

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS. ÁREA DE DERECHO
FINANCIERO Y TRIBUTARIO
MÁSTER ASESORÍA FISCAL



LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA
DISPOSICIÓN TRANSITORIA SÉPTIMA DEL TEXTO
REFUNDIDO DE LA LEY DE CATASTRO
INMOBILIARIO

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

Junio – 2017

AUTOR: José María Marín Centeno

TUTORA: Paula Vicente–Arche Coloma

RESUMEN/ABSTRACT	3
ABREVIATURAS.	4
I. PREÁMBULO.....	5
II. EL CRITERIO EXPUESTO POR EL TS EN LA SENTENCIA DE <u>30 DE MAYO DE 2014</u>. PUNTO DE INFLEXIÓN EN ORDEN A LA VALORACIÓN CATASTRAL DE LOS SUELOS URBANIZABLES NO SECTORIZADOS SIN INSTRUMENTO URBANÍSTICO DE DESARROLLO.....	7
III. CONSECUENCIAS DEL CRITERIO EXPUESTO POR EL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA VALORACIÓN Y REGULACIÓN CATASTRAL DE ESTE TIPO DE SUELOS Y LA MANIFIESTA IMPROCEDENCIA DEL RÉGIMEN ESTABLECIDO POR LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA SÉPTIMA DE LA LEY DE CATASTRO.....	12
1. <i>Concepto y clases de suelo urbanizable y la modificación de su concepto legal en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.....</i>	<i>12</i>
2. <i>Valoración catastral de los Suelos urbanizables.....</i>	<i>15</i>
3. <i>Análisis del procedimiento de valoración empleado por la DP transitoria así como de las posibles consecuencias derivadas de la aplicación del mismo. Necesidad de establecer un procedimiento con efectos retroactivos.....</i>	<i>17</i>
IV. LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA SÉPTIMA DE LA LEY DE CATASTRO. CONFLICTO CON LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA, IGUALDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA.....	21
1. <i>La posible contradicción del procedimiento expuesto en la disposición transitoria séptima de la Ley de Catastro con el principio de capacidad económica.....</i>	<i>22</i>
2. <i>La posible contradicción de la Disposición Transitoria Séptima de la Ley de Catastro con el principio de igualdad tributaria.....</i>	<i>33</i>
3. <i>La posible contradicción de la Disposición Transitoria Séptima de la Ley de Catastro con el principio de no confiscatoriedad.....</i>	<i>39</i>
4. <i>Posible lesión de la justicia tributaria como consecuencia de la vulneración de los anteriores principios.....</i>	<i>43</i>
V. LA POSIBLE CONTRADICCIÓN DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA SÉPTIMA CON LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA Y LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS. 47	47
1. <i>Posible existencia de error de derecho en las autoliquidaciones practicadas y solicitud de procedimiento de rectificación y devolución de ingresos indebidos respecto a los 4 años no prescritos. Contradicción con la doctrina de los Actos Propios y la relativa a que nadie puede beneficiarse de sus errores.....</i>	<i>47</i>
2. <i>La posible incidencia de la incorrecta calificación de los suelos urbanizables respecto del principio de Seguridad jurídica y el de confianza legítima.....</i>	<i>54</i>
VI. CONCLUSIONES.....	60
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	65
A. <i>Bibliografía.....</i>	<i>65</i>
B. <i>Páginas web.....</i>	<i>65</i>
VIII. ANEXO JURISPRUDENCIAL.....	66
A. <i>Sentencias Tribunal Constitucional.....</i>	<i>66</i>

RESUMEN/ABSTRACT

Breve resumen.

En el presente estudio se trata de analizar la incidencia del criterio expuesto por el Tribunal Supremo en relación con la valoración catastral de los suelos urbanizables sectorizados que no poseen un instrumento de desarrollo urbanístico y la posible inconstitucionalidad del procedimiento establecido en la disposición transitoria séptima del Texto Refundido de la ley de Catastro debido a la posible vulneración del mismo respecto de los principales principios tributarios.

Abstract

The aim of this study is to analyze the incidence of the criterion set out by the Supreme Court in relation to the cadastral valuation of sectorized lands that do not have an urban development instrument and the possible unconstitutionality of the process established in the seventh transitory provision of the Refunded Text of the Cadastre Law for the possible violation of the main tax principles.

ABREVIATURAS.

ART	Artículo
CE	Constitución Española.
FJ	Fundamento Jurídico.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
STC	Sentencia Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia Tribunal Superior de Justicia.
TC	Tribunal Constitucional.
TRLCI	Texto Refundido Ley Catastro Inmobiliario
TRLHL	Texto Refundido Ley de Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

I. PREÁMBULO

El valor catastral es un valor administrativo determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos contenidos en el Catastro inmobiliario a través de determinados procedimientos de valoración colectiva y que es tomado como punto de referencia en orden a la tributación de los bienes inmuebles para determinados tributos.

Por ello, la determinación de un valor catastral para un inmueble no es una cuestión baladí porque no supone únicamente la asignación de un valor de referencia a cada inmueble para establecer una información descriptiva y gráfica de cada uno de ellos con el fin de identificarlos física y registralmente, sino que dicho valor posee un carácter absolutamente determinante en la tributación que los propietarios de dichos inmuebles soportarán en concepto de diversos tributos.

Dicha valoración se realiza mediante ponencias de valores y procedimientos desarrollados por una institución de derecho público como es la Dirección General de Catastro, no obstante en ocasiones puede suceder que los valores determinados mediante estos procedimientos no se adecúen a la realidad debido a una errónea calificación de los bienes inmuebles, atribuyéndoles una naturaleza que no les corresponde y que inciden directamente en la tributación de los mismos.

Y esto es lo que ha podido suceder con los denominados “suelos urbanizables” a los que tradicionalmente se les ha atribuido la naturaleza de urbanos debido a la futura urbanización que se adjudicaban a este tipo de suelos. No obstante, el Tribunal Supremo dictó una sentencia que modificó de forma radical la calificación de este tipo de suelos y que conllevó la modificación del art.7 del TRLCI. Con todo ello, el principal motivo de estudio de este trabajo es el de plantear las posibles consecuencias que ha podido suponer la incorrecta tributación de este tipo de terrenos debido a la incorrecta calificación de los mismos.

Por tanto, en el presente estudio analizaremos los diferentes efectos que pueden producirse con ocasión del criterio expuesto por el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de mayo de 2014, donde, contradiciendo al Abogado del Estado, expone que los suelos urbanizables sectorizados no poseen per se la calificación catastral de urbanos sino que es necesario que estos se hayan ordenado o que no estándolo cuenten con el oportuno instrumento de desarrollo urbanístico, así como la incidencia constitucional de los posibles errores cometidos por la Administración en la

calificación de este tipo de terrenos a los efectos de su tributación en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles debido a la posible contradicción de dicha situación con los principios constitucionales que rigen nuestro ordenamiento jurídico-tributario.

Previamente, detallaremos el concepto de suelo urbanizable, tanto doctrinal como legislativamente, así como la calificación catastral que viene atribuyéndose a este tipo de suelos con el fin de observar como afectaría este cambio de criterio a la misma así como a su valoración. Asimismo, analizaremos el procedimiento que se expone en la Disposición Transitoria Séptima del Texto Refundido de la Ley de Catastro para paliar los efectos del mencionado error de calificación que no es otro que el procedimiento simplificado de valoración colectiva.

Como podremos comprobar, este procedimiento despliega efectos a partir de su resolución sin tener en cuenta un período anterior al mismo. Por ello, a lo largo del presente estudio analizaremos la posible inconstitucionalidad de dicha disposición transitoria pues establece un régimen que no ofrece una respuesta jurídica retroactiva a la errónea calificación catastral de este tipo de suelos que redunde de forma directa en la tributación de los mismos en concepto de impuestos como el IBI, no pudiendo los contribuyentes regularizar su exceso de tributación respecto de los períodos no prescritos.

Para ello estudiaremos la posible contradicción del régimen expuesto en la mencionada disposición frente a los principios de capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad y justicia tributaria de nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues sin duda la calificación catastral de un inmueble produce efectos tributarios ineludibles.

Concretamente, analizaremos como el procedimiento simplificado de valoración colectiva que expone la mencionada disposición del Texto Refundido (que no supone ninguna solución frente al exceso de tributación en concepto de IBI de estos terrenos erróneamente calificados como urbanos) puede suponer la vulneración del principio de capacidad económica en cuanto a su mandato de no gravar riquezas ficticias o inexistentes. Asimismo, nos plantearemos como ese exceso de tributación podría derivar en un efecto confiscatorio de la tributación en concepto de IBI como consecuencia del gravamen sobre esta teórica riqueza inexistente sin que pudiera ampararse en el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público como pretexto para fundamentar tal exceso de gravamen.

Por otro lado, también contemplaremos la posible vulneración del principio de igualdad tributaria pues, como veremos, dicho principio habilita el establecimiento de diferenciaciones tributarias atendiendo a determinados factores personales, sociales, económicos... Por ello, nos planteamos como la falta de respuesta retroactiva del procedimiento simplificado de valoración colectiva expuesto por la Disposición Transitoria Séptima frente a dicha errónea calificación de los terrenos en cuestión, podría derivar en el sometimiento a tributación como urbanos en concepto de IBI terrenos que debieron tributar como rústicos, ha podido obviar el diferente tratamiento que la Ley de Haciendas Locales establece entre los propietarios de suelos rústicos y urbanos. Todo ello vinculado a la justicia tributaria que, obviamente, si los principios anteriormente mencionados fueran vulnerados podría provocar en su caso la lesión, por ende, de éste última.

Por último, también consideraremos la posible vulneración del régimen expuesto por la mencionada disposición transitoria frente a la doctrina de los actos propios de la Administración así como frente al principio de seguridad jurídica que impiden que este principio pueda invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico así como exige el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que quedarían vulnerados en el caso de que la ley no previera un mecanismo que redimiera a los contribuyentes por el exceso de tributación generado por la errónea calificación de determinados tipos de suelos urbanizables que durante el presente estudio se va analizar.

II. EL CRITERIO EXPUESTO POR EL TS EN LA SENTENCIA DE 30 DE MAYO DE 2014. PUNTO DE INFLEXIÓN EN ORDEN A LA VALORACIÓN CATASTRAL DE LOS SUELOS URBANIZABLES NO SECTORIZADOS SIN INSTRUMENTO URBANÍSTICO DE DESARROLLO.

Como hemos advertido anteriormente la presente sentencia del Tribunal Supremo que a continuación procederemos a analizar sienta un criterio determinante en orden a la determinación de la naturaleza de los suelos urbanizables sectorizados sin ordenación urbanística de desarrollo

como suelos rústicos, rompiendo con la habitual calificación como urbanos que se venía realizando.

El caso objeto de la mencionada sentencia del TS se inició mediante notificación a la fundación Hija de Pepe Reyes, Dolores Bas de Arús recibió notificación de valor catastral, a efectos de IBI, de uno de sus inmuebles sito en Badajoz que fue recurrida en reposición ante Gerencia Regional del Catastro de Extremadura-Badajoz desestimándolo parcialmente. Posteriormente, presentaron reclamación económico-administrativa contra el citado Acuerdo de la citada Gerencia Regional de Catastro ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura que la desestimó recurriendo tal desestimación ante el Tribunal Superior de Justicia en el que la cuestión controvertida se refería fundamentalmente a la consideración del inmueble, clasificado en el Plan General de Ordenación Urbana de Badajoz como suelo urbanizable con condiciones SUB-CC-9.1.3, como suelo de naturaleza urbana a efectos catastrales, consideración cuya nulidad se solicitaba por la parte recurrente (la Fundación).

Pues bien, El TSJ de Extremadura, en su sentencia del 26 de marzo de 2013, estimó la nulidad pretendida por la recurrente pues consideró que en *“una interpretación lógica y sistemática del artículo 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004 EDL 2004/2896 lleva a la conclusión de que sólo pueden considerarse bienes "urbanos", a efectos catastrales, los inmuebles considerados por el Plan General como urbanizables cuando el desarrollo de su actividad de ejecución no dependa de la previa aprobación del instrumento urbanístico que tiene por finalidad su ordenación detallada”*.

La citada sentencia fue recurrida en casación por el Abogado del estado, pues consideraba la doctrina sentada en relación con la interpretación del mencionado art.7.2 dañosa para el interés general, solicitando que el mencionado artículo no exige la aprobación de un instrumento urbanístico de desarrollo para que el suelo urbanizable sea considerado urbano.

De hecho, la Administración recurrente alega que el art.7.2.b) del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario contempla dos situaciones posibles para que el suelo urbanizable pueda ser calificado como inmueble de naturaleza urbana a efectos catastrales:

«1ª.- Que se halle incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados.

2ª.- Que, pese a no reunir previamente el carácter de sectorizado o delimitado, se hayan establecido con posterioridad las determinaciones para su desarrollo mediante la aprobación del correspondiente instrumento urbanístico».

Además, considera que es necesaria la separación e independencia entre las normas catastrales y las urbanísticas, y concluye que *“la clasificación del suelo establecida por la legislación urbanística debe circunscribirse en su aplicación, exclusivamente, a aquellas materias y a aquellos fines previstos en la misma, entre ellos a las valoraciones realizadas a efectos reparcelatorios, expropiatorios y de responsabilidad patrimonial, al margen, por tanto, de la valoración catastral, que ha de regirse por su propia normativa específica”*.

El Tribunal Supremo analiza lo expuesto por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y el TRLCI, así como el texto refundido de la Ley del Suelo para centrar posteriormente el conflicto del recurso en los suelos urbanizables susceptibles de ser urbanizados.

En primer lugar, el TS en el FJ 4º expone que ha de acudir a la legislación urbanística para integrar su contenido, a los efectos de calificar catastralmente un terreno como suelo urbano o como suelo rústico y posteriormente expone el criterio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Y ante el criterio expuesto por el TSJ de Extremadura la conclusión de nuestro Alto Tribunal es clara ya que considera que todo suelo calificado urbanizable que, pese a estar incluso sectorizado, no cuente con un instrumento urbanístico de desarrollo debe ser considerado como suelo rústico. Además, destaca que ni siquiera el planeamiento general determina la naturaleza urbana de este tipo de suelos.

De hecho posteriormente, ante la variedad de legislaciones autonómicas a la hora de diferenciar dentro del concepto de suelo urbanizable aquel que se encuentra ordenado y aquel que necesita un instrumento de planeamiento posterior, el TS destaca que el legislador catastral quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, que aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro concluyendo lo siguiente:

“Ahora bien, no cabe sostener, como mantiene el Abogado del Estado, que todo el suelo urbanizable sectorizado o delimitado por el planeamiento general tiene per se la consideración

catastral de suelo urbano, sin distinguir si se encuentra ordenado o no ordenado, y que el artículo 7 sólo excluye de tal consideración al urbanizable no sectorizado sin instrumento urbanístico aprobado que establezca las determinaciones para su desarrollo.

