLIRPF). De este rendimiento íntegro se pueden deducir, conforme al artículo 21.1 a) del TRLIRPF, todos los gastos necesarios para la obtención de tales rendimientos, así como las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, funcional y continuada, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Concretamente, tratándose de inmuebles en propiedad se estima que la amortización cumple el requisito de efectividad, sin necesidad de que se justifique la depreciación, si no excede del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo, teniendo en cuenta igualmente que, dado el carácter anual de la cantidad calculada como amortización, debe prorratearse la misma en función del número de días del período impositivo que dure el arrendamiento, si éste es inferior al año.

En efecto, desde el 1 de enero de 2003 la base de amortización de los inmuebles se define como el importe mayor entre el coste de adquisición y el valor catastral, sin que se compute el valor del suelo. Ambos deberán ser objeto de actualización. En este sentido, el valor catastral está sujeto a continuas modificaciones o revisiones, lo que no sucede con el valor de adquisición al que, en todo caso, podría aplicarse un coeficiente en función del año de adquisición del inmueble. El tipo a aplicar sobre el mayor valor para el cálculo de la amortización es de un 3 por 100⁶².

Esta alternativa entre dos valores puede beneficiar a los contribuyentes que adquirieran sus inmuebles hace tiempo, pasando los valores catastrales a superar el coste de adquisición, lo que permitirá reabrir procesos de amortización que estaban ya agotados, en relación, fundamentalmente, con aquellos inmuebles que fueron adquiridos en su día por un valor mínimo, tomado como base de amortización.

⁶² Vid. en relación al cómputo de la amortización de los bienes inmuebles arrendados, entre otras, las contestaciones de la DGT a consultas vinculantes núms. V0237-05 y V2390-05.

En cuanto al valor del suelo, y según el artículo 13.2 a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF), aprobado por Real Decreto Legislativo 1775/2004, de 30 de julio: «Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año». En cualquier caso, si el documento de adquisición o el recibo del IBI no especificaran el desglose del valor catastral, cabría solicitarlo a la Gerencia Territorial del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria o al Ayuntamiento donde radique el inmueble si tuviese atribuida la gestión del IBI. En caso de no obtenerse así la referida valoración cabe, como solución imperfecta, pero razonable, aplicar un criterio estimativo. Por término medio, el valor del suelo no amortizable puede situarse entre un 25 y un 40 por 100 del total del inmueble.

Por último, indicaremos que las amortizaciones de bienes inmuebles arrendados minoran el valor de adquisición de los mismos a la hora de calcular una posible ganancia o pérdida patrimonial por su transmisión onerosa, computándose en todo caso la amortización mínima con independencia de que se haya o no practicado. A tales efectos, se considera amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda según cada caso (un 3 por 100 desde el 1 de enero de 2003). Así pues, todo elemento se considerará amortizado anualmente, al menos, en el importe de las amortizaciones que hubieran podido computarse conforme a las reglas generales, con independencia o no de su consideración como gasto deducible [arts. 33.1 b) TRLIRPF y 38.1 RIRPF].

2. El valor catastral en el cómputo del rendimiento del capital inmobiliario en caso de parentesco.

En contra del principio constitucional de capacidad económica, el artículo 22 del TRLIRPF establece que cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del inmueble (rústico o urbano ⁶³) o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total podrá ser superior, pero nunca inferior, al que resulte de las reglas del artículo 87 de dicha ley, es decir, al resultado de multiplicar el 1,1 por 100 o el 2 por 100 sobre el valor catastral del bien inmueble, según que el mismo esté o no revisado. Así pues, se establece un rendimiento neto mínimo que no puede ser inferior a la renta inmobiliaria imputada que establece el artículo 87 del TRLIRPF para ciertos inmuebles urbanos, pues se parte de la consideración de que cualquier arrendamiento entre parientes se realiza con fines defraudatorios, sin que se pueda demostrar lo contrario, dado el carácter de la norma como presunción *iuris et de iure*.

Así pues, se deben confrontar dos cantidades y se debe declarar en todo caso la que resulte superior: 1) El rendimiento neto total, obtenido tras la deducción de los gastos necesarios de los rendimientos íntegros y tras la aplicación, en su caso, del porcentaje reductor del artículo 21.3

⁶³ En la conformación del elemento objetivo existen dudas sobre si la norma afecta sólo a los inmuebles urbanos o se extiende también a los rústicos. La mayoría de la doctrina se inclina por la primera postura, pues lo que se aplica es el criterio de valoración propio de las rentas imputadas y esta figura sólo opera en los supuestos de inmuebles urbanos. Sin embargo, puede entenderse que el artículo 22 se remite al artículo 87 a los solos efectos de cuantificar el rendimiento neto mínimo, lo que no afecta al presupuesto de hecho que lo genera. Y puesto que la ley no distingue, puede aplicarse el aforismo *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

del TRLIRPF; 2) La cuantía resultante de multiplicar el 1,1 por 100 o el 2 por 100 sobre el valor catastral, según se trate, respectivamente, de inmuebles con valores catastrales actualizados o no actualizados. La actualización de los valores catastrales implica, como regla general, un incremento de los mismos, por lo que es evidente que el legislador intenta compensar la subida de los valores, aplicando un tipo de gravamen menor: el 1,1 por 100 frente al 2 por 100.

3. La aparición del valor catastral en el cálculo del rendimiento íntegro del trabajo personal en especie por utilización de vivienda.

Con carácter general, el rendimiento íntegro del trabajo personal en especie por el uso de vivienda, propiedad de la empresa o alquilada por la empresa, se valorará en el 10 por 100 del valor catastral, como valor administrativo, objetivamente determinado. No obstante, se aplicará «en el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, el cinco por ciento del valor catastral» [art. 44.1.1.º a) TRLIRPF]. Porcentaje este último que se aplica igualmente si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular. Estas reglas son coincidentes con las previstas en el artículo 87 del TRLIRPF para el cálculo de las rentas inmobiliarias de los bienes inmuebles urbanos no cedidos, aunque los porcentajes sean en esta última norma más reducidos ⁶⁴.

