



## SUPUESTO PRÁCTICO N.-11

Resuelva los siguientes supuestos prácticos relacionados con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

**PREGUNTA 1.- ¿Los parques eólicos y las centrales de energía solar son bienes de categoría especial?**

### LECTURAS RECOMENDADAS:

- GONZALO MIGUELÁÑEZ, J. (2007): *El IBI de las grandes infraestructuras hidráulicas*, en Editorial Thomson Aranzadi.
- (2009): *La consolidación jurídica de los BICES.- Comentarios en relación a la sentencia dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación directo interpuesto por UNESA contra el RD 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla la Ley del Catastro inmobiliario y en especial contra la regulación de los BICES.*
- RUBIO DE URQUÍA, J.I. (2007): *Algo más sobre los BICES*, en *Revista de Tributos Locales* Nº 72. Editorial REGRESA.

## SOLUCIÓN

La cuestión se concreta en determinar si procede considerar únicamente incluidos como bienes inmuebles de características especiales (BICES) los bienes destinados a producción de energía eléctrica acogidos al régimen general u ordinario de producción de energía eléctrica, o si, por el contrario, también forman parte de esta categoría los bienes de producción de energía eléctrica de régimen especial, en particular, los parques eólicos y las centrales de energía solar.

La Ley 48/2002 introduce una nueva clasificación de los inmuebles a efectos catastrales, diferenciado entre bienes urbanos, rústicos y de características especiales. Estos últimos se definían en el apartado 7 del art. 2 de la Ley 48/2002 (actual art. 8 del TRLCI) que señalaba que “1. *Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.* 2. *Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos en los siguientes grupos:*

- a. *Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.*
- b. *Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.*
- c. *Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.*
- d. *Los aeropuertos y puertos comerciales”.*



Este precepto contiene, de un lado, un concepto descriptivo de los BICES (apartado primero) y, de otro, una enumeración y clasificación en cuatro grupos, que debe reputarse “*numerus clausus*”, dado que como ha señalado el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de mayo de 2007 ningún inmueble que no se encuentre incluido en el apartado segundo, podrá aspirar a recibir la denominación de bien de “características especiales”.

La implantación de esta categoría de bienes a efectos catastrales por la citada Ley 48/2002 ha resultado ciertamente controvertida. Sin embargo, conviene recordar que el Tribunal Supremo, entre otras, en las sentencias de 12 de enero, de 15 de enero de 2007 y de 12 de octubre de 2008, han defendido la legalidad de esta categoría de bienes y también han entendido que no existen razones suficientes para considerar la posibilidad de plantear la inconstitucionalidad de las disposiciones reguladoras de los bienes inmuebles de características especiales.

En lo que aquí interesa, que es determinar si los parques eólicos y las centrales de energía solar son bienes de categoría especial, el art. 23.2 Grupo A) del RD 417/2006, de 7 de abril, en su redacción originaria determinaba que “*integran en este grupo los siguientes bienes inmuebles: A.1. Los destinados a la producción de energía eléctrica que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico, deban estar incluidos en el régimen ordinario. No obstante, los bienes inmuebles destinados a la producción de energía hidroeléctrica sólo se integrarán en este grupo cuando, no estando incluidos en el Grupo B, superen los 10mW de potencia instalada. En este último supuesto, también formarán parte del inmueble los canales, tuberías de transporte u otras conducciones que se sitúen fuera de las parcelas, incluido el embalse o azud, y que sean necesarias para el desarrollo de la actividad de obtención o producción de energía hidroeléctrica. A2. Los destinados a la producción de gas, entendiéndose incluida en ésta, tanto la extracción del yacimiento como la regasificación, o actividad de transformación del elemento líquido en gaseoso, así como la licuefacción, siempre que éstas actividades se destinen principalmente al suministro final a terceros por canalización. A3. Los destinados al refinado del petróleo. A4. Las centrales nucleares*”. Esta redacción fue recurrida por la Federación Gallega de Municipios y Provincias (FEGAMP) por entender que no procedía considerar únicamente incluidos como BICES los bienes destinados a producción de energía eléctrica acogidos al régimen general de producción de energía eléctrica y que la exclusión de esta categoría a las centrales o parques eólicos constituía una evidente discriminación legal. El Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de mayo de 2007 ha concluido que la distinción entre régimen ordinario y especial de producción de energía eléctrica, contenida en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, no resulta de aplicación para la calificación de determinados bienes como de características especiales, si ello se hace por vía reglamentaria, por lo que declaró la nulidad de pleno derecho del art. 23.2 del RD 417/2006, de 7 de abril, por el que se integra en el Grupo A, de los bienes inmuebles de características especiales, con la identificación A.1, a “*los destinados a la producción de energía eléctrica*” en cuanto al inciso que señalaba “*que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario*”.