Antes, por el contrario, hay que entender que el legislador catastral quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, que aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá, como dice la sentencia recurrida, el carácter de rústico .

Si no se aceptara esta interpretación, perdería de sentido el último inciso del precepto, cuando dice que los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo, porque este momento no puede ser el momento de sectorización o delimitación del terreno urbanizable, si éste se disocia del momento de aprobación del instrumento urbanístico de desarrollo”¹.

Señala también el TS que la separación entre la normativa catastral y urbanística, alegada por la Administración recurrente, provocaría un perjuicio notorio ya que según estima el propio TS “nos podemos encontrar con valores muy diferentes, consecuencia de métodos de valoración distintos, de suerte que un mismo bien inmueble tenga un valor sustancialmente distinto según el sector normativo de que se trate, fiscal o urbanístico, no siendo fácil justificar que a efectos fiscales se otorgue al inmueble un valor muy superior al que deriva del TRLS, obligando al contribuyente a soportar en diversos tributos una carga fiscal superior, mientras que resulta comparativamente infravalorado a efectos reparcelatorios, expropiatorios y de responsabilidad patrimonial..”

Por otra parte nuestro Alto Tribunal considera en esta misma sentencia que “como para calcular el valor catastral se debe tomar como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso aquel pueda superar a este último (art. 23.2 del TRLCI) si las ponencias de valores no

¹ FJ 6. El subrayado es nuestro.

reconocen la realidad urbanística, podríamos encontrarnos con inmuebles urbanizables sectorizados no ordenados con valor catastral superior al del mercado, con posible vulneración del principio de capacidad económica, que no permite valorar tributariamente un inmueble por encima de su valor de mercado, porque se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente”². La importancia por tanto de dicha problemática queda patente al considerar el propio tribunal una posible vulneración del principio de capacidad económica que sucedería sin lugar a dudas como expondremos posteriormente.

Y esta posible vulneración podría existir puesto que se estaría exigiendo a los contribuyentes tributar por una riqueza que no es tal y además provocaría la vulneración de otros principios como el de igualdad, puesto que se estaría sometiendo a los obligados tributarios a un gravamen sin ninguna base fáctica ni jurídica.

La importancia de esta problemática queda aún más patente si observamos las consecuencias prácticas que dicha corrección de valoración puede y debe suponer en la economía de los diferentes Ayuntamientos y en la de los propios obligados tributarios. Las consecuencias prácticas quedan puestas de manifiesto por el propio Abogado del Estado a través del correspondiente estudio que presenta junto al recurso donde señala que se verían afectados más de 900.000 inmuebles del territorio afectado, cuantificando el correspondiente daño económico.

Obviamente, las consecuencias económicas del criterio sentado por el TS supondrían un daño para las Administraciones y un beneficio para los propietarios de los suelos correspondientes, puesto que el cambio de calificación anteriormente expuesto supondría una menor valoración catastral y, por consiguiente, una menor recaudación en las arcas de las diferentes Administraciones recaudadoras en concepto de impuestos como, por ejemplo, Impuesto de bienes inmuebles o el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Por lo tanto, debemos plantearnos esta posible problemática de una importancia capital con un fuerte impacto en la economía nacional que además puede afectar a la salvaguarda de los principales principios constitucionales que rigen y velan por el ordenamiento jurídico-tributario. Por ello, estimamos que el criterio expuesto por el TS pone de manifiesto una situación que

² FJ 7.

podría suponer una tributación excesiva e injusta de aquellos suelos urbanizables que no poseen el oportuno instrumento de desarrollo urbanístico y cuya relevancia constitucional queda fuera de toda duda, no pudiendo ser ignorada por nuestro Tribunal Constitucional ya que puede afectar a diversos principios constitucionales tributarios como analizaremos a continuación.

III. CONSECUENCIAS DEL CRITERIO EXPUESTO POR EL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA VALORACIÓN Y REGULACIÓN CATASTRAL DE ESTE TIPO DE SUELOS Y LA MANIFIESTA IMPROCEDENCIA DEL RÉGIMEN ESTABLECIDO POR LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA SÉPTIMA DE LA LEY DE CATASTRO.

1. Concepto y clases de suelo urbanizable y la modificación de su concepto legal en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

En primer lugar, y con carácter previo, debemos conceptualizar brevemente qué entendemos por suelo urbanizable. El suelo urbanizable son aquellos terrenos que no se encuentran urbanizados pero que, en virtud de la legislación urbanística aplicable y el correspondiente planeamiento urbanístico vigente, pueden ser objeto de transformación para adquirir, en un futuro, la condición de suelo urbano³.

Para dar una definición precisa debemos acudir a la legislación autonómica correspondiente en cada caso, puesto que son las Comunidades Autónomas las competentes en materia de planeamiento urbanístico y ordenación del territorio y por tanto para la determinación de las clases de suelo, así como para la distinción de categorías dentro de las mismas. Por tanto, en el ámbito del urbanismo el concepto es más complejo, tratándose, en general, de suelos que podrán

³ TEIXIDOR MARTÍNEZ, Neus: *Las implicaciones de la ley 13/2015 en la clasificación catastral del suelo, ¿fin del conflicto?*, RCYT. Normacef, núm. 409, Abril 2017, págs. 101-102

ser objeto de transformación en los términos establecidos por la legislación urbanística y el planeamiento aplicable, que establece su aptitud potencial para la urbanización⁴.

Asimismo, el propio Catastro ante las distintas normas autonómicas que regulan este tipo de suelos sintetiza a los mismos en dos clases: *suelo urbanizable sectorizado* o delimitado en ámbitos para su desarrollo y transformación y *suelo urbanizable no sectorizado o no delimitado en ámbitos por lo que su transformación, se prevé a más largo plazo*.

Concretamente, la legislación de nuestra Comunidad Autónoma, en su Ley 5/2014, de 25 de julio, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunitat Valenciana limita el desarrollo de los suelos de carácter urbanizable a la realización de construcciones destinadas a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, cinegéticas o similares, que guarden relación directa con la naturaleza y destino de la finca, y se ajusten a los planes o normas establecidos por la Conselleria competente en agricultura, que deberá emitir el correspondiente informe, así como las vinculadas funcionalmente a la ejecución y mantenimiento de los servicios públicos. Asimismo, expone que el tipo de construcción habrá de ser adecuado a su emplazamiento y condición aislada, conforme a las normas que el planeamiento aplicable establezca, quedando prohibidas las edificaciones características de las zonas urbanas⁵.

Por tanto, puede observarse que pese a ser terrenos de los cuales se presume su futura urbanización, en un principio se imponen importantes restricciones que únicamente permiten el desarrollo de explotaciones que no tienen ninguna connotación urbana hasta que no se apruebe la correspondiente programación aprobada y vigente por lo que la naturaleza de estos suelos, atendiendo a la legislación de la Comunidad Valenciana, sería mas cercana a una naturaleza rústica que urbana.

Sin embargo, en relación con los suelos urbanizables objeto de controversia, originariamente el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en su art.7, otorgaba naturaleza urbana a los terrenos que tuvieran la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación

⁴ ALCÁZAR MONTERO Raquel: *El suelo urbanizable. Aspectos a considerar en el ámbito del Catastro Inmobiliario*, Revista CT Catastro, 2013, pág. 8

⁵ Título IV, Capítulo 2, art.208 Ley 5/2014, de 25 de julio, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunitat Valenciana

territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estuvieran incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.

Como podemos observar la anterior redacción del art. 7.2 del TRLCI no preveía la necesidad de que el suelo urbanizable sectorizado contara con un instrumento urbanístico de desarrollo para otorgarle la calificación de urbano. No obstante, tras el criterio expuesto y confirmado por el TS en cuanto a la necesidad del citado instrumento de desarrollo para calificar este tipo de suelos como urbanos, se produjo una modificación en la regulación legal del concepto de suelo naturaleza urbana.

Concretamente, la Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que en el apartado cuarto de su artículo segundo modifica el letra b) del apartado 2 del artículo 7 que pasa a establecer lo siguiente:

“b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable”.

Por tanto, como podemos observar a raíz de la comentada sentencia del TS, se introdujo en la regulación legal del concepto de suelo naturaleza urbana la necesidad de que el suelo urbanizable sectorizado cuente con el correspondiente instrumento de desarrollo. Ahora bien, cabe plantearnos cuál es el procedimiento que el legislador establece para paliar dicho error de calificación y qué efectos produce respecto a los períodos anteriores en los que el comentado error de calificación produjo un exceso de tributación en concepto de impuestos como, por ejemplo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que aparece regulado en la Disposición transitoria Séptima del TRLCI cuya posible inconstitucionalidad es objeto del presente estudio y que analizaremos a continuación.

2. Valoración catastral de los Suelos urbanizables.

Con carácter previo a analizar el procedimiento establecido en la mencionada Disposición Transitoria, debemos tener en cuenta tanto los criterios utilizados para la determinación del valor catastral como la incidencia de éste último en determinados tributos como el IBI.

En particular, el artículo 22 del TRLCI define el valor catastral como un elemento más de la descripción de los inmuebles, que está compuesto por la suma del valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones, sin que pueda superar el valor de mercado y prevé la fijación, mediante Orden Ministerial, de un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase. La ponencia de valores es el instrumento que sirve para determinar el valor catastral de los inmuebles y recoge los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y demás elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral, y debe ajustarse a las directrices dictadas para la coordinación de valores. La naturaleza jurídica de las Ponencias de valores es la de un acto administrativo de carácter general y no la de una disposición de carácter general.

Por su parte, el art. 23 del TRLCI señala que para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

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

Asimismo, expone que 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 Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase.

Debemos hacer referencia por tanto, dada la relevancia de la misma, a la naturaleza urbana que se ha venido adjudicando a los suelos urbanizables sectorizados ordenados así como al suelo sectorizado no ordenado que no cuentan con el correspondiente instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo pues, como hemos podido observar, el TS expone que la verdadera naturaleza de este tipo de terrenos es rústica no urbana. Esta circunstancia influye totalmente en la determinación de su valor catastral pues, como veremos a continuación, el valor catastral de los suelos urbanos se determina siguiendo un método de valoración y teniendo en cuenta los factores anteriormente expuesto que son totalmente diferentes a la de los suelos rústicos.

En cuanto a la determinación del valor catastral de naturaleza urbana este se calculará de acuerdo lo expuesto por el Real Decreto 1020/1993 que en su art.3 expone que, como metodología general, *“para el cálculo del valor catastral se tomará como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste. Dicho cálculo se realizará de acuerdo con lo preceptuado en las presentes normas técnicas.*

El valor de mercado que resulte de los análisis y conclusiones de los estudios que se realicen de conformidad con la norma 23, servirá de base para determinar los valores en polígono, calle, tramo de calle, zona o paraje, a que hace referencia la norma 8, así como al ámbito de aplicación del coeficiente N de la norma 14”.

Por su parte, el valor catastral de naturaleza rústica se determina según lo expuesto en la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y se corresponde con *el resultado de capitalizar al tres por ciento el importe de las bases liquidables vigentes para la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1989, obtenidas mediante la aplicación de los tipos evaluatorios de dicha contribución, prorrogados en virtud del Real Decreto-Ley 7/1988, de 29 de diciembre , sobre prórroga y adaptación urgentes de determinadas normas tributarias o de los que se hayan aprobado posteriormente en sustitución de ellos, y sin perjuicio de su actualización anual mediante los coeficientes establecidos y los que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, una vez*

incorporadas las alteraciones catastrales que hayan experimentado o experimenten en cada ejercicio”.

No forma parte de este trabajo analizar la metodología ni los diferentes coeficientes y módulos que se utilizan para la determinación del valor catastral de los terrenos de naturaleza urbana y rústica expuestos en el Real Decreto anteriormente mencionado, no obstante, resulta necesario señalar la existencia de los diferentes regímenes de valoración a efectos de señalar la diferente incidencia que tiene la adjudicación de naturaleza urbana o rústica para la determinación del mismo. Circunstancia que ha sido afirmada por el propio Catastro⁶.

Por tanto, este posible error de calificación respecto de los suelos urbanizables sectorizados no ordenados destacado por el TS podría suponer la existencia de una situación jurídica y tributaria absolutamente perjudicial y confusa para los contribuyentes, pues el valor catastral del suelo es un elemento determinante en la configuración de las bases imponibles de determinados impuestos como el IBI. Esto podría suponer que terrenos cuya naturaleza debería haber sido rústica hayan tributado por este concepto como urbanos soportando los propietarios de los mismos bases imponibles y, por consiguiente, cuotas tributarias inadecuadas y excesivas a las propias condiciones y a la capacidad económica propia de los mismos.

3. Análisis del procedimiento de valoración empleado por la DP transitoria así como de las posibles consecuencias derivadas de la aplicación del mismo. Necesidad de establecer un procedimiento con efectos retroactivos.

Como advertíamos anteriormente, ante esta posible situación perjudicial derivada de la incorrecta calificación como urbanos de los suelos urbanizables sectorizados no ordenados, debemos analizar cual es la solución que el TRLCI establece y si los efectos de la misma son suficientes para paliar la posible vulneración de los derechos de los contribuyentes que se haya podido producir así como los perjuicios económicos derivados de la misma.

Para ello debemos remitirnos a lo dispuesto por la Disposición Transitoria séptima del TRLCI (cuya constitucionalidad se analizará mas detalladamente a continuación), y que establece el

⁶ ALCÁZAR MONTERO Raquel: *El suelo urbanizable. Aspectos a considerar en el ámbito del Catastro Inmobiliario*, Revista CT Catastro, 2013, págs. 7-8.

régimen transitorio para aquellos bienes cuya clasificación no se corresponda con la letra b) del apartado 2 del artículo 7 redactada por el apartado cuatro del artículo segundo de la Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria y que es objeto de la sentencia anteriormente comentada del TS de mayo de 2014.

Debemos destacar previamente que el mencionado artículo, tras su modificación legal, califica como de naturaleza urbana aquellos terrenos tengan la consideración de urbanizables, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable. Esta nueva redacción, como expusimos, viene a adecuar el criterio expuesto por el TS, analizado anteriormente, pues de esta manera, tras su nueva redacción, la ley de Catastro se sitúa en la línea del TS excluyendo de la consideración urbana aquellos suelos urbanizables que pese a estar sectorizados no cuenten con el correspondiente instrumento de ordenación detallada.

Por otro lado, la disposición transitoria séptima establece que el cambio de naturaleza de los bienes inmuebles urbanos cuya clasificación no se corresponda con la letra b) del apartado 2 del artículo 7 se establecerá partir del primer procedimiento simplificado de valoración colectiva que se inicie con posterioridad a su entrada en vigor.