4. El valor catastral en el gravamen de una renta presunta según el artículo 87 del TRLIRPF.

En el Título VII denominado «Regímenes especiales», se enmarca el artículo 87 que regula la imputación de rentas inmobiliarias. Según este artículo: «En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos ⁶⁵ calificados como tales en el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario (por la vía del arrendamiento, subarrendamiento, o de la constitución de derechos o cesión de facultades de uso o disfrute), excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo». El citado prorrateo será aplicable tanto si la condición de propietario o de titular de un derecho real de disfrute se hubiera tenido durante un número de días determinado al año, como si, incluso teniendo dicha condición todo el año, el inmueble genera a lo largo de dicho período distintas clases

⁶⁴ Vid., en relación a esta política retributiva de la empresa, la contestación de la DGT a consulta vinculante núm. V0094-04.

⁶⁵ Los inmuebles rústicos no se ven afectados por esta norma, sea cual sea su valor, lo que implica un importante agravio comparativo, pues sus rendimientos sólo adquieren relevancia tributaria cuando son efectivos y derivan del arriendo o subarriendo o bien de su explotación en una actividad económica.

En cualquier caso, es criticable la remisión del artículo 87 al artículo 62 de la LRHL a efectos de la calificación de un inmueble como urbano, pues esta ley ha sido derogada por la disposición derogatoria única del TRLHL, cuyo artículo 61.3 considera como inmuebles urbanos los calificados como tales en la normativa reguladora del Catastro Inmobiliario, es decir, en el TRLCI.

de rendimientos, pues parte del período impositivo ha estado arrendado y otra parte no, o bien sólo parte del período impositivo ha estado afecto a actividades empresariales, etc.

«En el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la LRHL, y hayan entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por 100 del valor catastral ⁶⁶». Analizando los porcentajes se puede inferir que el legislador está previendo una modificación o revisión siempre al alza, al establecer un porcentaje menor para los valores catastrales más nuevos que compense el aumento del valor catastral. No se tiene en cuenta, por tanto, el hipotético caso de que dicho valor disminuyese, debiendo aplicarse un tanto por ciento menor a una cantidad nueva más pequeña que la anterior, dando lugar a una renta presunta, sin pretenderlo, inferior.

Por otro lado, la referencia de los artículos 44.1.1.º a) y 87.1 del TRLIRPF a los procedimientos de los artículos 70 y 71 de la LRHL es, como reconocen VARONA ALABERN y DE PABLO VARONA ⁶⁷, plenamente criticable, puesto que se trata de preceptos derogados, con lo cual parece que el autor del TRLIRPF desconoce la aprobación de la Ley 48/2002, del CI, y que hoy en día la materia catastral está regulada en el TRLCI. Como indican los autores señalados, y como ha quedado plasmado en la primera parte de este trabajo, la regulación catastral vigente distingue entre procedimientos de valoración colectiva, si afectan a una masa de bienes inmuebles, o procedimientos de valoración individualizada, si afectan a uno de ellos aisladamente. Los procedimientos de valoración colectiva son de carácter general si afectan a todos los inmuebles urbanos de un mismo municipio y se corresponden con los procedimientos de fijación y revisión de los valores catastrales regulados en el derogado artículo 70 de la LRHL. El procedimiento de valoración colectiva será de carácter parcial cuando se valore una masa de inmuebles de la misma clase que constituya sólo una parte de los inmuebles del municipio. En cuanto al procedimiento simplificado de valoración colectiva, recoge algunos de los supuestos de modificación del valor catastral antes regulados en el artículo 71.3 de la LRHL, caracterizándose por su proyección sobre una masa de inmuebles, pero sin que sea necesaria la elaboración o aprobación de las ponencias de valores. Por último, si el desfase entre el valor catastral y el de mercado deriva de una alteración de las características de uno o varios inmuebles en particular o de su alta en el Catastro, se ha de ajustar el valor catastral según la nueva situación del inmueble, siguiendo, oportunamente, un procedimiento individualizado de valoración.

Por consiguiente, para VARONA ALABERN y DE PABLO VARONA ⁶⁸ ahí donde se asigne un nuevo valor catastral mediante un procedimiento administrativo, ya sea de valoración colectiva o individualizada, habrá de aplicarse el coeficiente del 1,1 por 100. Otra solución atendería

⁶⁶ Durante la tramitación de la Ley 40/1998 del IRPF se pretendió aplicar el porcentaje general a la base liquidable del IBI, si bien en el Senado se volvió al sistema introducido por la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, consistente en aplicar un porcentaje reducido al valor catastral cuando se tratara de inmuebles cuyos valores catastrales hubiesen sido revisados o modificados y hubiesen entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, argumentándose la mayor seguridad jurídica de este sistema y la menor complejidad técnica para los contribuyentes a la hora de presentar su declaración.

⁶⁷ Vid. VARONA ALABERN, J.E., y DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en AA.VV. (dir. TEJERIZO LÓPEZ), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 1.648-1.649.

⁶⁸ Vid. VARONA ALABERN, J.E., y DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *op. cit.*, pág. 1.649.

contra la filosofía del precepto, pues la norma trata de beneficiar a los titulares de inmuebles que previsiblemente tengan un valor catastral no muy alejado del de mercado, lo que el legislador ha referenciado temporalmente en 1994.

Por otra parte, si a la fecha de devengo del impuesto, los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquel por el que deban computarse a efectos del artículo 10.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP). En este sentido, y de conformidad con el artículo citado, los bienes de naturaleza urbana (o rústica) se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Partiendo, por tanto, de la hipótesis de que a la fecha de devengo del IRPF (como regla general, el 31 de diciembre), los inmuebles urbanos carecieran de valor catastral o no se hubiese notificado al titular, habrá que tomar como base de imputación de los mismos el 50 por 100 del valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, generalmente el ITPAJD o el ISD, o del precio, contraprestación o valor de adquisición, dependiendo de cuál de los dos sea mayor. A dicha base se aplicará un porcentaje del 1,1 por 100 ⁶⁹.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas (por ejemplo, inmuebles construidos en zona que no goza del calificativo de urbana o urbanizable, inmuebles declarados en ruina, inmuebles que no dispongan de licencia urbanística de primera ocupación, inmuebles construidos sin respetar la ordenanza correspondiente, etc.), el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna, debido a que no se obtienen servicios de tales bienes. Esta acreditación podrá realizarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración, en su caso, corresponderá a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, teniendo en cuenta que en los procedimientos tributarios habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 106 de la LGT, según el cual serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil. En cualquier caso, la finalización de la construcción del inmueble urbano, comenzado ya el período impositivo, dará lugar a la aplicación de la ya referida norma de prorrateo.