En consecuencia, los parques eólicos y otras instalaciones de producción de energía eléctrica alternativa también tienen la consideración de BICES, siempre que en las mismas concurren los requisitos establecidos en el art. 8.1 del TRLCI.

Por lo que se refiere a la valoración de los bienes de características especiales, conviene recordar que el citado art. 8 del TRLCI ha sido objeto de una reciente modificación por la D.A. séptima de la Ley 16/2007, de 4 de julio, que ha incorporado un nuevo apartado tercero en el citado artículo con la siguiente redacción: “3. A efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas” y que el RD 1465/2007, de 2 de noviembre aprueba las normas técnicas de valoración catastral de estos bienes.

En particular, en relación con los parques eólicos y centrales de energía solar, en el BOE de 25 de julio de 2008 se ha publicado la resolución de la Dirección General del Catastro avocando la facultad de aprobación de las ponencias de valores especiales que había delegado en los Consejos Territoriales de la Propiedad Inmobiliaria en Resolución de 26 de octubre de 2007, “en lo que afecta a los parques eólicos y centrales de energía solar que no exceden del ámbito territorial del respectivo Consejo”; y en el mismo Diario Oficial de 30 de septiembre de 2008 se insertó anuncio de la citada Dirección General publicando su resolución de 26 del citado mes de septiembre por la que se aprobaban las ponencias de valores especiales correspondientes a: Grupo A 1. Producción de Electricidad: Parques Eólicos y Centrales de Energía Solar, señalando que ello suponía la iniciación del procedimiento de determinación del valor catastral de los citados inmuebles y que las indicadas ponencias de valores especiales se encontraban expuestas al público en la propia Dirección General del Catastro.

En relación con estas valoraciones catastrales el Tribunal Económico-Administrativo Central en sendas resoluciones de 14 y 28 de abril de 2009 mantiene que “una vez establecida por el Tribunal Supremo la concurrencia, por imperativo legal, de la condición de bienes inmuebles de características especiales en los parques eólicos que constituyan un conjunto complejo y unitario de uso especializado, la Dirección General del Catastro hubo de dar cumplimiento también respecto de dichos parques eólicos a la obligación legal de elaborar la Ponencia especial de valores, sin que para ello tuviera que esperar, como sostiene la reclamante, a una hipotética modificación del Real Decreto 1464/2007, en primer lugar porque el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario es directamente aplicable y obliga, como las restantes normas en vigor, tanto a la Administración como al administrado, sin olvidar que el ejercicio de la potestad reglamentaria es ajena a la competencia de la Dirección General del Catastro; por otra parte aunque el Real Decreto 1464/2007 no contuviera normas específicas sobre los parques eólicos, sí cabía aplicar las normas generales en él establecidas, como se ha efectuado; las consideraciones que acaban de reseñarse se recogen en la Ponencia indirectamente impugnada, bajo el título “Justificación de la redacción de la Ponencia” y constituyen la motivación última de su aprobación, tal y como se adelantó”.



**Conclusión:** En definitiva, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias comentadas, existe un fundamento objetivo y razonable para defender esta categoría de bienes inmuebles de características especiales y, en particular, considerar a los parques eólicos y las centrales de energía solar como BICES en los términos establecidos en el art. 8 del TRLCI.

## **PREGUNTA 2.- ¿Están sujetas al IBI las autovías con “peaje en la sombra”?**

### **LECTURAS RECOMENDADAS:**

- GUILLÉN OLCINA, A. (2009): *La sujeción al IBI de naturaleza urbana de las autovías ejecutadas bajo el denominado “peaje en la sombra”, en Revista Tributos Locales N.-87. Editorial REGRESA.*
- RUBIO DE URQUÍA, J.I. (2009): *El “peaje en la sombra” ensombrece aún más el panorama de los BICES, en Revista Tributos Locales N.-86. Editorial REGRESA.*
- ZOZAYA MIGUÉLIZ, E. (2009): *Las autovías financiadas mediante “peaje en la sombra” no tienen carácter gratuito a efectos del IBI, en Revista Aranzadi Doctrinal N.-2/2009 (Fichas de Jurisprudencia).*