En relación con el procedimiento de valoración colectiva debemos tener en cuenta, a grandes rasgos, sus principales características. Este procedimiento podrá iniciarse de oficio o a instancia de la Administración cuando, respecto a una pluralidad de bienes inmuebles de una misma clase, se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, ya sea como consecuencia de una modificación en el planeamiento urbanístico o de otras circunstancias.

Dicho procedimiento puede ser de carácter general, parcial o de carácter simplificado requiriendo cada uno de ellos diferentes circunstancias para su tramitación. En cualquier caso, debemos enfatizar en lo dispuesto respecto la fecha a partir de la cual despliegan efectos los acuerdos adoptados en el seno de dichos procedimientos ya que tales acuerdos tendrán efectividad el 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produzca la notificación.

Pues bien, una vez sentado lo anterior, debemos traer a colación el cambio expuesto anteriormente por el TS en relación con la incorrecta calificación de los tipos de suelos a los que se viene haciendo referencia. Y, en este sentido, se debe analizar la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria séptima por la que se establece el régimen transitorio para la aplicación de la modificación de la letra b) del apartado 2 del artículo 7.

Dicho régimen expone *“que el cambio de naturaleza de los bienes inmuebles urbanos cuya clasificación no se corresponda con la letra b) del apartado 2 del artículo 7 en la redacción dada al mismo por la Ley 13/2015, de 24 de junio , de reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo , será de aplicación a partir del primer procedimiento simplificado de valoración colectiva que se inicie con posterioridad a su entrada en vigor. A tales efectos los Ayuntamientos deberán suministrar a la Dirección General del Catastro información sobre los suelos que se encuentren afectados. Dicho procedimiento se ajustará a lo dispuesto en la letra g) del apartado 2 del artículo 30, con excepción de su efectividad, que tendrá lugar el 1 de enero del año en que se inicie dicho procedimiento.*

Asimismo, expone Los inmuebles rústicos que a la entrada en vigor de la Ley 13/2015, de 24 de junio , de reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo , se encuentren en la situación prevista en el apartado 2 de la disposición transitoria segunda, se podrán valorar de acuerdo con los criterios contenidos en dicho apartado a través del procedimiento simplificado de valoración colectiva previsto en la letra h) del apartado 2 del artículo 30, con excepción de su efectividad, que tendrá lugar el 1 de enero del año en que se inicie dicho procedimiento”.

Por tanto cabe plantearnos las siguientes cuestiones: ¿Qué ocurre con todos aquellos períodos impositivos anteriores a los efectos de tal procedimiento que han tributado como urbanos siendo de naturaleza rústica?, ¿Qué consecuencias podría tener en el ordenamiento jurídico la no reversión de los efectos perjudiciales de dicha tributación errónea y el consiguiente perjuicio en los derechos de los contribuyentes?, ¿En que impuesto o impuestos dicha errónea valoración catastral tiene mayor o total influencia en la tributación de los contribuyentes?

Atendiendo a todo lo expuesto y a las cuestiones que nos planteamos, debemos enfatizar en la posible improcedencia de la aplicación del procedimiento de valoración colectiva en orden a la corrección de la incorrecta clasificación que la Administración ha venido atribuyendo a los tipos de suelos a los que se hace referencia, así como el efecto del mismo que, en ningún caso, contempla los períodos impositivos anteriores al cambio de calificación y de los que todavía no se ha producido la prescripción. Ello puede entrar en conflicto de forma fehaciente con los principios de seguridad jurídica y con la doctrina de actos propios así como la referida a la imposibilidad de beneficiarse los propios errores y que desarrollaremos posteriormente en este trabajo.

Nos encontramos, por tanto, ante una alteración catastral, pero donde únicamente se rectifica el error con efectos irretroactivos, sin tener en cuenta todo el período de tiempo en que el inmueble en cuestión era rústico.

La corrección de la calificación catastral no debería ser a futuro, sino que ha de corregir desde el principio el error cometido por el Catastro, por lo que resulta inadmisibles esta corrección pues ni estamos ante una variación del planeamiento, ni se corrigen los errores de calificación desde que éstos se produjeron; admitirla equivaldría a admitir que el periodo comprendido entre la errónea calificación inicial como urbano del suelo que nunca lo tuvo que ser, y la modificación planteada con efectos en adelante por este procedimiento, no hubo error alguno y fue acorde a Derecho. Ello podría resultar improcedente, ya que la posible ilegalidad cometida debería ser anulada y corregida desde que se produjo, expulsando del ordenamiento jurídico todas sus consecuencias e indemnizando a los perjudicados por la misma.

Sólo tendría sentido por tanto admitir el procedimiento de valoración simplificada si, en todo caso, corrigiera los efectos de la calificación catastral errónea desde el principio.

Por ello resultaría más adecuado plantearse otras medidas para corregir tal situación y paliar en mayor medida los posibles perjuicios ocasionados en los derechos de los contribuyentes tal y como a continuación exponemos, y es que resultaría necesario, a nuestro juicio, que la alteración catastral convenida desplegara efectos desde la misma fecha que se produjo el error material que posteriormente se rectifica.

A la luz de todo lo expuesto debemos poner de relieve la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria que faculta la posibilidad de proceder al cambio de naturaleza de los bienes indebidamente calificados por su contradicción respecto de los principios de capacidad económica, igualdad y justicia tributaria. Y ello porque si efectivamente el procedimiento de valoración colectiva empleado en el cambio de naturaleza de los bienes incorrectamente clasificados sólo produce efectos a partir de su resolución y no tienen en cuenta los períodos no prescritos, es claro que los inmuebles clasificados erróneamente tributaron de forma excesiva respecto de sus propias características y capacidades.

Dicha tributación excesiva es obvia en impuestos como el IBI ya que, de acuerdo con el art. 65 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, la base imponible estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, siendo la influencia de la problemática expuesta total en orden a determinar la tributación de los contribuyentes por este concepto.

IV. LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA SÉPTIMA DE LA LEY DE CATASTRO. CONFLICTO CON LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA, IGUALDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA.

Como hemos expuesto el valor catastral que se adjudica a un bien inmueble determinado tiene una repercusión directa en la base imponible del IBI ya que éste constituye la misma. Concretamente, en la práctica el Catastro elabora el “Padrón”, que incluye: nombre y apellidos del propietario, NIF, domicilio, situación, referencia catastral, valor catastral y base liquidable. Y los Ayuntamientos realizan la gestión tributaria del impuesto: fija cuota a pagar, emite recibos, concede exenciones y bonificaciones.

Por tanto, si la disposición transitoria séptima a la que venimos haciendo referencia contempla como procedimiento para el cambio de naturaleza el de valoración colectiva cuyos efectos se producen a partir de la notificación de su resolución, cabe plantearse que sucede con los períodos

anteriores respecto de los cuales no se ha producido la prescripción y en los que se ha tributado por un valor catastral que no era el que correspondía a un bien incorrectamente clasificado. ¿Cómo es posible que la administración no contemple ni tan si quiera la posibilidad de rectificar las liquidaciones por IBI urbano respecto de bienes que debieron ser calificados como rústicos conllevando una tributación mayor que la que les correspondería?

Podemos observar, en un primer acercamiento, que la tributación por IBI urbano de un bien que debió ser clasificado como rústica supone que los propietarios de dichos bienes tuvieran que tributar de acuerdo con un valor catastral que no les correspondía y que determinaba, como veremos a continuación, una mayor tributación que no se adecuaba a la capacidad económica que debe presumirse de un bien inmueble clasificado como rústico.

1. La posible contradicción del procedimiento expuesto en la disposición transitoria séptima de la Ley de Catastro con el principio de capacidad económica.

Este principio, como orientador del *deber de contribuir*, actúa como el principio básico y propio de los impuestos. El principio de capacidad económica, igual que el resto de principios constitucionales, aparece consagrado en el art.31 de la CE que expone que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (...)”. En el ámbito de la legislación ordinaria, también aparece reconocido en el art.3.1 LGT que dispone que: “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos [...]”

Dicho principio guarda una estrecha relación con otros principios tributarios. Así, podemos citar el principio de generalidad por cuanto todo aquel que posea cierta capacidad económica habrá de contribuir, y el de igualdad, por el que, generalmente, todos aquellos que posean una misma capacidad económica deberán contribuir en la misma cuantía.

Podemos observar como en el citado precepto *se configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes*

principios o criterios de justicia del sistema tributario ⁷. No obstante, no se puede afirmar ni concluir que dicha capacidad económica agote la justicia tributaria, es decir, que sea un criterio exclusiva de la misma, como bien expone el Tribunal Constitucional⁸.

La importancia nuclear de la inclusión del principio de capacidad económica en nuestra constitución se encuentra en su relación con otros principios constitucionales como el de generalidad e igualdad, pudiendo afirmar que estos otros principios tienen su origen en el de capacidad económica. El principio de generalidad supone que el legislador debe tipificar como hecho imponible todo acto o negocio jurídico que demuestre capacidad económica, mientras que el de igualdad se expresa, también, en la capacidad contributiva de los ciudadanos, en el sentido de que situaciones económicas iguales conllevan una imposición fiscal igual. Por tanto, podemos observar como el principio de capacidad económica irradia a dichos principios y aparece como símbolo de la unión del Sistema tributario.

No obstante, cabe aclarar cuál es el concepto de capacidad económica, es decir, qué se entiende por capacidad económica a efectos tributarios. Conceptualización que es de vital importancia pues como veremos a continuación el principio de capacidad económica cumple diversas funciones que no se materializan únicamente sobre el tributo, sino sobre todo el sistema tributario.

El art 31 de la CE vincula el deber de contribuir a la capacidad económica de los sujetos y que conlleva, de acuerdo con lo expuesto por el Tribunal Constitucional en la STC 27/1981, de 20 julio: *“la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”*⁹. Así pues se vincula la capacidad económica a la riqueza de un determinado sujeto como manifestación económica que conlleva el nacimiento del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Por lo que dicho principio exige que el hecho imponible correspondiente sea revelador de riqueza.

⁷ PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, edición 24º, Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2014, págs. 66-68.

⁸ Véase STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

⁹ FJ 4.

En este sentido, debemos resaltar que existe una diversidad de manifestaciones de riqueza, no solo a través de la renta¹⁰, tal y como el Tribunal Constitucional ha señalado en esa misma sentencia al exponer que *“es palmario que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta(...)”* *“(...)y no hay duda de que la propiedad de un bien inmueble constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición.”*

Palao Taboada expone que: *“el principio de capacidad económica obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con su capacidad económica, concebida como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes”*¹¹.

Por tanto, podemos definir la capacidad económica como aquella cualidad del contribuyente derivada de la riqueza, por lo que ésta constituye, no sólo la *condición* necesaria para que una persona esté sujeta al *deber de contribuir*, sino también la *medida* o cuantía de este deber¹².

Cabe destacar que el principio de capacidad económica también se proyecta sobre las figuras tributarias, de hecho el Tribunal Constitucional le atribuye un carácter inspirador de las mismas, si bien también destaca que lo será de modo e intensidad diferente según la figura tributaria en cuestión¹³. *“De este modo en algunos casos, de manera positiva gravando manifestaciones que son plenamente indicativas de capacidad económica”* como ocurre en el caso del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. *“En otros casos de manera negativa, excluyendo como hechos*

¹⁰ CUBERO TRUYO, Antonio M y GARCÍA BERRO, Florián: *El derecho financiero y tributario en la jurisprudencia del tribunal constitucional*, 3º ed., Mergablum, Sevilla, 2002, pág. 19. Se señala la STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23 en la que se destacan las diferentes manifestaciones de capacidad económica que no siempre consiste en la percepción de una renta; señalando otras manifestaciones como el patrimonio.

¹¹ MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ed. 24º, Tecnos, Madrid, 2013, pág. 117.

¹² CORRAL GUERRERO, Luis: *“La capacidad económica de contribuir”*. En *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 2004, núm. 14, pág. 27-43.

¹³ Así lo expone el TC en la STC 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 8 al rechazar la cuestión de que el principio de capacidad económica debe inspirar las principales instituciones tributarias y, entre ellas, el interés moratorio: *“el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias. El principio de capacidad económica, como principio constitucional, proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha”*.

imponibles manifestaciones económicas que son contrarias al principio de capacidad económica¹⁴".

En definitiva, como hemos podido observar, el TC expone que principio de capacidad económica conlleva *la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*, por tanto, cabe plantearse el incumplimiento de dicha exigencia cuando las diferentes administraciones califican un suelo urbanizable determinado incorrectamente presuponiendo la existencia de una riqueza que no es real siendo imposible someterla a tributación e infringiendo el fin principal de este principio.

En este mismo sentido existe una amplia jurisprudencia constitucional donde el TC prohíbe taxativamente que se graven riquezas aparentes o inexistentes. Podemos destacar sentencias como la STC 221/1992 de 11 de diciembre donde el tribunal afirma que *“la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”*¹⁵.

De hecho el TC fue mucho más exhaustivo y taxativo en la STC 194/2000 de 19 de julio donde declara la inconstitucionalidad de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el art. 14.7 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre puesto que entendió que la misma establecía la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico haciendo tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanen del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto.

En dicha sentencia el TC expone, en relación con la doctrina la prohibición de gravar cualquier riqueza ficticia o inexistente, lo siguiente:

¹⁴ MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, Ob. cit., pág. 117.

¹⁵ FJ4

“ ... El tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6).

(...)

En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima -la lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, "en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" [STC 221/1992, FJ 4; en el mismo sentido, STC 214/1994, FJ 5 c)]”¹⁶.

Esta doctrina ha sido recapitulada por el TC en la reciente sentencia de 16 de febrero de 2017, en la que el TC recoge la doctrina anteriormente citada para analizar si efectivamente se produjo la conculcación de este principio cuando se exigía tributar en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana sin que se produjera un incremento de valor en los hechos imponibles objeto del mismo. Concretamente, además de lo anteriormente expuesto, añade lo siguiente:

“En efecto, hemos de insistir con relación a la capacidad económica como “principio” constitucional y, por tanto, como “fundamento” de la tributación, en que dicho principio impide, "en todo caso", que el legislador establezca tributos "sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica" (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5). El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada de cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con su capacidad económica”, erigiéndose en un "criterio inspirador del sistema tributario" (SSTC 19/1987, de 17 de febrero,

¹⁶ FJ 8

FJ 3; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5), en un principio ordenador de dicho sistema (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5), que, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), opera singularmente respecto de cada persona (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 a)). Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo (“la”) sino de un adjetivo posesivo (“su”), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, “respecto de cada uno” (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 b), de lo cual se deduce que “es inherente al concepto constitucional de tributo (...)”

El TC recuerda, pues, al hilo de la prohibición de gravar riquezas virtuales o ficticias señala que deberá atenderse a la capacidad económica de cada sujeto pues dicho principio opera en relación cada sujeto individualmente considerado debiendo analizar las consecuencias que un determinado mandato produce en la capacidad de cada uno de ellos.