Estas rentas, cuantificadas conforme a criterios objetivos de valoración, se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el artículo 7 de la LIP que remite, a su vez, a las normas fijadas por la legislación civil. Cuando existan derechos reales de disfrute, tales como el usufructo, el uso, la superficie y el censo enfitéutico la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario, o lo que es lo mismo: el 2 por 100 o el 1,1 por 100 del valor catastral del inmueble, no la parte proporcional al valor del derecho real de disfrute ⁷⁰. De este modo, cuando sean varios los derechos reales constituidos sobre un inmueble la imputación superaría la cuantía que le correspondería al bien inmueble de no estar limitado por derecho alguno.

⁶⁹ *Vid.* en relación a la aplicación del artículo 87 del TRLIRPF, entre otras, las contestaciones de la DGT a consultas vinculantes núms. V0522-05 y V1975-05.

⁷⁰ Esta regla se diferencia de la que se aplica en el IP en el que el propietario y el titular del derecho real tributan cada uno sobre el valor de su derecho. En cambio, en el IBI, si existe un usufructuario, excluye de la condición de sujeto pasivo al nudo propietario.

El derecho real de habitación es el derecho a ocupar en una casa ajena las piezas necesarias para sí y para las personas de su familia (art. 524 Código Civil), es decir, es el derecho a disponer de una casa ajena como la vivienda habitual, por lo que, dada la expresa exclusión de gravamen de este bien por el artículo 87 del TRLIRPF, entendemos que no procede imputar renta alguna al titular de dicho derecho real.

5. La base liquidable del IBI en la normativa reguladora de los derechos de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles.

La Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre Derechos de Aprovechamiento por Turno de Bienes Inmuebles de Uso Turístico y Normas Tributarias, define en su artículo 1.1 el derecho de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles, como aquel derecho que «atribuye a su titular la facultad de disfrutar, con carácter exclusivo, durante un período específico cada año, un alojamiento susceptible de utilización independiente...». La titularidad de este derecho real tanto por una persona física residente en territorio español, sujeta por obligación personal, como por un no residente⁷¹, sujeto por obligación real, puede dar origen a una renta presunta, gravada conforme al régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias regulado en el artículo 87 del TRLIRPF, siempre y cuando esa titularidad no implique la obtención de rentas efectivas o esté afecta a una actividad económica.

Según el artículo 87.3 del TRLIRPF será el titular del derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles el que realice la imputación, prorrateando la base liquidable⁷² del IBI en función de la duración anual del período de aprovechamiento. Variable a la que ARRIBAS LEÓN⁷³ añade el valor del turno, sobre todo considerando que en la escritura reguladora del régimen debe constar la cuota que corresponde a cada turno con relación al alojamiento, si está previamente constituida la división horizontal, o con relación al total del inmueble, si no lo está. Es decir, no todos los turnos, aunque tengan la misma duración, tienen el mismo valor económico, dependiendo fundamentalmente de la época del año en la que se disfrute el derecho, lo que debería tenerse en cuenta en aras al principio de capacidad económica.

⁷¹ Del artículo 24.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias (en adelante, TRLIRNR) se deduce que el contenido del precepto también les resulta aplicable.

En cuanto a los bienes inmuebles de entidades no residentes, cuya regulación se encuentra en el artículo 32 del TRLIRNR, señalaremos que cuando la titularidad de los derechos recaiga sobre una entidad no residente quedará sujeta, además de a otros tributos, a un gravamen especial que se devengará a 31 de diciembre cada año, siendo la base imponible el valor catastral del bien inmueble distribuido proporcionalmente a la participación de esa entidad en tal titularidad, y el tipo de gravamen un 3 por 100.

Vid. en este tema específico, ARRIBAS LEÓN, M.: *Derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles: aspectos fiscales*, Comares, Granada, 2000, pág. 63; y GARCÍA CALVENTE, Y.: *Régimen jurídico-tributario de los inmuebles en multipropiedad*, Cuadernos de Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, Navarra, 2005, pág. 54.

⁷² Si no existe revisión de los valores catastrales, la base liquidable coincidirá con la imponible, es decir, con el valor catastral del inmueble, por lo que, como expresa ARRIBAS LEÓN, no se entiende por qué no se ha mantenido una coherencia con lo dispuesto en los apartados 1.º y 2.º del artículo 87 que, relativos a la imputación de renta a sujetos propietarios o titulares de derechos reales distintos del de aprovechamiento por turno, adoptan el criterio del valor catastral, que fue el que se fijó a efectos de la imputación en general de rentas inmobiliarias en la tramitación del Proyecto de Ley en el Senado. *Cfr.* ARRIBAS LEÓN, M.: *Derecho de aprovechamiento por turno...*, *op. cit.*, págs. 68 y 69.

⁷³ *Vid.* ARRIBAS LEÓN, M.: *Derecho de aprovechamiento por turno...*, *op. cit.*, pág. 70.

Por otro lado, si la referida base liquidable no pudiera determinarse por carecer el inmueble de valor catastral o por no haber sido notificado «*se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento*», lo que significa acudir al valor del derecho a efectos del IP, pues el precio de adquisición del derecho es el valor por el que debe computarse en el impuesto patrimonial. Esta regla subsidiaria adoptada por el legislador es, para ARRIBAS LEÓN⁷⁴, más acorde con el principio constitucional de capacidad económica y más coherente con el ordenamiento, pues como acabamos de indicar, a efectos del IP es también el criterio a seguir.