## **SOLUCIÓN**

El TRLRHL, tras la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, establecía en el art. 61.5 a) del TRLRHL que no estaban sujetas al impuesto *“las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes de dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito”* La cuestión que se plantea es si en estos supuestos de “peaje en la sombra” se cumple el requisito de la gratuidad para que la autovía no esté sujeta al impuesto. Es decir, procede determinar si el término gratuito ha de quedar referido necesariamente al aprovechamiento del bien, siendo irrelevante que la Administración subvencione a la concesionaria para la explotación de la autovía o si, por el contrario, la existencia de una concesión administrativa a una empresa elimina la gratuidad. Se trata de resolver si el hecho de que los usuarios del servicio no paguen directamente por el uso de la autovía no implica que el aprovechamiento sea gratuito ya que se trata de un “peaje en la sombra” en la que la Administración abona al concesionario en concepto de subvención una cantidad calculada en función del número de vehículos-kilómetros recorridos en la carretera objeto de concesión. Sobre esta cuestión la Audiencia Nacional en la sentencia de 2 de diciembre de 2008 ha señalado que *“dado que la concesión se ha otorgado a una empresa mercantil con un legítimo ánimo de lucro y que recibe de la Administración una subvención en la que una parte está prevista para el beneficio esperado no puede calificarse dicho aprovechamiento de gratuito”*. Apoya esta posición en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2006 que ha establecido que *“no puede considerarse, aun dando por supuesto que el embalse pueda formar parte del dominio público hidráulico, que su aprovechamiento sea gratuito, pues el hecho de la existencia de tal concesión, a favor de una entidad privada con ánimo de lucro, que explota, como beneficiada en exclusiva, el embalse de autos, elimina toda posibilidad de gratuidad”*.



**Conclusión:** La sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2008 que acabamos de comentar concluye que las autovías financiadas mediante “peaje en la sombra” no tienen carácter gratuito a efectos del IBI. Ahora bien, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica ha modificado el art. art. 61.5 a) del TRLRHL y ha establecido que “las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito *para los usuarios*”. Esta modificación legal plasma el criterio doctrinal de la DGT (CV 2358-09 de 22 de octubre de 2009) en virtud del cual, el requisito de aprovechamiento público y gratuito se refiere a “los usuarios” de la carretera, que como acabamos de exponer era contrario a la interpretación que de este precepto había realizado la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2008.

Con la redacción vigente del art. 61.5 a) del TRLRHL únicamente no tendrá carácter gratuito, y por lo tanto estará sujeto al impuesto, el aprovechamiento de autopistas, carreteras y túneles cuando, en cualquiera de ellos, se encuentre autorizado el establecimiento de peaje a cargo de los usuarios, de acuerdo con la legislación sectorial y, por lo tanto, las autovías con “peaje en la sombra”, tras la modificación operada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, no están sujetas al IBI.

### **PREGUNTA 3.- ¿Se pueden impugnar los valores catastrales a través de la impugnación de las liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles?**

#### **LECTURAS RECOMENDADAS:**

- *ÁLVAREZ VILLAZÓN, J. C. (2004): La impugnación de los valores catastrales y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en Revista Tributos Locales N.º 39. Editorial REGRESA.*
- *JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2006): La notificación del valor catastral, en Revista Tributos Locales N.º. 61. Editorial REGRESA.*
- *FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2008): Los valores catastrales. Su determinación y su impugnación, en Régimen Jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales. Estudios de Derecho Judicial n.- 126. Consejero General del Poder Judicial. Escuela Judicial.*
- *ZORNOZA PÉREZ, J. (2003): Procedimiento de revisión de los actos tributarios en la nueva normativa, en Seminario “La nueva Ley General Tributaria y su incidencia en la Hacienda Local”. Agencia Tributaria Municipal del Ayuntamiento de Madrid.*





## SOLUCIÓN

Con carácter preliminar resulta necesario partir de la configuración del Impuesto sobre Bienes Inmuebles como un tributo de gestión compartida por la Hacienda Estatal y la Hacienda Local, correspondiendo a la primera la fijación de los valores catastrales de los inmuebles, es decir, la base imponible del impuesto, y a la segunda su liquidación y recaudación.

El Tribunal Supremo, entre otras, con el propósito de poner cierto orden en el procedimiento de exacción del IBI y de sus vías impugnadoras ha reiterado las siguientes premisas de carácter general:

*“Primera. El procedimiento administrativo de exacción, en su integridad, debe ser secuencial, es decir, como una serie o sucesión de actos administrativos, que si han sido correctamente notificados y no recurridos en plazo por los interesados, devienen «in suo ordine» en firmes y consentidos, por tanto irrecurribles con ocasión de la impugnación de actos posteriores.*

*Segunda. Si con ocasión de la impugnación de la liquidación, por infracción de las normas que rigen la gestión tributaria, el recurrente aprecia que no se le han notificado correctamente los actos de gestión catastral, es decir que no son firmes, ni consentidos, deberá iniciarse la vía impugnatoria propia de estos actos o sea el correspondiente recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa.*

*Tercera. Es menester respetar rigurosamente el procedimiento de exacción y las distintas vías impugnatorias, y por ende, las competencias de los distintos órganos administrativos y jurisdiccionales, que intervienen”.*

Con base a esta interpretación jurisprudencial es criterio constante, entre otras, en la sentencia del TSJ de Madrid de 8 de febrero de 2001 y la sentencia del TSJ de Murcia de 12 de mayo de 2000 que si la liquidación tributaria del impuesto se ajusta a la valoración catastral realizada por la Gerencia Regional del Catastro, el recurrente, con ocasión de la notificación de la liquidación, no podrá oponerse a la base imponible del impuesto, en tanto la misma no sea anulada o suspendida, es decir, los Ayuntamientos carecen de libertad para apartarse de los valores catastrales mientras éstos no sean sustituidos por otros mediante resolución firme.