Por tanto, debemos poner en consideración esta doctrina con el criterio establecido por el TS en relación con la calificación como rústico del suelo urbanizable sectorizado sin instrumento urbanístico de desarrollo frente la calificación de urbano que venían estableciendo las diferentes Administraciones en base a lo expuesto en la anterior redacción del citado artículo de la Ley de Catastro así como con el régimen establecido en la disposición adicional séptima de dicha Ley. Dicho error de calificación determinó que inmuebles, cuya calificación y régimen de tributación debió ser inferior, tributaron al mismo nivel que inmuebles que poseen unas características y condiciones diferentes, lo que supone una mayor tributación que la que correspondería.

Como expone el propio TRLCI, el valor catastral no puede ser superior al de mercado. Por ello, con base al caso que nos ocupa, esto es, terrenos que no disponen de instrumento de ordenación de desarrollo urbanístico y que nunca han cumplido con los requisitos para ser urbanos, la valoración catastral de dicho inmueble en ningún caso podía ser de una cifra tan elevada como la que se utilizaba como base imponible de tributos tales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por lo que unos terrenos que debían de haber sido calificados como rústicos presentaban valores de mercado enormemente inferiores a los adjudicados.

Es evidente que este tipo de terrenos no gozaban un valor de mercado tan elevado y, por tanto, el valor catastral, que ha de fundarse únicamente en realidades fácticas y no en expectativas, debió ser en todo momento inferior al que se les otorgaban.

Por tanto, como hemos expuesto, la calificación como urbano o rústico de un determinado bien inmueble posee un diferente impacto en la determinación de su valor catastral ya que tanto las características como los métodos empleados son diferentes lo que obviamente tiene una correlativa repercusión en la tributación de este tipo de bienes. Ya que los bienes de naturaleza urbana siempre poseen un régimen de tributación mayor que los bienes de naturaleza rústica debido a los diferentes métodos empleados. Si el principio de capacidad económica comporta la exigencia de buscar riqueza allí donde ésta se encuentre y prohíbe el gravamen de cualquier riqueza inexistente o ficticia, ¿cómo puede justificarse que determinados terrenos que fueron clasificados de forma incorrecta a causa de un error de la propia administración tributen en las mismas condiciones que los terrenos a cuya clasificación no pertenecen? Y ¿Cómo puede atribuirse a dichos terrenos incorrectamente clasificados la capacidad de generar riqueza propia de los terrenos a cuya clase no pertenecen?

En este sentido, la propia Dirección General de Catastro recoge estadísticamente esta diferencia de tributación:

	Urbano				Rústico			
	Base imponible	Base Liquidable	Cuota íntegra	Cuota líquida	Base imponible	Base Liquidable	Cuota íntegra	Cuota líquida
2005	1.138.460.063,0	937.021.355,00	6.189.013.965,0	5.932.138.365,0	24.047.433.000,0		169.027.210,0	164.275.937,0
	0		0	0	0	..	0	0
2006	1.267.266.693,5	1.002.213.666,7	6.748.008.654,0	6.481.664.603,0	25.009.746.349,0		177.014.303,0	171.682.549,0
	9	9	0	0	0	..	0	0
2007	1.373.474.679,6	1.113.425.079,0	7.471.529.804,0	7.132.514.139,0	28.431.318.176,0	27.174.662.930,0	191.057.049,0	184.445.036,0
	4	4	0	0	0	0	0	0
2008	1.573.664.777,4	1.230.987.744,8	8.284.119.178,0	7.863.867.562,0	33.344.601.584,0	31.264.650.673,0	217.821.638,0	209.149.669,0
	2	8	0	0	0	0	0	0
2009	1.769.577.185,5	1.362.590.990,6	9.440.532.936,0	9.021.046.373,0	36.945.206.675,0	34.915.101.509,0	246.103.263,0	232.493.284,0
	7	0	0	0	0	0	0	0

Notas:

1) **Datos IBI, Base imponible:** miles de euros

2) **Datos IBI, Base Liquidable:** miles de euros

3) **Datos IBI ,Cuota íntegra:** euros

4) **Datos IBI ,Cuota líquida:** euros ¹⁷

Podemos observar como en 2009, último año registrado por la Dirección General de Catastro, la tributación por IBI de los bienes de naturaleza Urbana supuso un ingreso para las arcas municipales de 9.021.046.373,00 mientras que la tributación de los bienes de naturaleza rústica supuso un ingreso de 232.493.284,00. Queda patente la diferencia de tributación entre dicho tipos de bienes siendo mucho inferior en aquellos que ostentan naturaleza rústica.

Por tanto, podemos concluir que efectivamente el criterio del TS de considerar como rústicos aquellos suelos urbanizables a los que venimos haciendo referencia tiene una incidencia total en la tributación de éstos, ya que si fueron calificados erróneamente como urbanos sufrieron un exceso de gravamen en concepto de IBI.

En este sentido, debemos traer a colación una vez más la doctrina del TC en relación con la prohibición de someter a gravamen riquezas inexistentes o ficticias, expuesta anteriormente, pues no cabe duda de que la errónea calificación, a la que venimos haciendo referencia, produjo que a dichos suelos se les atribuyera una riqueza que no existía como tal. Y esto es así debido a que a los suelos urbanizables objeto de controversia se les clasificaba de igual modo que otro tipo de suelos que contaban con unas características y prestaciones diferentes atribuyéndoles las mismas

¹⁷ <http://www.catastro.minhap.es/jaxi/tabla.do>

a éstos cuando realmente, y de acuerdo con el criterio expuesto por el TS, esta situación no se ajusta a la realidad.

De modo que si a un suelo urbanizable que no cuenta con el oportuno instrumento urbanístico de desarrollo se le califica de la misma manera que, por ejemplo, a uno que sí lo ostenta se le está haciendo tributar en las mismas condiciones, atribuyéndole la capacidad económica propia de este tipo de bienes. Por ello, atendiendo al criterio sentado por el TS, la errónea calificación de este tipo de suelos conllevó que estos tributarán en exceso debido a que se les atribuía una capacidad de generar riqueza propia de los bienes urbanos que no se ajustaba a la realidad y que por tanto no existía como tal.

En un sentido similar se pronuncia el TC en la reciente sentencia de 16 de febrero de 2017 a la que hemos hecho referencia anteriormente, pues considera que en el supuesto del IIVTNU *“al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE”*¹⁸.

Por tanto, si entiende el TC que se estableció tal ficción que obligaba a tributar a los contribuyentes por IIVTNU aun cuando no se producía incremento de valor alguno, en el mismo sentido podemos entender que la Administración, al calificar erróneamente como urbanos bienes que debieron serlo como rústicos, ha podido venir estableciendo una ficción de similares características pues atribuye una riqueza ficticia, propia de los bienes urbanos, a bienes rústicos gravando, por tanto, una riqueza que es manifiestamente inexistente, ficción que es reforzada por la propia Ley del Catastro al establecer, mediante la disposición transitoria a la que venimos haciendo referencia, como procedimiento de subsanación el de valoración simplificada que únicamente produce efectos a partir de su conclusión, obviando el exceso de tributación cometido en años anteriores que tenía como base precisamente la riqueza inexistente a la que

¹⁸ FJ 3

venimos haciendo referencia y que fue generada por dicha ficción establecida por la Administración.

Y, además, como hemos señalado anteriormente, el TC en su STC 194/2000, anteriormente mencionada, expone que *“El tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica”*. Por tanto, en el caso que nos ocupa, es obvio que se procede de forma contraria a lo expuesto por el TC, ya que la tributación como bienes urbanos de bienes que debieron tributar como rústicos, comportó que el tributo en cuestión, en ese caso el IBI, no fue exigido en la medida de la capacidad económica de los contribuyentes sino que fue exigido de acuerdo a una capacidad económica mucho mayor que la real.

Por ello, consideramos que la tributación en concepto de IBI urbano de este tipo de suelos podría ser contraria al principio de capacidad económica establecido en la CE, puesto que debido a la errónea calificación de los mismos se gravó una riqueza inexistente a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y produjo una tributación a los contribuyentes que no fue ajustada a la capacidad económica real y propia que ostentaban en ese momento.

De hecho el propio TS en la ya comentada STS de 30 de mayo de 2014__menciona dicha posibilidad al analizar las posibles consecuencias que la errónea calificación catastral del suelo urbanizable sectorizado sin instrumento urbanístico de desarrollo puede producir sobre diversos tributos que toman como referencia el valor catastral en orden a exigir su correspondiente tributación por los mismos, como sucede con el IBI:

“Sin embargo, si se desconectan completamente ambas normativas nos podemos encontrar con valores muy diferentes, consecuencia de métodos de valoración distintos, de suerte que un mismo bien inmueble tenga un valor sustancialmente distinto según el sector normativo de que se trate, fiscal o urbanístico, no siendo fácil justificar que a efectos fiscales se otorgue al inmueble un valor muy superior al que deriva del TRLS, obligando al contribuyente a soportar en diversos tributos una carga fiscal superior, mientras que resulta comparativamente infravalorado a efectos reparcelatorios, expropiatorios y de responsabilidad patrimonial.

Por otra parte, como para calcular el valor catastral se debe tomar como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso aquel pueda superar a este último (art. 23.2 del TRLCI) si las ponencias de valores no reconocen la realidad urbanística, podríamos encontrarnos con inmuebles urbanizables sectorizados no ordenados con valor catastral superior al del mercado, con posible vulneración del principio de capacidad económica, que no permite valorar tributariamente un inmueble por encima de su valor de mercado, porque se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente”.

A dicho error en la clasificación debemos unir el procedimiento, anteriormente comentado, que expone la disposición transitoria séptima que en este estudio se cuestiona, ya que ésta expone al procedimiento simplificado de valoración colectiva como mecanismo a través del cual debe procederse al cambio de naturaleza, produciendo dicho cambio efectos a partir del primer procedimiento de este tipo que se inicie con posterioridad a su entrada en vigor. Asimismo, como hemos expuesto anteriormente, este tipo de procedimientos produce efectos a partir del 1 de enero del año siguiente a aquél en que tuviere lugar la modificación del planeamiento.

Por tanto, podemos observar como la Ley de Catastro no proporciona solución alguna respecto de los años anteriores en los que no se ha producido todavía la prescripción y en los que, tal y como hemos expuesto, los propietarios de los terrenos indebidamente clasificados han tributado por encima de la capacidad que se les presume. Se podría consolidar de este modo la sobreimposición a la que hemos hecho referencia, pues suelos que debían de ser clasificados como rústicos han tributado en las mismas condiciones que los clasificados como urbanos atribuyéndoles una capacidad económica que no les corresponde y que por tanto es inexistente. Por ello consideramos que el principio de capacidad económica podría conculcarse por la propia Ley del Catastro ya que no ofrece una respuesta jurídica válida para paliar los efectos desfavorables de dicha sobreimposición que podría atentar contra la propia esencia del principio de capacidad económica. Por todo ello, la alteración catastral convenida, por todo lo anteriormente expuesto, debería desplegar sus efectos desde la misma fecha que se produjo el error material ahora rectificado y no sólo a partir de la adopción del acuerdo de cambio de naturaleza en el respectivo procedimiento simplificado de valoración colectiva.

2. La posible contradicción de la Disposición Transitoria Séptima de la Ley de Catastro con el principio de igualdad tributaria.

Como es sabido el principio de igualdad es uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, pues así lo establece la Constitución Española que en su art.1 lo consagra junto a los valores de libertad, la justicia y el pluralismo político. Y que aparece desarrollada más adelante en los arts. 9 y 14 consagrando la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley y la obligación del Estado de promover y salvaguardar la misma. Si bien como veremos a continuación el principio de igualdad consagrado en el art.31 CE no coincide ni puede circunscribirse a la igualdad consagrada en el art.14 CE.

Como hemos podido observar anteriormente al analizar brevemente la doctrina constitucional en relación con el principio de capacidad económica, el principio de igualdad se encuentra estrechamente vinculado con el principio de capacidad económica por lo que debemos analizar la repercusión que sobre el mismo despliega la conculcación de éste último.

El principio de igualdad no sólo se encuentra vinculado con el principio de capacidad económica sino que también se encuentra estrechamente vinculado con el resto de principios tributarios así lo expuso nuestro Tribunal Constitucional en la STC 202/1988 al expresar que *“la igualdad, sin embargo, ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta. La igualdad ante la ley -ante la ley tributaria, en ese caso- resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado”*¹⁹.

Así pues, pese a que el principio de igualdad no puede circunscribirse únicamente al de capacidad económica, es cierto que guarda una estrecha relación con este último. En cuanto al derecho de igualdad ante la ley debemos recordar que este exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos

¹⁹ FJ 6

de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional, de modo que dos situaciones económicamente iguales deben ser gravadas de la misma manera.

No obstante, debemos señalar los principales rasgos que la doctrina del TC establece en relación con el principio de la igualdad. En primer, lugar el TC establece la importancia capital que dicho principio posee en el ordenamiento jurídico-tributario pues, junto con el de progresividad, se constituye como uno de los principios garantes de la justicia tributaria.

Todo ello vinculado a la estrecha relación del principio de igualdad con el de capacidad económica el TC ha declarado que a diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude, expresamente, al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella - como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra, como hemos expuesto en el epígrafe correspondiente.

Sin embargo el Tribunal en la STC 27/1981 concluye que *“el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, «un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad» que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas.*

“...Lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta”²⁰.

²⁰ FJ 4.

El TC, por tanto, establece los principales caracteres del principio de igualdad consagrado en el art.31 CE:

- El principio de igualdad como principio básico para la salvaguarda de un sistema tributario justo.
- No puede ser circunscrito a la igualdad consagrada en el art.14 CE.
- Como consecuencia de lo anterior, se permite el establecimiento de determinadas desigualdades que se estiman como necesarias para el adecuado cumplimiento del principio de justicia en materia contributiva.
- Su estrecha relación con el principio de capacidad económica en orden al cumplimiento anteriormente citado.

El Tribunal Constitucional, marcando el alcance de los distintos principios de igualdad de ámbito constitucional, en una de sus más claras interpretaciones respecto al tema, declaró que «la igualdad a que el art. 14 CE se refiere, que es la igualdad jurídica o igualdad ante la ley, no comporta necesariamente una igualdad material o igualdad económica real y efectiva» (STC 49/1982, FJ 2.º), diferenciando el principio del art. 31.1 de igualdad tributaria, por el que la igualdad está modulada según la capacidad económica del contribuyente, del principio de progresividad y del conjunto de la carga tributaria (STC 209/1988)²¹. Diferencia, por tanto, entre ambas desigualdades puesto que considera que *“la vulneración del art. 14 CE por la Ley Tributaria sólo se producirá, eventualmente, “cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación” (ATC 230/1984, FJJ 1º y 2º). Lo que nos indica, en suma, la necesidad de distinguir las diferencias entre personas o grupos de personas por razones subjetivas, a las que se refiere el art. 14 y, de otro lado, las que contempla en el art. 31,1 CE en relación con el principio de igualdad, basadas en razones objetivas atinentes a la renta o los ingresos de los sujetos”*²².