Por último, indicaremos que el último párrafo del artículo 87.3 excluye la imputación de rentas en la persona titular del derecho cuando la duración del derecho no exceda de dos semanas por año⁷⁵, lo que en la práctica es la regla general, por lo que será el propietario del inmueble el que deba tributar por los rendimientos que se obtengan.

En cualquier caso, y conforme a la normativa actual, a un titular de un derecho de aprovechamiento por turno de un bien inmueble se le imputa un 4,1 por 100 del valor catastral, si su disfrute anual fuese de 15 días, período mínimo contemplado en la norma. Este porcentaje mínimo se obtiene mediante una regla de tres: si el 100 por 100 del valor catastral corresponde a 365 días, a 15 días le corresponderá el 4,1 por 100 ($15 \times 100 : 365$). Esa cifra se incrementará a medida que aumente el número de días de disfrute. Para haber evitado este extremo, indica ARRIBAS LEÓN, la cuantía a distribuir debía haber sido el 2 por 100 de la base liquidable y no el 100 por 100 de dicha cuantía, acercando las posturas entre el titular de un derecho real de aprovechamiento y el de otro derecho real de goce.

VII. EL VALOR CATASTRAL EN LA VALORACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES EN EL IP

Como la titularidad de un patrimonio neto por el sujeto pasivo define el artículo 3 de la LIP el hecho imponible del impuesto. La base imponible correspondiente a los sujetos pasivos residentes será, por consiguiente, el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular una persona física, con deducción de las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan el valor de los bienes, así como de las deudas y obligaciones personales a las que deba responder el sujeto pasivo (art. 9.uno LIP).

La valoración de los elementos que integran el patrimonio del sujeto y la suma algebraica que determina el valor del patrimonio neto debe realizarse de acuerdo con las normas de valoración establecidas en la propia LIP. Por consiguiente, y de conformidad con el contenido de estas reglas, podemos señalar que los inmuebles urbanos y rústicos se valoran en el IP con arreglo a las siguientes reglas:

⁷⁴ *Vid.* ARRIBAS LEÓN, M.: *Derecho de aprovechamiento por turno...*, *op. cit.*, pág. 70.

⁷⁵ En virtud del Canje de Notas de fechas 13 de diciembre de 1993 y 17 de junio de 1994, constitutivo de Acuerdo, relativo al Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de 21 de octubre de 1975, el referido límite temporal se amplía a cuatro semanas por año si el titular del derecho de aprovechamiento es residente en el Reino Unido, que será quien someta a imposición los rendimientos o ganancias derivados de tales derechos.

Vid. al respecto, GARCÍA CALVENTE, Y.: *Régimen jurídico-tributario de los inmuebles...*, *op. cit.*, págs. 54-55.

- a) Como regla general, por el mayor valor de los tres siguientes:
- El valor catastral ⁷⁶.
 - El valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.
 - El precio o valor de adquisición.
- b) Los inmuebles que se estén construyendo se han de valorar por las cantidades invertidas en dicha adquisición hasta la fecha de devengo del impuesto, más el valor patrimonial del solar, cuantificado según las reglas anteriores.
- La autopromoción inmobiliaria queda subsumida también en este apartado. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determina según el porcentaje fijado en el título ⁷⁷.
- c) Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares se valoran, siempre que supongan la titularidad parcial del inmueble, con arreglo a lo expuesto en la letra a), que incluye como un posible valor el catastral.
- d) Las viviendas y locales de negocio cuyo contrato de alquiler haya sido celebrado antes del 9 de mayo de 1985, y siempre que dicho contrato subsista al tiempo de devengo del IP (31 de diciembre), se valorarán en la cuantía menor de entre las siguientes:
- La proporcionada por la aplicación de las reglas de valoración generales señaladas en la letra a).
 - El resultado de capitalizar al 4 por 100 la renta anual devengada durante el año al que la declaración se refiere.

Además, como cuestiones particulares señalaremos las siguientes:

- 1.^a La destrucción, total o parcial, de una edificación ha de suponer su exclusión de la declaración del IP. Habrá que calcular qué parte del mayor valor de los recogidos en el artículo 10.uno corresponde al suelo y qué parte a la construcción, y excluir esta última

⁷⁶ Según VARONA ALABERN, siempre que exista un valor catastral asignado a un inmueble, deberá tenerse en consideración a los efectos del artículo 10.uno de la LIP, con independencia de que dicho bien esté exento o gravado por IBI. Cfr. VARONA ALABERN, J.E.: *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 43.

⁷⁷ Para VARONA ALABERN este régimen sólo encuentra sentido cuando existan varios promotores en régimen de propiedad horizontal, ya que son ellos los que ostentan la titularidad del inmueble durante su construcción. El porcentaje fijado en el título determinará el valor del solar que a cada uno corresponde. En cambio, si es un solo promotor, que en la fase de construcción divide la edificación en pisos o locales de acuerdo con el régimen de propiedad horizontal, y luego procede a su venta, la titularidad del inmueble, independientemente de los futuros propietarios, la sigue ostentando el promotor, para el que la regla de proporcionalidad resulta irrelevante. Cfr. VARONA ALABERN, J.E.: *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*, op. cit., pág. 125.

del cómputo. Esta regla no origina problemas si el valor a computar es el catastral, pues ha de detallar por separado los dos valores. Sin embargo, en caso de que el resto de valores prevaleciera, podrían determinarse acudiendo a la proporción que suelo y construcción guardan en el valor catastral del inmueble ⁷⁸.

- 2.^a Los inmuebles afectos a actividades económicas se valoran, en todo caso, conforme a las reglas que han sido expuestas, salvo aquellos que constituyan existencias –activo circulante– de las empresas de construcción o promoción inmobiliaria. De acuerdo con lo expuesto, se sustituye el valor neto contable de los inmuebles por otro valor, más acorde al real, a efectos del cálculo del activo real menos el pasivo exigible, pero sin que esta norma de valoración influya en el balance empresarial, puesto que, por ejemplo, las amortizaciones se siguen computando sobre los costes históricos. No obstante, el artículo 4.ocho.uno de la LIP declara exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, siempre que la actividad constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo, y que éste la ejerza de modo habitual, personal y directo.