En este sentido, el art. 77.4 del TRLRHL dispone que *“no será necesaria la notificación individual de las liquidaciones tributarias en los supuestos, en que, de conformidad con los artículos 65 y siguientes de esta Ley, se hayan practicado previamente las notificaciones del valor catastral y base liquidable previstas en los procedimientos de valoración colectiva. Una vez transcurrido el plazo de impugnación previsto en las citadas notificaciones sin que se hayan utilizado los recursos pertinentes, se entenderán consentidas y firmes las bases imponible y liquidable notificadas, sin que puedan ser objeto de nueva impugnación al procederse a la exacción anual del impuesto”.*



Ahora bien, como también mantiene reiteradamente el Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 13 de julio de 2000 la correcta notificación individual de los valores catastrales por parte del Órgano competente de la Administración General del Estado es un requisito que, por constituir una garantía tributaria, condiciona la validez de las liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que han de practicar los Ayuntamientos. En la misma línea, en la sentencia de 17 de septiembre de 2003 subraya que en aquellos casos en que no hubo notificación previa de los valores catastrales, porque no hubo notificación previa de los valores catastrales, resulta forzoso permitir la impugnación del valor catastral en el momento en que se notifica la liquidación correspondiente.

De esta forma, los órganos jurisdiccionales han admitido la posibilidad de que los recurrentes puedan atacar los valores catastrales al notificarles las liquidaciones del IBI, en los supuestos en los que los actos de asignación individualizada de los valores catastrales no hubieran sido debidamente notificados a los sujetos pasivos. Así, entre otras, la sentencia del TSJ de Andalucía de 22 de diciembre de 1993 y la sentencia del TSJ de Extremadura de 19 de febrero de 1997, resuelven la anulación de las liquidaciones remitiendo las actuaciones al momento de la notificación de los valores catastrales. En estos casos, no puede dejarse en situación de indefensión a aquellos contribuyentes a los que no les fue notificado previamente el valor catastral de sus inmuebles, y alegar posteriormente que ha de aceptarse la base imponible por no haber recurrido previamente el valor que la constituye (FERNÁNDEZ JUNQUERA, 2008). La doctrina también ha puesto de manifiesto que el principal problema que plantea esta cuestión es determinar a qué instancia debe plantearse el recurso. Una solución pasa por plantear el recurso ante la Administración local que aprueba la liquidación, otra opción pasa por la interposición de dos recursos (contra la liquidación ante el Ayuntamiento correspondiente y contra el valor catastral ante la Gerencia Regional correspondiente). La solución más razonable es que el recurso se interponga ante la Administración Local, que ha sido la Administración que ha dictado el acto, y que ésta remita las actuaciones a la Administración del Estado para su resolución (ÁLVAREZ VILLAZÓN, 2004).

Por último, conviene recordar que el art. 12.4 del TRLCI dispone que *“los actos (resultantes de los procedimientos de incorporación catastral) son susceptibles de ser revisados en los términos establecidos en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que la interposición de la reclamación económico-administrativa suspenda su ejecutoriedad, salvo que excepcionalmente sea acordada la suspensión por el tribunal económico-administrativo competente, cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, ordenando, en su caso, la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada”*. Y que el art. 224.1, último párrafo, de la vigente LGT, al tratar de la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición establece que *“si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en material censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”*.



De la aplicación concordada de estos preceptos se deduce que las liquidaciones a practicar por la Administración local no pueden depender en cuanto a su ejecutividad de la pendencia de recursos relativos al régimen catastral, sin perjuicio de que si la resolución que se dicte en materia catastral afecta al resultado de la liquidación ingresada, la Administración local deba realizar la correspondiente devolución de ingresos (ZORNOZA PÉREZ, 2003).

Conclusión: Si la liquidación tributaria del impuesto se ajusta a la valoración catastral realizada por la Gerencia Regional del Catastro, el recurrente, con ocasión de la notificación de la liquidación, no podrá oponerse a la base imponible del impuesto, es decir, los Ayuntamientos carecen de libertad para apartarse de los valores catastrales mientras no sean sustituidos por otros mediante resolución firme. Ahora bien, excepcionalmente, los órganos jurisdiccionales admiten la posibilidad de que los recurrentes puedan atacar los valores catastrales al notificarles las liquidaciones del IBI, en los supuestos en los que los actos de asignación individualizada de los valores catastrales no hubieran sido debidamente notificados a los sujetos pasivos.