Así pues, podemos observar como el TC estima el establecimiento de desigualdades en materia tributaria compatibles con el principio de igualdad pues, como hemos expuesto, dicho principio

²¹ DE LA MORENA ROMÁN Sergio, “El principio de igualdad y su incidencia en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas”, ROED N°3, 2013, págs. 6-7.

²² STC Pleno de 2 octubre 1997, FJ 3º

se encuentra relacionado con el de capacidad económica, siendo modulada esta igualdad por éste último. Concretamente en la STC 46/2000 el TC expone que:

“en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el Impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria”²³.

En este mismo sentido tiene declarado el propio TC que la mención en el art. 31,1 CE del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos *“no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”²⁴.* Por tanto, podemos concluir de acuerdo con lo expuesto por el TC en el ATC 230/1984 que *“es claro que el principio de igualdad consagrado en el art. 14 de la Constitución no impide en modo alguno que el legislador, a efectos fiscales, dé un trato diferente a personas cuya condición social está diferenciada por razones objetivas atinentes a la fuente de sus ingresos o a la cuantía de éstos. En consecuencia, y en esta materia, la vulneración del principio de igualdad sólo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación”²⁵.*

Por tanto, cabe poner en cuestión toda la doctrina del TC anteriormente expuesta en relación con el principio de igualdad con el fin de observar si se ha podido vulnerar o no tal principio en la calificación cómo suelo urbano del suelo urbanizable sectorizado no ordenado y las consecuencias que tal posible vulneración podría ocasionar al conjunto y a la propia esencia del sistema tributario español.

Bien, como hemos venido exponiendo a lo largo del presente trabajo el TS establece un criterio que resulta determinante en la tributación de aquellos suelos urbanizables sectorizados que no cuentan con instrumento de desarrollo urbanístico ya que, a juicio de nuestro Alto Tribunal, dichos suelos deben ser calificados como rústicos y no como urbanos como venían realizando las

²³ FJ 6.

²⁴ STC Pleno de 2 octubre 1997, FJ 3º.

²⁵ FJ2º.

diferentes Administraciones. Como hemos expuesto, dicha errónea calificación supone una diferente tributación en concepto de IBI para los propietarios de este tipo de suelos ya que los suelos rústicos tributan de forma menor a los urbanos.

Asimismo, debemos traer a colación una vez más lo expuesto por la disposición transitoria séptima de la Ley de Catastro que se pone en cuestión pues, como hemos expuesto, no ofrece una respuesta jurídica frente a esta situación, aceptando únicamente que los efectos del cambio de naturaleza de los terrenos indebidamente clasificados a partir de la terminación del procedimiento dispuesto para efectuar dicho cambio.

Pues bien, de acuerdo con lo expuesto en el art.61 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales El hecho imponible del IBI *está constituido por la titularidad sobre los bienes inmuebles de naturaleza rústica, urbana o especial sitos en el respectivo término municipal, de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos, o de un derecho de superficie, o de un derecho real de usufructo, o del derecho de propiedad.*

Asimismo, y como hemos expuesto anteriormente, la base imponible de dicho impuesto la constituye 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. Cabe plantearse, por tanto, como la errónea calificación de este tipo de suelos urbanizables como suelos urbanos incide sobre la doctrina expuesta por el TC en relación con el principio de igualdad tributaria. ¿Es justificable que los propietarios de bienes o terrenos que, tal y como expone el TS, deben de ser considerados como rústicos tributen bajo las mismas condiciones que los propietarios de bienes o terrenos calificados como urbanos?

Definitivamente, consideramos que esto podría ser constitucionalmente inadmisibles a la luz de la doctrina expuesta por el TC y en base a los argumentos que a continuación exponemos. En primer lugar, como ha expuesto el TC, el principio de igualdad se encuentra estrechamente relacionado con el principio de capacidad económica modulando al mismo pues no es lo mismo, según el criterio del propio Tribunal, la igualdad jurídica o igualdad ante la ley que igualdad material o igualdad económica real y efectiva. Por tanto, el principio de igualdad tributaria no puede obviar la necesidad de que cada contribuyente tribute de acuerdo con la capacidad

económica que manifieste ni tampoco puede obviar las circunstancias o condiciones personales o sociales en orden a exigir la correspondiente tributación a cada uno de ellos.

A lo anteriormente expuesto, se une que el propio TC declara que el principio de igualdad tributaria no puede ser reconducido simplemente al derecho a la igualdad consagrado en el art.14 CE pues el propio Tribunal acepta el establecimiento de determinadas desigualdades o diferencias entre los contribuyentes debido precisamente a la relación de este principio con el de capacidad económica que obliga a tener en cuenta determinadas circunstancias en orden a garantizar que cada contribuyente tribute de acuerdo a su capacidad, diferencias que estima incluso necesarias. Por tanto, la no consideración de tales diferencias en la tributación por parte de las Administraciones deberá entenderse como actuaciones contrarias al propio principio de igualdad que estima, como hemos dicho, tales diferencias como necesarias para garantizar un sistema tributario justo.

Pues bien dichos postulados deben ser puestos en consideración con la tributación en concepto de IBI urbano de los suelos a los que venimos haciendo referencia con el fin de mostrar la posible vulneración del principio de igualdad tributaria que dicha tributación produjo. En primer lugar, como hemos expuesto anteriormente, dicha tributación podría ser también contraria al principio de capacidad económica pues grava una manifestación de riqueza que no existe, pues tanto las características como las finalidades a las que se destinan los bienes de condición urbana no son las mismas que las propias de los bienes rústicos. Teniendo en cuenta lo anterior y la estrecha relación entre ambos principios a la que hemos venido haciendo referencia, podemos observar como también ello podría suponer la vulneración del principio de igualdad pues no puede entenderse como un sistema tributario justo basado en la igualdad a aquél que no tenga en cuenta las diferentes circunstancias personales o sociales de los contribuyentes en orden a adecuar su tributación a las mismas y a la capacidad económica que éstos manifiesten.

Ello supone, por tanto, que deban respetarse las diferencias que el legislador establezca entre los contribuyentes en orden a su tributación a través de las diferentes figuras impositivas, diferencias que son admitidas constitucionalmente. Por ello podemos observar como la tributación en concepto de IBI urbano de suelos que deben ser calificados como rústicos contraviene dicha doctrina del TC, pues es claro que el legislador, a la hora de regular el régimen de tributación por IBI diferencia entre bienes de naturaleza urbana y rústica, diferencia que viene motivada por los

diferentes métodos y circunstancias que son tenidas en cuenta en orden a la determinación de los valores catastrales de estos tipo de bienes. Es decir, el legislador, tanto en el TRLCI como en el TRLHL, diferencia entre bienes de naturaleza urbana y rústica asignándoles diferentes métodos de valoración, diferencia que se materializa en la regulación del hecho imponible del IBI y cuya incidencia en la base imponible del mismo es total.

Esto supone, como vimos anteriormente al desarrollar el principio de capacidad económica, una diferencia de sustancial de tributación entre los bienes de naturaleza urbana y rústica, siendo menor en estos últimos. Por ello entendemos que el TC no puede obviar las consecuencias que podrían derivar del cambio de criterio expuesto por el TS en cuanto al tipo de suelos a los que venimos haciendo referencia pues la errónea calificación de los mismo que se ha venido produciendo durante los últimos años podría suponer un gran perjuicio para los propietarios de este tipo de suelos ya que han tributado bajo las mismas condiciones que los propietarios de bienes o terrenos urbanos sin que se tuvieran en cuenta las especialidades propias de los bienes de naturaleza rústica y sin tener en cuenta, por tanto, las diferencias de tributación que el legislador establece entre los mismos.

Por tanto, consideramos que la comentada disposición transitoria séptima ha podido vulnerar el principio de igualdad tributaria, pues no puede concebirse que no se retrotraigan los efectos de la nueva calificación catastral respecto de los períodos impositivos no prescritos en los que los propietarios de unos bienes con naturaleza diferente a los de otros hayan podido tributar bajo las mismas condiciones de estos últimos sin tener en cuenta las especialidades propias de la naturaleza de sus bienes y, por consiguiente, las diferencias de tributación que se establecen para los mismos. Consideramos que no es una cuestión baladí, pues unida a la posible vulneración del principio de capacidad económica suponen un auténtico perjuicio para nuestro ordenamiento jurídico-tributario pues se trata de una situación que afecta varios de los principios que rigen al mismo y cuyo cumplimiento se estima necesario en cualquier Estado de Derecho.

3. La posible contradicción de la Disposición Transitoria Séptima de la Ley de Catastro con el principio de no confiscatoriedad.

El principio de no confiscación es uno de los principios constitucionales reconocidos en el art. 31 de nuestra Constitución y que rigen en nuestro sistema tributario. Éste artículo señala

que los sujetos deberán contribuir a través de un *"sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*. De esta manera el citado principio se establece como un límite al principio de progresividad y, por ende, al propio legislador. La importancia de dicho principio no solo viene atribuida por dicha función sino también por su íntima relación con el Derecho de Propiedad.

El principio de no confiscatoriedad supone, como ha señalado LASARTE, “un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad. Su finalidad es impedir una radical aplicación de la progresividad que atente contra la capacidad económica que la sustenta”²⁶. Por lo que también aparece vinculado al principio de capacidad económica y progresividad. Por tanto, es necesario determinar, no solo en que consiste dicha progresividad que se trata de limitar, sino también su relación con el principio de capacidad económica.

En primer lugar, nuestro alto tribunal, en la STC 150/1990, de 4 de octubre, expone que *“en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”*. *“Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste”*²⁷.

En relación con el principio de capacidad económica, tal y como hemos expuesto anteriormente, el Tribunal Constitucional ha declarado que comporta la exigencia de *buscar riqueza allí donde se encuentre* por lo que debemos tomar en cuenta de nuevo la riqueza para estimar cuando nos encontraríamos ante un tributo que despliega efectos confiscatorios. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en la sentencia anteriormente citada, expone que *“es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades (...)”*

²⁶ Citado por MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ob. cit., pág. 112

²⁷ FJ 9-

Además, debemos destacar otro punto de conexión en cuanto a la relación entre el principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad que es el relativo la existencia de riqueza potencial. En este caso, nos encontramos ante otro elemento confirmador de la estrecha relación entre ambos principios ya que, como podemos observar en la jurisprudencia constitucional, “basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo.”²⁸ De modo que, en caso de la existencia de una capacidad económica basada en una riqueza potencial, no se producirá alcance confiscatorio alguno.

El principio de no confiscatoriedad, es un límite constitucional que, en palabras del propio Tribunal Constitucional, “*se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio»*”. Por ello el principio de no confiscatoriedad introduce la exigencia de no agotar la dicha riqueza compuesta por las rentas y propiedades del obligado tributario, ya que se consideran la base de toda imposición. El Tribunal supremo al hilo de lo anteriormente expuesto por el Tribunal Constitucional, expone que tal prohibición no se predica respecto de un sujeto pasivo en relación con un tributo aislado sino de las diversas figuras impositivas a las que se encuentra sometido, cuyo juego conjunto no puede privarle de sus rentas y propiedades.²⁹

El Tribunal Constitucional continúa exponiendo el alcance del principio de no confiscatoriedad con una afirmación que se presenta de importante trascendencia en la materia que nos ocupa. Ya que de lo anteriormente expuesto podemos inferir que dicho principio, al proteger la riqueza, protege por consiguiente el Derecho de Propiedad. De hecho así lo afirma el Tribunal constitucional en la propia STC 150/1990, de 4 de octubre, en la que, junto a la obligación del

²⁸ En la STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 el TC estimó que el hecho de que el Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento recayese sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para determinados fines rústicos, constituía un dato de significado social y económicamente negativo que revelaba la titularidad de una riqueza real o potencial; *es decir la titularidad de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto. Circunstancia ésta que por sí sola excluye el pretendido carácter confiscatorio del Impuesto.* De este modo, el Tribunal señala el carácter potencial de una renta como criterio excluyente de efecto confiscatorio.

²⁹ Véase STS de 19 octubre 2009 FJ 3 (Rec. 3466/2003, ponente Huelín Martínez de Velasco, Joaquín)

citado principio de no agotar la riqueza imponible mediante la privación al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades se añade que *“en caso de incumplimiento de la misma, se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución”*³⁰.

En este sentido se pronuncia en la ya comentada Sentencia de 16 de febrero de 2017 en relación con la inexistencia de valor en el IIVTNU donde, además de recoger la doctrina anteriormente señalada, apunta que consecuencia, aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que podría permitir considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).

Debemos poner énfasis en esta última afirmación del TC pues en el caso que nos ocupa, el posible exceso de tributación en diversos tributos como el IBI que comportaría la incorrecta calificación de los suelos urbanizables sectorizados que no contaban con instrumento urbanístico de desarrollo, produjo que se sometiera a gravamen una riqueza inexistente como comentamos anteriormente en relación con el principio de capacidad económica, pudiendo producirse en palabras del propio tribunal “un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional”.

Por tanto, como hemos expuesto respecto de los dos principios anteriores, el procedimiento regulado en la disposición transitoria séptima objeto del presente estudio al no retrotraer los efectos de la nueva calificación de los suelos urbanizables en cuestión respecto de los periodos impositivos anteriores y no prescritos podría conllevar la consolidación de estos efectos confiscatorios pudiendo vulnerar, junto con los otros principios, el principio de no confiscatoriedad.

³⁰ El TC lo reitera en las STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 3 y STC 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B)

4. Posible lesión de la justicia tributaria como consecuencia de la vulneración de los anteriores principios.

Como hemos podido observar, el art. 31 CE dispone el mandato de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un **sistema tributario justo** inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Podemos observar como la Constitución ordena el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad que se reconducen a la exigencia de un sistema tributario justo, estableciendo a los mismos como manifestaciones concretas y garantes del mismo.

De acuerdo con lo expuesto, hemos podido comprobar a lo largo de este estudio la conexión existente entre cada uno de los principios constitucionales como ocurre, por ejemplo, entre el de igualdad y el de capacidad económica y esto es consecuencia de que todos ellos se conciben como inspiradores de un único ideal el de garantizar un sistema tributario justo. En este sentido, como hemos expuesto anteriormente, el TC tiene declarado que “(...) *el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad*”³¹, mostrando la vinculación a la que venimos haciendo referencia. Podemos entender el sistema tributario justo es el ideal del que emanan los diferentes principios constitucionales y cuya salvaguarda se adjudica a los mismos.

Por tanto, la vulneración de cualquiera de ellos supone la quiebra de ese carácter justo que se pretende del sistema tributario cuestión que afectaría a la propia configuración de todo Estado de Derecho.