SARASA PÉREZ ⁷⁹ critica la terna de valores que aparecen contemplados en la normativa reguladora del IP y considera que el uso del valor catastral en la valoración de la propiedad horizontal, en los inmuebles arrendados antes del 9 de mayo de 1985, en los afectos a una actividad económica, en los que recae un derecho real, tanto para su titular como para el nudo propietario, y en las concesiones administrativas sobre inmuebles sin que se pueda cuantificar la retribución pactada, simplificaría la aplicación del tributo y daría una mayor coherencia, al enlazar criterio genérico y específico de valoración, hecho imponible y base imponible, en cuanto a los inmuebles componentes de un patrimonio.

En el caso de inmuebles cuya adquisición haya sido objeto de aplazamiento en el pago, dado que precio y valor catastral no coinciden, propone el autor que la parte aplazada de aquél se incluya como deuda en la base imponible en la proporción que exista entre dicho valor catastral y precio.

La referencia temporal del devengo es otro argumento a favor del uso exclusivo del valor catastral. Si el inmueble es valorado desde su adquisición mediante el valor comprobado o el precio o valor de adquisición correspondiente, eso implica que dicho valor fiscal es en un primer momento superior al catastral. No obstante, dado que las inversiones en inmuebles son a medio o largo plazo, conforme se sucedan los períodos impositivos el valor inicialmente elegido irá quedando obsoleto, ya que no se actualiza respecto del valor catastral sobre el que sí operan mecanismos en este sentido, bien revisiones concretas, bien actualizaciones generales. El período impositivo en que el valor catastral supere al fijado inicialmente, por la regla de elección del mayor valor, será éste el empleado en el gravamen. A este respecto, que los cambios en el valor catastral surtan efectos a partir del 1 de enero puede determinar que los mismos no se tengan en cuenta para el devengo del IP un día antes, el 31 de diciembre, disfunción temporal que debería tomarse en consideración legalmente para la liquidación del tributo patrimonial, sobre todo en ejercicios de revisión o modificación catastral.

⁷⁸ Vid. VARONA ALABERN, J.E.: *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*, op. cit., págs. 146-147.

⁷⁹ Vid. SARASA PÉREZ, J.: *La valoración inmobiliaria en los impuestos*, Edersa, Madrid, 2001, págs. 68-71.

Dada la relevancia de este valor se requiere, por consiguiente, una mayor actividad administrativa para tenerlo puesto al día en relación con el inmueble que refleja la capacidad económica del titular del mismo. Bajo esta pretensión de actualización, el valor catastral es el criterio idóneo para esta valoración, puesto que, a pesar de que el IP se encuentre cedido en la gestión a las Comunidades Autónomas, es el Estado, a través de la DGC, quien se encarga de su cuantificación en los distintos territorios, lo que garantiza una mayor homogeneidad y objetividad interterritorial en su concreción.

VIII. EL VALOR CATASTRAL EN LA NORMATIVA REGULADORA DEL ITP

El hecho imponible de este impuesto en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO) se delimita, declarando sujetas las TPO por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas y la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.

En cuanto a la base imponible, el artículo 10.1 del TRLITPAJD determina que el valor real del bien o derecho transmitido constituirá la base imponible a efectos del cálculo del impuesto en la modalidad TPO. Ahora bien, ¿cuál es el valor real? La ley, en efecto, no ofrece los parámetros para determinarlo, limitándose a establecer un valor objetivo con el que pretende gravar la capacidad económica que pone de manifiesto el sujeto pasivo del referido impuesto en las TPO dentro del tráfico civil, creando, evidentemente, incertidumbre y, por ende, conflictos entre la Administración y los contribuyentes, ante el grado de indeterminación del referido valor real. AGULLÓ AGÜERO⁸⁰ señala que «*el valor real es un concepto jurídico indeterminado que, como tal, no puede ser arbitrariamente dotado de contenido y vincula tanto a la Administración como al contribuyente*». Según MARTÍNEZ RUIZ⁸¹, el valor real no coincide exactamente ni con el precio o contraprestación, ni con el valor declarado, ni con el valor catastral. Se podría definir, por tanto, teniendo en cuenta la jurisprudencia⁸² más reciente, como el precio teórico o de mercado que se manifiesta con la acción administrativa de comprobación, ejecutada a través de alguno de los procedimientos del artículo 57 de la LGT, con los requisitos formales y materiales establecidos. No obstante, de conformidad con el artículo 46.3 del TRLITPAJD, cuando el valor declarado por los interesados sea mayor que el comprobado, el valor declarado constituirá la base imponible.

Los sujetos pasivos se ven obligados, por tanto, a consignar en sus declaraciones un valor, que no aparece definido en ninguna norma legal o reglamentaria, que es fuente de continuos conflictos en su aplicación y que ningún favor hace al principio de seguridad jurídica. Se declarará, así pues,

⁸⁰ Vid. AGULLÓ AGÜERO, A.: «La valoración de inmuebles en la imposición patrimonial. Valor catastral y valor real en la Contribución Territorial Urbana, Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Valoración en Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1991, pág. 248.

⁸¹ Vid. MARTÍNEZ RUIZ, C.: «Comentarios al artículo 7 del TRLITPAJD» en AA.VV. (dir. COLOMER FERRÁNDIZ), *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa Comentada, Fundación Beneficencia et Peritia Iuris*, Madrid, 2005, pág. 165.

⁸² Según la Sentencia del TS de 18 de marzo de 1995, no puede entenderse que valor real y catastral sean términos sinónimos. El valor real es el precio verdadero, no ilusorio, aparente o imaginario de una cosa.

Vid. asimismo, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000.

el valor real o el que se considere real de los bienes y derechos por los que hay que tributar, bien por su adquisición a título oneroso *inter vivos*, hecho imponible, entre otros, del ITP, o bien por su adquisición a título lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, hechos imponibles del ISD, debiendo tener en cuenta tanto circunstancias que pueden incrementar ese valor, como otras que lo pueden disminuir. Sin embargo, la Administración se reserva la facultad de comprobar ese valor por los medios que contempla el ya citado artículo 57 de la LGT, pasando a tomarse como base el mayor valor, que parece ser la preocupación más inminente del legislador, primando el interés recaudatorio.