En este sentido, pues, debemos centrarnos una vez más en la cuestión a la que venimos haciendo referencia pues parece claro que la errónea calificación como urbanos, de acuerdo con el criterio del TS, que se ha venido produciendo en relación con aquellos suelos sectorizados sin instrumento de desarrollo urbanístico y la improcedente actuación de la administración modificando la naturaleza de los bienes incorrectamente clasificados mediante el procedimiento

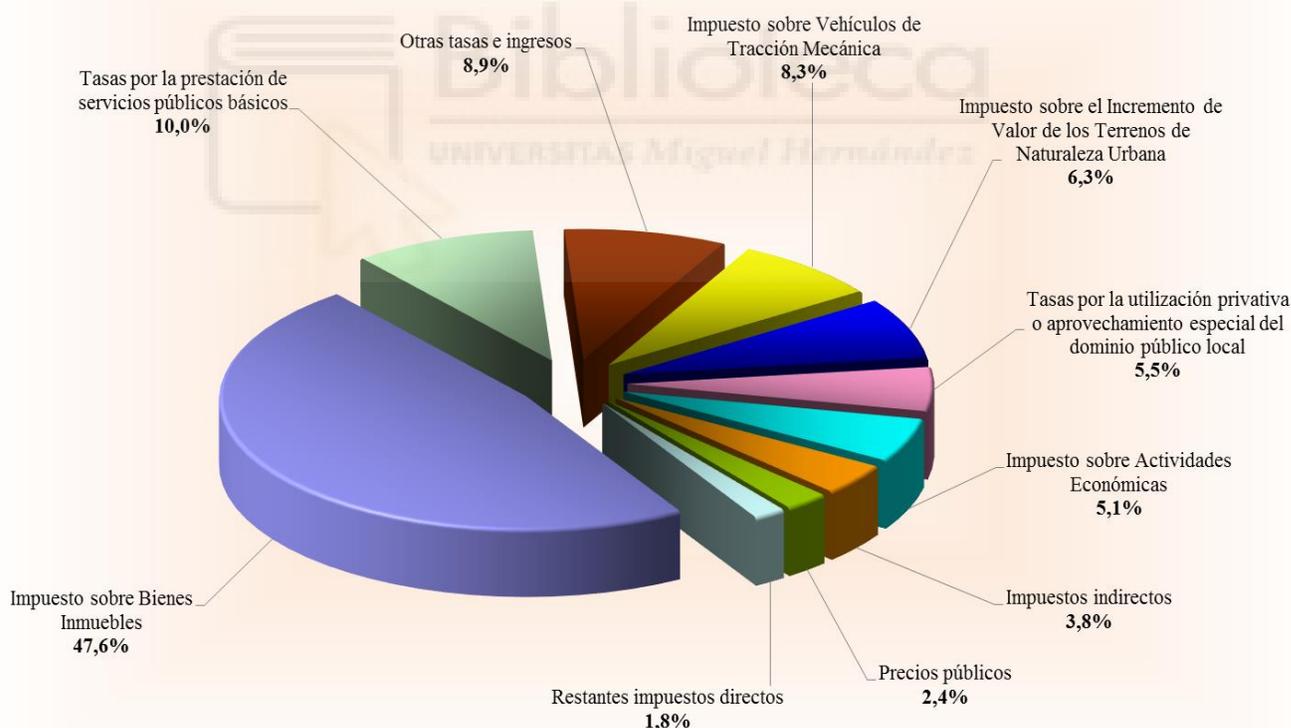
³¹ STC 27/1981, FJ4.

simplificado de valoración colectiva expuesto en la mencionada disposición transitoria podría vulnerar los principios de capacidad económica e igualdad y por consiguiente podría suponer una quiebra de ese carácter justo del sistema tributario.

Dicha afirmación refuerza la importancia de esta cuestión y manifiesta la necesidad de que el TC se pronuncie a este respecto pues no puede aceptarse que en un sistema tributario como el español puedan existir interferencias de este calibre que atentan no sólo contra los derechos de los contribuyentes sino también contra las propias bases del sistema tributario.

Debemos tener en cuenta la proporción de ingresos que supone cada tributo para las arcas de las Administraciones Territoriales. A efectos de estimar aproximadamente tal proporción adjuntamos el siguiente gráfico emitido por la Dirección General de Tributos:

Gráfico II.2
Estructura porcentual de la recaudación tributaria municipal 2014, según la clasificación económica



Como podemos observar, el Impuesto sobre Bienes muebles es recurso tributario más importante para los Ayuntamientos llegando a suponer en 2014 una recaudación global de 11.392,1 millones de euros³².

Este hecho es puesto de manifiesto por el Abogado del Estado en la ya comentada STS 30 de mayo de 2014 que incorpora un estudio que presenta junto al recurso donde señala que se verían afectados más de 900.000 inmuebles del territorio afectado, cuantificando el correspondiente daño económico. Queda patente entonces que el cambio de criterio expuesto por el TS en relación con el tipo de suelos al que venimos haciendo referencia tiene un impacto económico ineludible por lo que resulta necesario que el TC se pronuncie acerca de la posible inconstitucionalidad del procedimiento regulado en la comentada disposición transitoria séptima del TRLCI y de su ausente respuesta jurídica ante los períodos no prescritos en los que se produjo el comentado exceso de tributación debido a la incorrecta calificación de los suelos urbanizables sectorizados no ordenados.

En un sentido similar se pronunció el TC en la reciente Sentencia de 16 de febrero de 2017 anteriormente citada en la que anula el IIVTNU en aquellos casos en los que no se produzca incremento de valor. En esta sentencia el tribunal recoge parte de la argumentación de la Diputación Foral de Gipuzkoa en la que expone que "basta con que "dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo" (entre muchas, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5), al no poder fundarse la inconstitucionalidad de una norma "en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley", pues "el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma" (SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7; 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; y en sentido similar, SSTC 113/2006, de 5 de abril, FJ 9; y

³² Informe recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2004-2014, Ministerio de hacienda, pág.110 y 112.
(http://www.minhafp.gob.es/esES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx).

19/2012, de 15 de febrero, FJ 5)³³. Ante esta referencia realizada por la Diputación a parte de la doctrina constitucional, el TC expuso lo siguiente:

“Es cierto que cuando "en la aplicación parcial del tributo se produzca un efecto contrario a la equidad", dicho efecto "no puede convertir a la norma en cuestión -eo ipso- en contraria a los principios del art. 31.1 CE y, concretamente, al principio de justicia tributaria, salvo que esa afectación, bien sea ilegítima, por carecer de una razón que la justifique, bien sea desproporcionada cuando, aun gozando de una justificación que la legitime, sea mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener" (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7). Ahora bien, igual de cierto es que, como viene a reconocer la citada Diputación Foral, la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto no infrecuente, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender”.

Como podemos observar, el TC señala que la crisis económica convirtió un hecho que podía ser aislado en un efecto frecuente. Esta afirmación es perfectamente asimilable al caso que nos ocupa pues la crisis económica provocó la paralización y suspensión de multitud de promociones urbanísticas y demás proyectos de similar naturaleza provocando que muchos de ellos no llegaran a tener el oportuno instrumento de desarrollo urbanístico. Pues bien, si bien en la época antes de la citada crisis económica el sector urbanístico gozaba de una situación boyante en el que la realización de las diferentes obras y proyectos se realizaba con relativa celeridad, la mencionada crisis supuso una auténtica paralización devastadora para dicho sector. Por tanto, como ocurre con el caso contemplado en relación con el IIVTNU, la citada crisis convirtió *“lo que podía ser un efecto aislado en un efecto no infrecuente”* ya que la mayoría de los proyectos urbanísticos fueron suspendidos incluso antes de comenzar, quedando por tanto sin los medios ni los instrumentos necesarios para el desarrollo de los mismos.

Por tanto, el posible perjuicio que la errónea calificación a la que venimos haciendo referencia produce en impuestos como el IBI produce el mismo efecto que contempla el TC en la sentencia citada anteriormente ya que, tal y como concluye el propio TC en dicha sentencia, *“no estamos ante un efecto excepcional, inevitable en el marco de la generalidad de la norma, "pues el*

³³ FJ 4.

referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual", razón por la cual "(l)a generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica".

Es por tanto, una cuestión básica de seguridad jurídica pero aún más trascendente el respeto a la justicia tributaria que venimos comentado, pues el respeto a los derechos constitucionales de los contribuyentes es una cuestión básica no solo para la propia identidad del ordenamiento jurídico-tributario sino también para el propio Estado de Derecho. Por todo ello, unido a la posible vulneración de los principios constitucionales a los que venimos haciendo referencia entendemos que es de vital importancia contar con el pronunciamiento del TC en orden a dilucidar de forma fehaciente la existencia de este perjuicio y la necesidad proteger a los contribuyentes que lo han padecido.

V. LA POSIBLE CONTRADICCIÓN DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA SÉPTIMA CON LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA Y LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS.

1. Posible existencia de error de derecho en las autoliquidaciones practicadas y solicitud de procedimiento de rectificación y devolución de ingresos indebidos respecto a los 4 años no prescritos. Contradicción con la doctrina de los Actos Propios y la relativa a que nadie puede beneficiarse de sus errores.

Como hemos podido observar, la errónea calificación como urbanos de los tipos de suelos a los que venimos haciendo referencia, puesta de manifiesto por el criterio expuesto por el TS, determina un cambio sustancial en la determinación del valor catastral de los mismos y, por consiguiente, en la base imponible del IBI, suponiendo una mayor tributación por este concepto. Ello ha supuesto que los propietarios de dichos inmuebles hayan soportado una mayor tributación de lo que les correspondía, ingresando indebidamente mayores cantidades por este impuesto.

Por tanto, esta errónea calificación pudo suponer que fueran practicadas por las administraciones diferentes liquidaciones o autoliquidaciones que incurrieran en errores de derecho puesto que las bases imponibles que éstas incluían estaban determinadas de forma errónea debido a dicho error en la calificación de los tipos de suelos citados.

Atendiendo a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, plasmada, entre otras, en las STS 30 de mayo y 18 de septiembre de 1985, 31 de enero , 13 de marzo , 9 y 26 de octubre y 20 de diciembre de 1989 y 27 de febrero de 1990, *“el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose "prima facie" por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho)”*³⁴.

Asimismo, el TS en la STS de 30 mayo 1985 añade que este tipo de errores *“ podrán rectificarse sin que padezca la subsistencia jurídica del acto que lo contiene; supuestos distintos, por tanto, de aquéllos en que concurren error de derecho, esto es, de una calificación jurídica seguida de una declaración basada en ella; como ha dicho este Tribunal Supremo, cuando se requiere un juicio valorativo (STS de 8 abril 1965), se exija una operación de apreciación jurídica, y, por supuesto, siempre que la rectificación represente realmente una alteración fundamental en el sentido del acto (SS. 18 y 19 de abril de 1967), negándose la libertad de rectificación en caso de duda o cuando la comprobación del error exija acudir a datos de los que no hay constancia en el expediente, por entender que el error material o aritmético, tiene que ser evidente, permaneciendo fijos los sumandos o factores que no transforman ni perturban la eficacia sustancial del acto en que existen”*³⁵.

Esta doctrina ha sido recogida por el TS en múltiples sentencias como, a título de ejemplo, la STS Sala 3ª de 29 marzo 2012 en la que añade a lo anterior que no puede producir *“una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implica un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); que no padezca la subsistencia del acto administrativo (es decir, que no se genere la anulación o*

³⁴ Doctrina recogida por el Tribunal Superior de Justicia de Región de Murcia Sala de lo Contencioso-Administrativo en su sentencia de 24 abril 2001, FJ 2 y en la STS Sala 3ª de 29 marzo 2012.

³⁵ FJ2.

revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para la afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión, porque ello entrañaría un "fraus legis" constitutivo de desviación procesal”³⁶.

Por tanto, podríamos encontrar ante autoliquidaciones con auténticos errores de derecho puesto que se ha producido una indebida aplicación de la norma sobre calificación de terrenos a la que hemos hecho referencia anteriormente, es decir, se produce un error en la calificación jurídica de los tipo de terrenos a los que venimos haciendo referencia produciendo una declaración basada en ella como contempla el TS. Y se reafirma un más si cabe la incidencia de este error la necesidad de realizar el juicio valorativo al que se hace referencia en el propio TS.

A ello debemos resaltar lo expuesto por la doctrina de los actos propios y, concretamente, sobre la imposibilidad de que la Administración pueda beneficiarse de sus propios errores.

La relación existente entre las garantías procedimentales en el orden tributario y los principios constitucionales de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima generada en el contribuyente por la actividad de la Administración tributaria, ha sido reconocida en múltiples ocasiones por el Tribunal Supremo como ocurre en la STS 25 de octubre de 2004 que expone:

“El Tribunal Constitucional y este Alto Tribunal, al referirse a la seguridad jurídica que consagra el indicado precepto constitucional, han señalado que tal principio es la suma de certeza, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (SSTC 27/1981; 1981/27; 99/1987; 1987/98 y 227/1988; 1988/543). Y, asimismo, comporta, en relación con la protección de la confianza legítima, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones”

A ello debemos añadir lo expuesto en la STS 24 noviembre 2015 que resume las principales características de esta doctrina recogiendo lo expuesto en la STS de esta Sala de 26 de febrero de

³⁶ Doctrina recogida también en la STS 4 de marzo de 2015 Sala 3ª, sec. 7ª.

2001, Rec. 5453/1995 expuso que *"Tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la Jurisprudencia de este Alto Tribunal (STS de 1 de febrero de 1999) considera que el "principio de buena fe protege la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que dicho principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "venire contra factum proprium".*

Ahora bien, este principio no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. O, dicho en otros términos, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta..."

Por ello, podemos observar cómo el TS señala la existencia de limitaciones a la aplicación de dicha doctrina en el supuesto de que la Administración haya actuado contra el propio ordenamiento jurídico dictando actos que supongan la indebida aplicación de la propia normativa.

En conclusión, el Tribunal Supremo configura su doctrina incidiendo en que la Administración tributaria ha de ajustar su actuación respetando los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, no pudiendo generar en el administrado la confianza de que cierta conducta era conforme a Derecho y posteriormente cambiar su calificación. En definitiva, la Administración

está vinculada por sus actos previos, y la única posibilidad de desvincularse de ellos es si existe un cambio de presupuestos de hecho, o en palabras del Tribunal, un cambio de circunstancias.

A dicha doctrina debemos añadir lo expuesto, tanto por el TC como por el TS, en relación con la imposibilidad por parte de la Administración de beneficiarse de sus propios errores. Éste es un criterio íntimamente relacionado con lo anteriormente expuesto en relación con la doctrina de los actos propios y que ha sido señalado en múltiples sentencias y en una gran variedad de casos y procedimientos.