En este sentido, la Comunidad Autónoma de Andalucía, en el artículo 23 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos, modificado por la Ley 3/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, establece que la Consejería de Economía y Hacienda, para efectuar la comprobación de valores a efectos del ITPAJD y del ISD, podrá utilizar cualquiera de los medios previstos en la LGT. En este sentido, cuando se utilice el medio referido en el apartado 1 a) del artículo 57 de la LGT, el valor real de los inmuebles urbanos se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal⁸³. A tal efecto, el valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador, que será publicado anualmente, y que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor, así como la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores.

En cualquier caso, la única referencia concreta al valor catastral en el TRLITPAJD se encuentra en el artículo 10.2 i), según el cual para determinar la base imponible en los contratos de arquería de fincas rústicas servirá de base el 3 por 100 del valor catastral asignado en el IBI a la finca objeto del contrato multiplicado por el número de años de duración del contrato.

1. Otras alusiones al valor real en el TRLITPAJD.

Las referencias al valor real son constantes en la normativa reguladora del ITPAJD, consolidándose en la modalidad TPO como base imponible en la constitución o en la transmisión onerosa de una concesión administrativa, en la constitución de los derechos reales de usufructo, uso y habitación, en la cesión de bienes a cambio de una pensión, etc.

Asimismo, en la modalidad Operaciones Societarias del impuesto se considera que en la constitución y aumento de capital en sociedades que no limitan la responsabilidad de sus socios y en las aportaciones de los socios para reponer pérdidas, la base imponible es el valor real de los bienes y derechos aportados, minorado en las cargas y gastos que fuesen deducibles, en tanto que en la disminución de capital y disolución de la sociedad la base imponible es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas (art. 25 TRLITPAJD).

⁸³ Las Comunidades Autónomas, desde la cesión por parte del Estado del ITPAJD y del ISD, se han visto obligadas a concretar el valor real de los bienes inmuebles, pues constituye la base liquidable de dichos impuestos. La estimación del valor real por asimilación al catastral, actualizado por un coeficiente, es el sistema que se utiliza en la mayoría de las Comunidades Autónomas de régimen común, aunque únicamente para los bienes de naturaleza urbana. Además, a partir de la aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Deberes del Contribuyente, los entes autonómicos quedarán obligados a comunicar, cuando el contribuyente lo solicite, el valor real que se considerará para la liquidación del impuesto.

En AJD, modalidad documentos notariales a la que quedan sujetas las primeras copias de escritura y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, o contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles, el artículo 70 del Reglamento del impuesto define la base imponible en las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, como el valor de las fincas agrupadas, el de la finca agregada a otra mayor y el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente, respectivamente, traduciéndose ese valor en la práctica en valor catastral. En cambio, en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare, para cuyo cálculo la Administración suele emplear los módulos que en las tarifas fijan los Colegios de Arquitectos, o bien el básico de repercusión de la construcción utilizado en la revisión catastral, afectado por un coeficiente que engloba el beneficio del constructor y los gastos generales y de administración.

Por último, en las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real del coste de la obra nueva como el del terreno.

IX. LA VALORACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES EN EL ISD

El artículo 3.1 a) y b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD (en adelante, LISD), define el hecho imponible como la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, o bien por donación o por cualquier otro negocio jurídico gratuito *inter vivos*. En consonancia con lo expuesto, se considera que la base imponible en las adquisiciones hereditarias está constituida por el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, y en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables constituye la base imponible el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose por tal el valor real de los bienes y derechos, minorado por las cargas, deudas y gastos que fuesen deducibles.

Por lo que respecta al valor real, podemos trasladar aquí las conclusiones sentadas en el epígrafe anterior, insistiendo en el hecho de que el valor real, como concepto jurídico indeterminado que es, permite la sustanciación del expediente de comprobación de valores, que podrá impulsar en todo caso la Administración. En este supuesto, si el valor comprobado es superior al declarado por el particular, surtirá también efecto en el IP, de forma directa e inmediata, si bien sin eficacia retroactiva (art. 18.3 LISD). Y si el valor comprobado en el ISD es inferior a cualquiera de los valores declarados en el IP, dicho valor no prevalecerá en dicho impuesto.

Si el valor declarado fuese mayor que el comprobado, prevalecerá el primero y «*si el nuevo valor así obtenido fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho impuesto...*» (art. 18.3 LISD). Para VARONA ALABERN⁸⁴ este valor declarado será para el sujeto pasivo el valor de adquisición.

Por otro lado, el artículo 18.4 de la LISD exime de sanción respecto de la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado, cuando el sujeto

⁸⁴ Vid. VARONA ALABERN, J.E.: *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*, op. cit., págs. 167-169.

pasivo se hubiese ajustado en su declaración a los criterios establecidos en el IP. En realidad basta que el particular declare el valor catastral para que quede inmune de sanciones, puesto que según el texto legal en el momento de presentar la declaración del ISD hay que escoger el mayor valor de los previstos en el artículo 10.º de la LIP, si bien teniendo en cuenta que el valor comprobado a efectos del ISD se determinará con posterioridad a aquel momento y el valor comprobado al causante o al donante no tiene por qué ser conocido por el sujeto pasivo del ISD. Se debe prescindir asimismo del precio o contraprestación, ya que son operaciones gratuitas. Y en cuanto al valor de adquisición acabará coincidiendo con el declarado por el contribuyente, por lo que será suficiente que se declare el catastral, que será el valor derivado de la correcta aplicación del artículo 10.º de la LIP, como mecanismo protector frente a las sanciones tributarias⁸⁵.

Los criterios de valoración del IP referidos son aplicables también en el ISD para la valoración del patrimonio preexistente [art. 22.4 a) LISD] o en relación con los excesos de adjudicación (art. 27.3 LISD).