En primer lugar, y con carácter previo, resulta totalmente lógico que si la doctrina de los actos propios, en el caso de las actuaciones realizadas por la Administración, no puede apelar a dicha doctrina para crear y mantener situaciones contrarias al ordenamiento jurídico tampoco podrá beneficiarse de los efectos positivos para sí que deriven de actos que, por una razón u otra, se hayan basado en circunstancias o hayan incurrido en errores que determinan que tal acto sea contrario al propio ordenamiento jurídico.

Es por ello que, a mayor abundamiento, que el procedimiento que debería seguir la Administración a la hora de corregir la calificación catastral de los suelos urbanizables incorrectamente calificados debería haber sido el de rectificación de errores, retrotrayendo la subsanación al momento en que tuvo efectos el error cometido por su parte y no el procedimiento simplificado de valoración colectiva regulado en la citada disposición transitoria cuyos efectos se producen a partir de su conclusión.

El criterio de que la administración no puede beneficiarse de sus propios errores ha sido expuesto en varias sentencias de los principales órganos jurisdiccionales. Asimismo, es de especial trascendencia por su la declaración tajante del TS la STS Sala 3ª de 23 enero 2004 en la nuestro Alto Tribunal declaró no haber lugar al recurso de casación formulado por la Diputación Provincial de Sevilla, contra la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número dos de Sevilla, de fecha 31 de diciembre de 2002 que estimó *“que si la Administración Tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procesos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte -art. 13 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes-, no es de recibo que su incumplimiento al respecto pueda redundar en perjuicio del ciudadano, poniendo en contra del mismo un instituto jurídico - el del silencio negativo- que precisamente ha sido establecido*

en su beneficio , para poder -no tener que- acudir a los órganos jurisdiccionales de lo contencioso administrativo cuando la Administración incumple su deber de resolver”.

En dicha sentencia, en su fundamento jurídico nº2, el TS manifestó su sorpresa en relación con el argumento acerca del quebrantamiento de la seguridad jurídica, que el escrito de interposición del recurso contenía ya que estimó lo siguiente:

“La Administración no puede ocultar, ni desconocer, que es ella quien genera la situación de inseguridad al no dictar resolución expresa.

Tampoco puede olvidar que esa omisión constituye un frontal incumplimiento del mandato contenido en el artículo 42.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común EDL 1992/17271.

Siendo esto así, como lo es, no es de recibo que quien genera mediante una conducta claramente ilegal y contraria al ordenamiento una situación de inseguridad jurídica puede esgrimir esa inseguridad a su favor, pretendiendo obtener de ella ventajas frente a quienes sufren los efectos de la inseguridad creada.

Hemos dicho de modo reiterado, que nadie puede obtener beneficios de sus propios errores, omisiones e infracciones.

Y esto, y no otra cosa, es lo que la Administración pretende cuando opone la inseguridad jurídica que se deriva de un estado de cosas que tiene su origen en su propio incumplimiento al no resolver los procedimientos pendientes, pues el modo lógico, natural, legal y que demanda la naturaleza de las cosas, para hacer cesar el estado de inseguridad que se denuncia es el de decidir las cuestiones planteadas.

Por eso, la Administración, mediante el cumplimiento de la ley, puede hacer cesar, de raíz, el estado de inseguridad jurídica, de cuya existencia aquí se lamenta.

En definitiva, la razón de orden material que se esgrime, no puede servir para el éxito del recurso”.

Una vez analizadas ambas doctrinas debemos resaltar la posible incidencia de ambas sobre el caso que venimos desarrollando. Para ello debemos recapitular lo expuesto acerca de la influencia de la calificación y valoración catastral en el IBI. Como hemos expuesto

anteriormente, y sin ánimo de repetir una vez más lo expuesto, la base imponible del IBI está constituida por el valor catastral del bien inmueble en cuestión y que es tomado de los datos obrantes en el Catastro.

Por tanto, la ya comentada incorrecta calificación como urbanos de los suelos urbanizables sectorizados no ordenados dio lugar a que se practicaran liquidaciones en concepto de IBI con bases imponibles y cuotas tributarias superiores a las que debieron corresponderse dado su carácter rústico y, por tanto, podrían estar viciadas de nulidad.

Pues bien, debemos destacar, una vez más, que, acerca de la corrección de la errónea calificación que puso de manifiesto el TS, el TRLCI establece como respuesta jurídica ante tal error el procedimiento de valoración colectiva simplificado en el que resuelve el cambio de calificación de urbano a rústico.

Dicho procedimiento podría resultar improcedente y perjudicial también en relación con las doctrinas anteriormente comentadas ya que entre los supuestos que habilita la tramitación de un procedimiento simplificado de valoración se encuentra la modificación del planeamiento que determina el cambio de naturaleza del suelo por incluirlo en ámbito delimitados: hasta tanto no se apruebe el planeamiento de desarrollo que establezca la edificabilidad a materializar en cada una de las parcelas, dichos bienes podrán ser valorados mediante la aplicación de los módulos específicos para los distintos usos que se establezcan por Orden del Ministerio de Hacienda.

Sin embargo, esto no es lo que ocurre en el caso que se plantea ya que no se produce un cambio de naturaleza del suelo por una modificación del planeamiento urbanístico sino que tal cambio se produce como consecuencia de un error de calificación de este tipo de suelos.

Además cabe añadir que los efectos de la resolución que se emite en el seno de un procedimiento simplificado de valoración colectiva produce efectos a partir de 1 de enero del año siguiente a aquél en que tuviere lugar la modificación del planeamiento sin tener en cuenta los 4 años anteriores en los que todavía no se ha producido la prescripción y que han sido objeto de los efectos gravosos de dicha actuación errónea por parte de la Administración.

Como hemos expuesto, podría tratarse de un error de derecho debido a la incorrecta interpretación de la Ley de Catastro por lo que podría ser insuficiente que se reaccione ante dicho error a través de un procedimiento que no tiene en cuenta los efectos que dicho error produce en

años anteriores. Podemos observar que como consecuencia dicho error se han podido realizar actos contrarios al propio ordenamiento jurídico por parte de las Administraciones y, atendiendo a la doctrina de los actos propios anteriormente citada, la misma no puede ampararse en esta doctrina para crear o mantener, *“en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma”*.

Ello unido a la propia doctrina relativa a que nadie puede beneficiarse de sus propios errores nos lleva a afirmar que podría ser perjudicial que, frente a actos producidos por un error de las propias Administraciones y que podrían ser contrarios al ordenamiento jurídico, no se plantee una forma de tratar de paliar los efectos de los mismos respecto de los años en los que aún no se ha producido la prescripción del derecho a liquidar y de expulsar del propio ordenamiento jurídico actos administrativos que han podido ser contrarios y lesivos del mismo.

Por ello estimamos insuficiente la respuesta que la disposición transitoria séptima del TRLCI propone frente a la situación evidenciada por el criterio del TS y consideramos que resulta necesario ya no solo por los propios derechos e intereses de aquellos contribuyentes cuya tributación se ha visto afectada por dicho error de calificación sino también por la propia identidad e integridad del ordenamiento jurídico ofrecer una respuesta jurídica con efectos retroactivos pues no es concebible que no se traten eliminar actos que pueden lesionar al mismo.

2. La posible incidencia de la incorrecta calificación de los suelos urbanizables respecto del principio de Seguridad jurídica y el de confianza legítima.

La Constitución Española recoge el concepto de **seguridad jurídica** expresamente en su Título Preliminar, artículo 9.3, según el cual *“la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”*. Recoge este artículo una serie de principios propios del Estado de Derecho, dirigidos sobre todo al aplicador

del Derecho, vinculados entre sí y reconducibles todos ellos a dos grandes principios, el de legalidad o imperio de la ley, dogma básico del sistema democrático y el de seguridad jurídica.

Asimismo, debemos destacar los principales rasgos de la doctrina expuesta por el TC en relación con el principio de seguridad jurídica. En este sentido en la STC 27/1981 el TC expone que *“la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”*.

Y añade en la STC 46/2009 que el principio de seguridad conlleva el mandato de *“perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha producido. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes incluso cuáles sean éstas”*.

Atendiendo a lo expuesto por el propio TC y, concretamente al mandato, de perseguir la claridad así como procurar el conocimiento de los operadores jurídicos y que los ciudadanos sepan a qué atenerse, debemos destacar que dicha doctrina es de necesaria aplicación con relación a la indebida calificación que ha puesto de manifiesto el TS así como la ya comentada respuesta jurídica que ofrece la disposición transitoria séptima del TRLCI, que como hemos podido exponer no ofrece una respuesta jurídica con efectos retroactivos respecto del exceso de tributación que se produjo durante los períodos impositivos anteriores no prescritos.

No hay mayor seguridad jurídica que tratar de expulsar del ordenamiento jurídico los efectos de aquellos actos jurídicos que han sido contrarios al mismo. Si, como expone el TC, la seguridad jurídica trata de huir de situaciones jurídicas confusas y evitar perplejidades respecto del derecho aplicable, podríamos plantearnos: ¿cómo puede defenderse que una calificación contraria a derecho sobre un determinado tipo de bienes que determinó una tributación mayor que la que

correspondería no atenta contra dicho principio? ¿Qué mayor confusión y perplejidad puede haber para un contribuyente que ver cómo tiene que tributar por encima de sus capacidades por un error cometido por la Administración, error que además deriva de una errónea aplicación de la Ley de Catastro?

No puede eludirse, por tanto, el posible perjuicio que ha podido suponer tal calificación errónea, sobre todo en relación con los últimos 4 años en los que no se ha producido la prescripción y existiendo todavía el derecho a liquidar.

En este sentido, y con ánimo de mostrar con mayor claridad la posible inseguridad jurídica que dicha situación podría producir, podríamos plantearnos el caso a la inversa, es decir, ¿qué sucedería si el error lo hubiera cometido el contribuyente y fuese la Administración quién lo descubriera a través de un procedimiento de regularización o de inspección de valor catastral?

Pues bien, el procedimiento de regularización catastral, se encuentra regulado en la Disposición Adicional tercera del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y es uno de los procedimientos de incorporación al Catastro Inmobiliario de los bienes inmuebles urbanos y rústicos con construcción, así como de las alteraciones de sus características, en supuestos de incumplimiento de la obligación de declarar de forma completa y correcta las circunstancias determinantes de un alta o modificación catastral. Su finalidad es garantizar la adecuada concordancia de la descripción catastral de los bienes inmuebles con la realidad.

La regularización de la descripción de los bienes inmuebles está sujeta a la tasa de regularización catastral.

Las alteraciones catastrales resultantes del procedimiento de regularización surten efectos desde el día siguiente al de los hechos, actos o negocios que originan la incorporación o modificación catastral³⁷, no obstante la regularización implica un aumento del valor catastral de los bienes inmuebles revisados y, por tanto, también incrementa la base imponible de impuestos como el IBI. Asimismo, los contribuyentes que se acogen a dicha regularización deben liquidar otra vez este impuesto por los últimos cuatro ejercicios con el nuevo valor catastral.

³⁷ http://www.catastro.minhap.gob.es/esp/regularizacion_sec.asp

Es decir, la Administración exigirá recalcular la cuota del IBI e ingresar la diferencia con los oportunos intereses de demora.

Por otro lado, el art.11 TRLCI regula los procedimientos mediante los cuales se realiza la incorporación de los bienes inmuebles en el Catastro Inmobiliario, así como de las alteraciones de sus características entre los que se encuentra el procedimiento de inspección catastral. En relación a este procedimiento podemos observar como el propio TRLCI en el art.12 señala el carácter tributario de dicho procedimiento y que se encuentra regulado supletoriamente por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cómo bien se sabe, la LGT establece el derecho a liquidar un determinado impuesto en 4 años a partir de los cuales se produce la prescripción, no obstante amplía el derecho a comprobar e investigar a 10 años. Asimismo el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos expone en el art.178 que las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación.

Resulta totalmente común que un procedimiento inspector se extienda a más de un período positivo teniendo como máximo la posibilidad de liquidar los 4 últimos períodos impositivos exigiendo la cantidad que no se haya ingresado más los correspondientes intereses de demora sin perjuicio de la sanción que pueda proceder. Por tanto, queda fuera de toda duda que la inspección ante el error o incumplimiento de las obligaciones que corresponden a un determinado contribuyente puede regularizar hasta 4 de los últimos períodos impositivos practicando la regularización que, en su caso, estime pertinente.

Pues bien, una vez aclarados los derechos de la Administración en estos dos procedimientos cabría preguntarse lo siguiente: ¿Por qué la Administración, ante el error o incumplimiento de un contribuyente, tiene derecho a la regularización de hasta los 4 últimos períodos impositivos y los contribuyentes que han sufrido el mencionado error de calificación respecto de los suelos urbanizables de su propiedad no? ¿Cómo puede entenderse salvaguardado el principio de seguridad jurídica ante la incertidumbre de la actuación de la Administración ante un cambio provocado por una resolución judicial?

Cabe recordar que el principio de seguridad jurídica trata de *“perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas”*.

Por ello cabe plantearse como es posible que ante situaciones similares como es la comisión de un error en la determinación de un determinado acto se produzcan consecuencias diferentes. Y esto sería así ya que como hemos visto la Administración tanto en el procedimiento de regularización catastral como en el de inspección posee la facultad de exigir la regularización de hasta los 4 últimos períodos impositivos en el supuesto de que sea procedente por el incumplimiento o la comisión de errores de los contribuyentes en la realización de sus obligaciones censales y tributarias, sin embargo, en este supuesto concreto, el legislador no contempla la posibilidad de regularizar los efectos desfavorables que provocó su incorrecta calificación de los suelos urbanizables mencionados respecto de los últimos cuatro períodos impositivos sino que únicamente prevé un procedimiento de valoración colectiva simplificada para corregir dicha calificación y que únicamente produce efectos a partir de la resolución del mismo.

Como hemos podido comprobar la calificación catastral incide directamente en la determinación de la base imponible del IBI, siendo mucho mayor en el supuesto de bienes calificados como urbanos, lo que determina que si un inmueble que debe ser calificado como rústico es calificado como urbano tribute en mayor medida que la que le corresponde.

Por lo tanto, esta situación atenta no sólo contra el principio de seguridad jurídica sino que atenta contra la propia igualdad que debe existir entre la Administración y los contribuyentes en el ejercicio y defensa de sus derechos, pues no resultaría aceptable que se niegue sin mayor argumentación la posibilidad de que los contribuyentes puedan reclamar el exceso ingresado como consecuencia de un error de valoración cometido por la propia Administración.

Asimismo, también podría entenderse vulnerado el principio de confianza legítima, cuya configuración es similar a a la Doctrina de los Actos Propios, La Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secc 2ª, del Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de febrero de 2010 (Rec. 1101/2005) en su FJ 7º repasa la configuración jurisdiccional del principio realizada por el propio TS y por el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea:

“SÉPTIMO.- El principio de confianza legítima, que tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán, y que constituye en la actualidad desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk) un principio general del Derecho Comunitario, ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990, 13 de febrero de 1992, 17 de febrero, 5 de junio, 28 de julio de 1997, 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999, 4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002) consagrándose también en la Ley 30/92, de 26 de noviembre, tras su modificación por la Ley 4/1999, que en su art. 3, número 1, párrafo 2, contiene la siguiente redacción: «Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima.

El alcance de este principio ha sido recordado en la reciente sentencia de 13 de mayo de 2009 (casación 2357/07), reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002:

"El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001)."

Se entendería por tanto rota dicha buena fe y esperanza entre Administración y particulares pues la respuesta de la Administración ante errores o infracciones cometidos por los obligados tributarios no sería la misma que en el caso de la incorrecta calificación a la que venimos haciendo referencia pues no se contempla la posibilidad de modificar dicha calificación con

efectos retroactivos y, por consiguiente, regularizar aquellos períodos impositivos en los que la tributación ha sido indebidamente mayor como consecuencia de dicho error de calificación.

Así, entendemos que la rectificación de la descripción y valoración catastral no puede ser a futuro, sino que se debería de corregir desde el mismo momento en que se cometió el error.

Resultaría inadmisibles no otorgar efectos retroactivos a la modificación producida puesto que ello equivaldría a admitir que en el periodo comprendido entre la errónea descripción y valoración del inmueble y la nueva descripción catastral como consecuencia del procedimiento simplificado de valoración colectiva no hubo error alguno y que la descripción catastral fue acorde a Derecho.

La posible ilegalidad cometida sólo puede ser anulada y corregida desde el mismo momento en que ésta se produjo, expulsando del ordenamiento jurídico todas sus consecuencias e indemnizando a los perjudicados por la misma.

En definitiva, esta posible vulneración de la Doctrina de los Actos propios, del principio de buena fe y confianza legítima supone, a nuestro juicio, que las resoluciones notificadas en el seno de los procedimientos simplificados de valoración colectiva deberían tener efectos desde el momento en que el mismo se cometió el error material del que trae causa la misma, y no desde el momento en que se realizó el correspondiente procedimiento simplificado de valoración colectiva.

VI. CONCLUSIONES.

En primer lugar, como hemos indicado brevemente en el preámbulo de nuestro estudio, hemos podido advertir como la calificación catastral posee una incidencia determinante en la determinación y valoración de los valores catastrales de cada bien inmueble y como dicha valoración catastral, a su vez, incide de manera directa en la tributación de los contribuyentes propietarios de los mismos en impuestos como el IBI, donde su base imponible viene constituida por el valor catastral reflejado en el Catastro Inmobiliario.

Una vez sentada esta interrelación, hemos procedido a analizar el cambio de criterio del TS en relación con la calificación catastral de los suelos urbanizables sectorizados que no cuentan con

un instrumento urbanístico de desarrollo, es decir, que no han sido objeto de ordenación urbanística. Como hemos podido analizar el TS en su sentencia de 30 de mayo de 2014, confirma el criterio expuesto por el TSJ de Extremadura en orden a considerar que aquellos suelos urbanizables sectorizados que no cuentan con el correspondiente instrumento de desarrollo urbanístico tenían naturaleza rústica y urbana, desestimando el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.

Dicho criterio sentado por el TS ha resultado de una importancia capital no solo por la problemática desarrollada a lo largo de este estudio sino también porque supuso la modificación legal del concepto de urbano en relación con este tipo de suelos ya que tradicionalmente, este tipo de suelos eran considerados como urbanos estuvieran ordenados o no.

Como hemos podido analizar brevemente con ánimo de contextualizar previamente la incidencia de la calificación en la determinación de los valores catastrales, la consideración de un bien inmueble como urbano o rústico redundaba directamente en el método y las características que se tienen en cuenta en orden a la valoración de los mismos, por lo que se ha venido otorgando a este tipo de suelos una valoración inadecuada y que excedía de su propia naturaleza afectando directamente a su tributación.

Ante la incorrecta calificación de este tipo de suelos, puesta de manifiesta por el TS, el legislador en la disposición transitoria séptima del TRLCI establece el procedimiento simplificado de valoración colectiva como método de corrección, método que únicamente produce efectos a partir de su conclusión y que no prevé el error cometido en períodos anteriores.

Por todo ello, teniendo en cuenta que el valor catastral tiene una incidencia directa en el IBI, pues constituye su base imponible, y que los valores catastrales que se adjudicaron a los suelos urbanizables en cuestión, antes del criterio expuesto por el TS y de la correspondiente modificación legal, fueron urbanos y no rústicos (produciendo un exceso de tributación en concepto del citado impuesto) nos planteamos como ese exceso de tributación pudiera afectar a los diferentes principios constitucionales.

Concretamente, en relación con el principio de capacidad económica hemos relacionado la doctrina sentada por el TC en relación con la imposibilidad de gravar riquezas ficticias e inexistentes con el presente supuesto, pues atendiendo a las circunstancias de hecho, terrenos que

debieron tributar como rústicos tributaron como urbanos asignándoles un valor catastral excesivo y, por ende, se les asignó una base imponible en concepto de IBI superior a la que les correspondía, asumiendo cuotas tributarias excesivas. Por tanto, a este tipo de suelos se les atribuía una capacidad económica ficticia e inexistente pues podría afirmarse que dichos terrenos podrían tributar de acuerdo a la riqueza que se le atribuye a los bienes inmuebles de naturaleza rústica y no de naturaleza urbana.

Correlativamente al principio de capacidad económica, también podría entenderse vulnerado el principio de no confiscatoriedad, pues tal y como ha declarado recientemente el TC en relación con el IIVTNU, en aquellas situaciones en las que no existe incremento de valor de los terrenos cuando se somete a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional; situación que consideramos asimilable a la tributación inadecuada y excesiva de los suelos urbanizables analizados en concepto de IBI urbano, pues si se gravó una riqueza urbana inexistente también podría haberse producido un resultado confiscatorio en relación con las cuotas ingresadas por este concepto.

Otro de los principios que podrían haber sido conculcados es el de igualdad. Concretamente, hacíamos referencia en nuestro estudio a la doctrina sentada por el TC en relación con este principio relativa a la legitimación del legislador de establecer desigualdades en materia tributaria por razones objetivas. En este sentido, entendemos que se ha podido conculcar dicho principio debido a la diferencia de tributación que el TRLHL establece entre los bienes inmuebles rústicos y urbanos; diferencia que viene establecida por su diferente valoración catastral, estableciendo diferentes tipos de gravamen en función de una naturaleza u otra. Por ello entendemos que la sujeción de los suelos urbanizables analizados en concepto de IBI urbano ha podido desatender dicha diferencia de tributación y, por ende, el principio de igualdad tributaria, asimilando a propietarios de bienes inmuebles rústicos con propietarios de bienes inmuebles urbanos obligándoles a tributar bajo las mismas condiciones.

Como consecuencia de la posible vulneración de los principios anteriores también contemplamos la posible lesión de la justicia tributaria, pues si el mismo exige el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad que se reconducen a la propia exigencia de un sistema

tributario justo, estableciendo a los mismos como manifestaciones concretas y garantes del mismo, resulta lógico que la posible conculcación de alguno o varios de ellos, como podría ocurrir en el caso que planteamos, redunden en la vulneración de ésta última pudiendo afectar gravemente al sistema jurídico-tributario español.

Por tanto, atendiendo a los posibles efectos perjudiciales que la incorrecta calificación de los suelos urbanizables ha podido producir en nuestro ordenamiento jurídico tributario y a la falta de respuesta jurídica que el procedimiento establecido en la disposición transitoria séptima del TRLCI ofrece respecto de los períodos impositivos no prescritos en los que se produjo el exceso de tributación comentado a lo largo del presente estudio, consideramos que la misma podría ser inconstitucional debiendo ofrecer un procedimiento que genere efectos retroactivos e impida que se consoliden efectos negativos que puedan contravenir los principios constitucionales anteriormente analizados así como resarcir a los contribuyentes por el exceso de tributación soportado.

Asimismo, advertimos que no sólo tal error de calificación y ausencia de respuesta retroactiva puede contravenir los principales principios tributarios constitucionales sino también otros principios administrativos que rigen nuestro ordenamiento jurídico. Hemos podido analizar como la permanencia y no anulación de liquidaciones en concepto de IBI urbano giradas teniendo por objeto bienes inmuebles que debieron tributar como rústicos puede contravenir la doctrina de los actos propios así como el de que la Administración no puede beneficiarse de sus propios errores; pues al no desplegar efectos retroactivos el procedimiento regulado en la disposición transitoria séptima se produciría la consolidación de actos contrarios al ordenamiento jurídico y conllevaría el beneficio por parte de la Administración de haber recaudado una cantidad de ingresos improcedentes como consecuencia de un error propio de calificación de bienes inmuebles.

Finalmente, junto con las doctrinas anteriormente analizadas con las que guarda estrecha relación, examinamos la posible vulneración de otros principios constitucionales que rigen nuestro ordenamiento jurídico y que podrían haber sido conculcados, como son los de seguridad jurídica y confianza legítima.

En relación con el principio de seguridad jurídica hemos podido analizar como el mismo trata de perseguir la claridad y no la confusión normativa, debiendo procurar que, acerca de la materia sobre la que se legisle los operadores jurídicos y los ciudadanos sepan a qué atenerse, así como

huir de provocar situaciones objetivamente confusas. Por tanto, entendemos que el procedimiento regulado en la disposición transitoria en cuestión, al no desplegar efectos retroactivos, conllevaría la imposibilidad de que los contribuyentes pudieran regularizar su situación en relación con los períodos no prescritos en los que fueron objeto de un exceso de tributación, situación que no ocurre en caso contrario pues como hemos podido observar la Administración posee la facultad de regularizar hasta 4 períodos no prescritos en caso de incumplimiento o error por parte de los contribuyente. Todo ello podría suponer una situación totalmente confusa pues en supuestos de hecho idénticos las partes no poseerían los mismos derechos pudiendo vulnerar el mencionado principio.

Y, debido a lo anteriormente comentado, también podría verse conculcado el principio de confianza legítima pues si éste es configurado por el TS como un principio cuya virtualidad puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, resulta obvio que si los contribuyentes conocen la facultad de la Administración para regularizar aquellas situaciones objeto de incumplimiento o error, esperen que en una situación idéntica en elementos fácticos pero contraria en elementos subjetivos esperen una similar respuesta por parte de la misma. Negar el derecho de los contribuyentes a regularizar aquellos períodos impositivos en los que tributaron en exceso conllevaría la ruptura de la buena fe y confianza que han de presidir todas las relaciones entre contribuyentes y Administración generando un perjuicio insoslayable en nuestro ordenamiento jurídico.

Por todo ello consideramos que existe un riesgo real de que la disposición transitoria séptima del TRLCI pueda resultar inconstitucional pues no sólo conllevaría el no saneamiento de actos y situaciones contrarias a los principales principios constitucionales tributarios sino además supondría la consolidación de actos contrarios al ordenamiento jurídico viciando al mismo y comprometiendo su integridad.

VII. BIBLIOGRAFÍA.

A. Bibliografía.

ALCÁZAR MONTERO Raquel: *El suelo urbanizable. Aspectos a considerar en el ámbito del Catastro Inmobiliario*, Revista CT Catastro, 2013, págs. 15-18.

CUBERO TRUYO, Antonio M y GARCÍA BERRO, Florián: *El derecho financiero y tributario en la jurisprudencia del tribunal constitucional*, 3º ed., Mergablum, Sevilla, 2002,

CORRAL GUERRERO, Luis: “La capacidad económica de contribuir”. En *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 2004, núm. 14.

DE LA MORENA ROMÁN Sergio, “El principio de igualdad y su incidencia en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas”, ROED N°3, 2013.

MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ed. 24º, Tecnos, Madrid, 2013, pág. 117.

Informe recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2004-2014, Ministerio de hacienda.

PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, edición 24º, Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2014.

TEIXIDOR MARTÍNEZ, Neus: *Las implicaciones de la ley 13/2015 en la clasificación catastral del suelo, ¿fin del conflicto?*, RCYT. Normacef, núm. 409, Abril 2017.

B. Páginas web.

<http://www.boe.es/>

<http://www.laley.es/>

<http://www.noticias.jurídicas.com/>

<http://www.elderecho.com/>

<http://www.aranzadidigital.es/>

<http://www.tribunalconstitucional.es/>

<http://www.congreso.es/>

<http://www.poderjudicial.es/>

<http://www.minhfp.gob.es/>

<http://www.catastro.minhap.es/>



VIII. ANEXO JURISPRUDENCIAL.

A. Sentencias Tribunal Constitucional.

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 16 de febrero de 2017, nº 26/2017 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 19 de julio de 2000, nº 194/2000 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 14 de febrero de 2000, nº46/2000 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 16 de diciembre de 1999, nº 233/1999 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 28 de octubre de 1997, nº 182/1997 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 13 de noviembre de 1995, nº 164/1995 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 19 de julio de 1994, nº 194/2000 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 14 de julio de 1994, nº 214/1994 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 7 de junio de 1993, nº 186/1993 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 11 de diciembre de 1992, nº 221/1992 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 4 de octubre de 1990, nº 150/1990 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2a, de 21 de diciembre de 1988, nº 254/1988 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2a, de 21 de diciembre de 1988, nº 254/1988 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 1a, de 26 de noviembre de 1984, nº 110/1984 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Auto Tribunal Constitucional, sección 4a, de 11 de abril de 1984, nº 230/1985 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sección 4a, de 14 de julio de 1982, nº 49/1982 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 20 de julio de 1981, nº 27/1981 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

B. Sentencias Tribunal Supremo y otros órganos jurisdiccionales.

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3a, 24 de noviembre de 2015, nº Roj: STS 4876/2015 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3, sección 2a, 30 de mayo de 2014, nº Rec. 2362/2013 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3a, 29 de marzo de 2012, nº Roj: STS 2002/2012 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3a, sección 2ª, 25 de febrero de 2010, nº Roj: STS 1031/2010, (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3a, sección 2o, de 19 octubre 2009, nº Roj: STS 7073/2009 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3a, 25 de octubre de 2004, nº Rec. 8145/1999 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3a, 23 de enero de 2004, nº Rec. 30/2003 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3a, de 27 de febrero de 1990, nº Roj: STS 2183 /1990 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3a, 30 de mayo de 1985, nº Roj: STS 3192/1985 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3a, 18 de septiembre de 1985, nº Roj: STS 4616/1985 (<http://www.elderecho.com>).

Tras la conclusión de mi Trabajo de Fin de Master me gustaría dedicar una especial mención y mostrar mi más profundo agradecimiento a Alicia López Pérez y a Manuel Esclapez Escudero por darme la oportunidad de crecer y desarrollarme como profesional, ya que sin su apoyo este trabajo no habría sido posible.