X. BREVE MISCELÁNEA SOBRE EL VALOR CATASTRAL

- La Ley 9/1998, de 26 de junio, de la Comunidad Autónoma de **Extremadura**⁸⁶, implanta el **Impuesto sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas** con una finalidad primordialmente extrafiscal, puesto que se grava la titularidad de los terrenos radicados en Extremadura que, teniendo como destino natural la edificación, no estén edificados en el plazo establecido en la referida ley. Igualmente, se sujeta a imposición la titularidad de las edificaciones sitas en territorio extremeño que, habiendo sido declaradas en ruina, no hayan sido objeto de sustitución o de rehabilitación.

La base imponible de este impuesto, según el artículo 10.1 de la Ley 9/1998, estará constituida por el valor catastral de los terrenos no edificados o de los terrenos con edificación declarada en ruina. No obstante, en los terrenos destinados a uso industrial y rotacional la base imponible estará constituida por el 50 por 100 del valor catastral. Además, la actualización de los valores catastrales, periódicamente establecida en las LPGE a efectos del IBI, será aplicable a los fines de este impuesto. En cualquier caso, si a la fecha de devengo del impuesto los terrenos a que alude el apartado 1 del artículo 10 de la Ley 9/1998 carecieran de valor catastral o éste no hubiese sido notificado al titular, se tomará como base imponible el 50 por 100 del valor por el que deban computarse a efectos del IP.

Esta base imponible será gravada, como regla general, al tipo del 10 por 100, de conformidad con el artículo 11 de la Ley 9/1998.

⁸⁵ Vid. sobre la materia, VARONA ALABERN, J.E.: *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*, op. cit., pág. 169; y FERREIRO LAPATZA, J.J. y SARTORIO ALBALAT, S.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen III, 23.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 190.

⁸⁶ Debemos señalar que ninguna otra Comunidad Autónoma de régimen común incluye el valor catastral como referencia básica en sus impuestos propios.

- El valor catastral se toma igualmente como criterio de reparto de la base imponible en las **contribuciones especiales** ⁸⁷, determinando el artículo 32.1 a) del TRLRHL que la «*base imponible de las contribuciones especiales se repartirá entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios, con sujeción a las siguientes reglas: a) Con carácter general se aplicarán conjunta o separadamente, como módulos de reparto, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, su volumen edificable y el valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*».
- Asimismo, se tiene en cuenta el valor catastral en los incrementos de patrimonio gravados en el IRPF que se deriven de **transmisiones de acciones o participaciones de una sociedad patrimonial**. Así, en la venta de títulos de sociedades patrimoniales que una persona física realice, el valor de transmisión empleado para obtener la variación patrimonial pertinente ha de ser, como mínimo, el valor teórico resultante del último balance aprobado de la sociedad, debiendo sustituir en él el valor neto contable de los bienes inmuebles de la entidad por el valor que les correspondería a efectos del IP, donde se incluye en el artículo 10.uno el valor catastral [art. 35.1 c) TRLIRPF].
- El IS, también mediante referencia al IP, considera la existencia del valor catastral cuando se está frente a **transmisiones realizadas por una sociedad patrimonial**. En este caso el valor de transmisión a computar debe ser, como mínimo, el valor resultante del último balance aprobado de la sociedad, debiendo sustituir el valor neto contable de los bienes inmuebles de la entidad por el valor que les correspondería a efectos del IP, entre ellos, el valor catastral, salvo que el valor normal de mercado fuese inferior, situación en la que se tomará este último (art. 62 TRLIS). Es obvio que cuando a efectos del IP se tome el valor catastral, que queda fijado como la mitad del valor de mercado, no se producirá nunca esta salvedad.
- Tiene relevancia igualmente en la LGT, donde aparece contemplado como un **medio más de la comprobación de valores**. En efecto, el artículo 57.1 b) de la LGT hace referencia a «*los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal*», entre ellos el valor catastral, considerado como un medio más para que la Administración realice la oportuna comprobación de valores declarados por el contribuyente, respecto a los inmuebles objeto de alguna operación que suponga un hecho imponible en cualquiera de los tributos que incluyen en su gravamen a los mismos.
- Por último, la **Ley 49/2002**, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, dispone en su artículo 17.1 que darán derecho a practicar las deducciones previstas en la misma los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de **las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo** ⁸⁸. Por su parte, el artículo 18.1 de la citada ley dispone lo siguiente: «*La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados a favor de las entidades a que se refiere el artículo 16 será: c) En*

⁸⁷ *Vid.* Sentencia del TSJ de Andalucía de 27 de enero de 1999.

⁸⁸ *Vid.* contestación de la DGT a consulta vinculante núm. V0180-05.

la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo».

XI. CONCLUSIONES

El valor catastral es uno de los parámetros que utiliza el legislador tributario a la hora de valorar los bienes inmuebles, rústicos o urbanos, que deben ser declarados, por motivos diversos, en los tributos que componen nuestro sistema. Se grava la titularidad de tales bienes, su adquisición onerosa o gratuita, *inter vivos* o *mortis causa*, el arrendamiento de los mismos, su uso o su transmisión. Y en estos variados presupuestos de hecho, que giran en torno a los inmuebles, el legislador no sólo recurre al valor catastral como base de cálculo de los citados bienes, sino que pone en escena otros valores, como el de mercado, que es el techo infranqueable para el valor catastral; el «valor real», con toda la problemática que lleva añadida y que ha sido objeto de comentario; el valor comprobado administrativamente; o la contraprestación, precio o valor de adquisición, sin tener en consideración que esta pluralidad de valores puede causar perjuicio al obligado tributario y puede implicar un movimiento en contra del principio de seguridad jurídica que predica el artículo 9.3 de nuestro Texto Fundamental.

Sin embargo, a pesar de todo este ramillete de valores, el valor catastral debe comportarse como la primera estrella, pues su carácter objetivo aporta la pretendida y perseguida seguridad jurídica y permite la realización del principio de igualdad en el conjunto del Estado. Además, los distintos procedimientos de actualización de los valores catastrales lo convierten en el valor idóneo para la determinación de la base imponible de los tributos estatales, autonómicos o locales que recaen sobre los bienes inmuebles.

Entendemos, no obstante, que las actualizaciones de los valores catastrales deben estar en consonancia con las alícuotas de las distintas figuras tributarias que gravan los bienes inmuebles, puesto que la presión fiscal sobre los contribuyentes es más elevada, si se mantienen los tipos de gravamen, pero se incrementan, a través de los distintos procedimientos de actualización, los valores catastrales, sobre todo teniendo en cuenta que la actualización de los valores afecta a todo el sistema tributario, incluyendo impuestos de gestión y recaudación estatal y autonómica. En cualquier caso, también hemos de subrayar que la repercusión en realidad es mínima, por diversos motivos: 1) Los valores de los inmuebles se incrementan anualmente, como regla general, en el coeficiente que representa el IPC, que es muy inferior a la subida del valor de mercado de los referidos bienes; 2) En aquellos municipios en los que se haya seguido un procedimiento de valoración colectiva, los valores de los inmuebles se habrán actualizado, pero la aplicación durante diez años de las reducciones en la base imponible del IBI atenuará bastante el incremento de la presión fiscal; 3) Como hemos tenido ocasión de comprobar, las normas sobre bienes inmuebles del IRPF que acuden al valor catastral como base de cálculo de los rendimientos o gastos declarados en el impuesto, tienen en cuenta la actualización de los valores catastrales, por lo que el legislador procura compensar el incremento de tales valores con una reducción del tipo impositivo a aplicar en cada caso.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUADO FERNÁNDEZ, D. [2002]: «La valoración de bienes inmuebles. Normativa del proceso», *Revista Catastro*, Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, Madrid, octubre.
- AGULLÓ AGÜERO, A. [1991]: «La valoración de inmuebles en la imposición patrimonial. Valor catastral y valor real en la Contribución Territorial Urbana, Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Valoración en Derecho Tributario*, IEF, Madrid.
- ÁLVAREZ ARROYO, F. [2004]: *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (Plusvalías)*, Colección Fiscalidad, Dykinson, Madrid.
- ARRIBAS LEÓN, M. [2000]: *Derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles: aspectos fiscales*, Comares, Granada.
- BUENO MALUENDA, C. [1997]: «Reflexiones en torno al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana». *Revista de Hacienda Local*, núm. 80.
- CAAMIÑO ANIDO, M.A. y PEÑA ALONSO, J.L. [2002]: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Edersa, Madrid.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [1995]: «Valor catastral e Impuesto sobre Bienes Inmuebles». *Revista Catastro*, Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, Madrid, enero.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. y SARTORIO ALBALAT, S. [2003]: *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen III, 23.ª edición, Marcial Pons, Madrid.
- GALAPERO FLORES, R. [2005]: «Fiscalidad inmobiliaria en el ámbito de las Haciendas Locales», en AA.VV. (dir. TEJERIZO LÓPEZ), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, págs. 2.053-2.091.
- GARCÍA CALVENTE, Y. [2005]: *Régimen jurídico-tributario de los inmuebles en multipropiedad*, Cuadernos de Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, Navarra.
- GÓMEZ RODRÍGUEZ, H. [1991]: «Incidencia del valor catastral en el sistema impositivo», *Revista Catastro*, Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, Madrid, octubre, núm. 10.
- IBIZA GARCÍA-JUNCO, A.M. [2005]: «La colaboración entre el Catastro y el Notariado: experiencia y avances», *Crónica Tributaria*, núm. 117.
- LÓPEZ DÍAZ, A. [1993]: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid.
- MARÍN I MARTÍNEZ, J. [2000]: «Valoración, comprobación de valores y cómputo de valores de inmuebles a efectos fiscales», *Revista Catastro*, Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, Madrid, julio, núm. 39.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2005]: *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Iustel, Madrid.

- MARTÍNEZ RUIZ, C. [2005]: «Comentario al art. 7 del TRLITPAJD» en AA.VV. (dir. COLOMER FERRÁNDIZ), *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa Comentada, Fundación Beneficencia et Peritia Iuris*. Madrid.
- Memento Práctico Fiscal 2004*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid.
- MIRANDA HITA, J.S. [2003]: «La Ley del Catastro Inmobiliario», *Revista Catastro*, julio. Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria. Madrid.
- MOYA RODRÍGUEZ, M. [1994]: «El valor catastral de los bienes inmuebles rústicos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales». *Revista Catastro*. Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria. Madrid, abril.
- PARRA BAUTISTA, J.R. [2005]: «El IIVTNU: valor catastral y terrenos segregados». *Tributos Locales*, núm. 53, julio.
- ORÓN MORATAL, G. [2001]: *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*. Editorial Práctica de Derecho. Valencia.
- PEDRAZA BOCHONS, J.V. [1999]: «Comentario al artículo 71 LIRPF», en *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas*. McGraw-Hill. Madrid.
- POVEDA BLANCO, F. [2005]: «Los impuestos municipales en España, pasado y presente», en AA.VV. (dir. CASADO OLLERO), *La Financiación de los municipios. Experiencias comparadas*. Colección Instituto de Derecho Comparado. Dykinson. Madrid.
- [2005]: *Manual de Fiscalidad Local*, IEF, Madrid.
- RAMOS PRIETO, J. [2001]: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada.
- RUIZ GARJO, M. [2003]: *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid.
- SAINZ DE BUJANDA, F. [1987]: *La contribución urbana: meditación en la víspera de un nuevo sistema de financiación*, Consejo de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia.
- SÁNCHEZ GALIANA, C.M. [2002]: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda municipal*, Comares, Granada.
- SARASA PÉREZ, J.: «El valor catastral: su relación con el valor de mercado y su presencia en el ordenamiento tributario», *Revista de Hacienda Local*, Edersa.
- [2001]: *La valoración inmobiliaria en los impuestos*, Edersa, Madrid.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. [2005]: «Un cuarto de siglo de Hacienda local democrática en España: luces, sombras y perspectivas de futuro», en AA.VV. (dir. CASADO OLLERO), *La Financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Colección Instituto de Derecho Comparado, Dykinson, Madrid.
- VARONA ALABERN, J.E. [1999]: *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*, Lex Nova, Valladolid.
- VARONA ALABERN, J.E. y DE PABLO VARONA, C. [2005]: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en AA.VV. (dir. TEJERIZO LÓPEZ), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid.