

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEXTA Secretaría de D. VÍCTOR GALLARDO SÁNCHEZ

SENTENCIA N^o:

Fecha de Deliberación: 09/02/2010
Fecha Sentencia: 10/02/2010
Núm. de Recurso: 0000397/2008
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: 04958/2008
Materia Recurso: IMPUESTOS SOBRE BIENES INMUEBLES
Recursos Acumulados:
Fecha Casación:
Ponente Ilma. Sra. : D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Demandante: ENDESA GENERACION, S.A.
Procurador: D. JOSE GUERRERO TRAMOYERES
Letrado:
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Codemandado: AYUNTAMIENTO DE MONTANUY (HUESCA)

Abogado Del Estado

Resolución de la Sentencia: DESESTIMATORIA

Breve Resumen de la Sentencia:

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES. PONENCIA ESPECIAL DE VALORES DE LAS PRESAS Y EMBALSES DE BASERCA Y LLAUSET Y LOS SALTOS DE AGUA DE BASERCA Y MORALETS

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000397/2008
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04958/2008
Demandante: ENDESA GENERACION, S.A.
Procurador: D. JOSE GUERRERO TRAMOYERES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Codemandado: AYUNTAMIENTO DE MONTANUY (HUESCA)
Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

SENTENCIA N^o:

Ilma. Sra. Presidente:
D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:
D^a. MERCEDES PEDRAZ CALVO
D. JOSÉ MARÍA DEL RIEGO VALLEDOR
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a diez de febrero de dos mil diez.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo num. 397/2008 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador D. José Guerrero Tramoyeres, en nombre y representación de **ENDESA GENERACION, S.A.**, contra Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central el día 24 de septiembre de 2008, sobre **Impuesto sobre Bienes Inmuebles**; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado; siendo codemandado el

Ayuntamiento de Montanuy (Huesca) y actuando en su nombre y representación el Procurador D.Francisco Manuel Velasco -Muñoz Cuellar.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. La parte actora interpuso, en fecha 24 de octubre de 2008, este recurso respecto del primero de los actos administrativos antes aludidos; admitido a trámite y reclamado el expediente se le dio traslado para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"PRIMERO: Que, teniendo por presentado este escrito junto con sus copias y los documentos anexos, se sirva admitirlos y, previos los trámites procesales oportunos, en su día dicte Sentencia por la cual reconozca y declare la nulidad de la Ponencia de Valores Especial recurrida, que se refiere a los saltos de agua y azules de Senet y Bono, por no ser ajustada a derecho.

SEGUNDO: Que reconozca y declare asimismo la nulidad de pleno derecho del RD 1464/2007 y la ORDEN HAC/3521/2003 citados, por los motivos de ilegalidad e inconstitucionalidad que se han puesto de manifiesto y se han acreditado a lo largo del presente escrito de demanda."

2. De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que por presentado este escrito, en tiempo y forma, se sirva admitirlo, tenga por contestada la demanda de ENDESA GENERACION, S.A. y previos los trámites legales, dicte en su día sentencia por la que se desestime la demanda, declarando ajustada a derecho la Resolución recurrida, con expresa imposición de costas a la recurrente, habida cuenta de su temeridad manifiesta en las constantes y continuas impugnaciones contra el IBI de los BICES ante todos los Tribunales del Estado y del sacrificio de los titulares del tributo, pequeños municipios que se ven abocados a pleitos sobre cuestiones que el Alto Tribunal ha pacificado en numerosísimas sentencias, causando claros perjuicios al tener que mantener, incluso, una asociación sectorial con costes jurídicos inevitables."

3. El Ayuntamiento codemandado, con fecha 14 de julio de 2009, presentó contestación a la demanda en la que terminó suplicando: *"Que por presentado este escrito, en tiempo y forma, se sirva admitirlo, tenga por contestada la demanda de Endesa Generación, S.A., y previos los trámites legales, dicte en su día sentencia por la que se desestime la demanda, declarando ajustada a derecho la Resolución recurrida, con expresa imposición de costas a la recurrente, habida cuenta de su temeridad manifiesta en las constantes y continuas impugnaciones contra el IBI de los BICES ante todos los Tribunales del Estado y del sacrificio de*

los titulares del tributo, pequeños municipios que se ven abocados a pleitos sobre cuestiones que el Alto Tribunal ha pacificado en numerosísimas sentencias, causando claros perjuicios al tener que mantener, incluso, una asociación sectorial con costes jurídicos inevitables."

4. Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, la Sala dictó auto con fecha 16 de julio de 2009, celebrándose la misma, con el resultado obrante en autos; tras lo cual presentaron escritos de conclusiones, con el resultado obrante en autos; a continuación quedaron los autos pendientes de señalamiento; y, finalmente, mediante providencia de 21 de enero de 2010 se señaló para votación y fallo el día 9 de febrero de 2010, en que efectivamente se deliberó y votó.

5. En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido **Ponente la Ilma. Sra. D^a María Asunción Salvo Tambo, Presidente de la Sección.**

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 24 de septiembre de 2008 (R.G. 3143-08), por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por la hoy actora, Endesa Generación, S.A., contra la **Ponencia de Valores Especial** de las presas y embalses de Baserca y Llauset y los saltos de agua de Baserca y Moralets

La resolución impugnada tiene como antecedente la publicación en el Boletín Oficial del Estado de 24 de noviembre de 2007, del anuncio de apertura del trámite de audiencia previa correspondiente al procedimiento de aprobación de varias Ponencias de Valores Especiales de ámbito supraautonómico, entre ellas la Ponencia de Valores aquí cuestionada.

En el Boletín Oficial del Estado de 22 de diciembre de 2007, se publicó el anuncio del Acuerdo de fecha 20 de diciembre de 2007, adoptado por la Dirección General del Catastro, por el cual se aprobaron dichas Ponencias y entre ellas la Ponencia de los Saltos de Agua y Azudes de Senet y Bono.

Disconforme con la citada Ponencia, el 30 de enero de 2008, la hoy actora presentó la referida reclamación que fue íntegramente desestimada mediante la resolución que constituye el objeto de la presente impugnación.

2. La recurrente fundamenta su recurso en los siguientes motivos:

a) En la insuficiente motivación de la Ponencia impugnada.

- b) En la inconstitucionalidad de los criterios legales establecidos para la valoración catastral de los BICES.
- c) En la inconstitucionalidad de la remisión a la norma reglamentaria para la integración de los criterios de valoración catastral de los BICES.
- d) En la inconstitucionalidad del valor de mercado de los inmuebles como límite del valor catastral de los BICES.
- e) En la inconstitucionalidad e la inclusión de la maquinaria en el valor catastral de los BICES.
- f) En la disconformidad con el ordenamiento jurídico de las normas técnicas de valoración específicamente dictadas para los BICES (Real Decreto 1464/2007).
- g) En la disconformidad con el ordenamiento jurídico del coeficiente de referencia al mercado RM (Orden HAC/3521/2003).
- h) En la disconformidad con el ordenamiento jurídico de la Ponencia de Valores impugnada; e
- i) En que los módulos valorativos que se declaran aplicables no son los correctos.

El Abogado del Estado y el Ayuntamiento codemandado contestan todas y cada una de las alegaciones actoras, con remisión a diversas sentencias sobre cuestiones relativas a las Ponencias de Valores de los BICES, similares, e incluso idénticas en el mayor de los casos, a las que se plantean en el presente recurso.

Vienen a reiterar los argumentos del Tribunal Económico Administrativo Central, insistiendo en que las ponencias como la cuestionada han sido validadas en anteriores sentencias tanto del Tribunal Supremo (STS de 26 de julio de 2005; de 20 de enero de 2004, entre otras) así como de esta Audiencia Nacional (así, en sentencias de 19 de octubre de 2009, 4 de noviembre de 2009 y 17 de diciembre de 2009) a cuya fundamentación se remiten.

3. Con carácter previo hay que señalar que el recurso se centra en la inconstitucionalidad de la Ley del Catastro Inmobiliario 48/02 y en la ilegalidad del Reglamento R.D. 1464/2007, planteadas ambas en términos generales y abstractos, sin realizar alegación alguna que ponga en relación tales cuestiones con la Ponencia Especial de los saltos de agua y azudes de Senet y Bono a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que es el acto administrativo que se encuentra en el origen del presente recurso.

Igualmente hay que recordar con carácter previo los precedentes jurisprudenciales en esta concreta materia: en relación con la alegada inconstitucionalidad de la ley del catastro, se ha dictado sentencia por el Tribunal

Supremo el 15 de enero de 2007 en el recurso de casación num. 4376/2004 en la que se cita la sentencia dictada el día 12 de Enero de 2007, (recurso de casación 1236/05) y el razonamiento que entonces se formuló para rechazar la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad:

"CUARTO.- No obstante el brillante esfuerzo argumental que realiza la recurrente en defensa de su recurso, la Sala entiende que no existen razones suficientes para considerar la posibilidad de plantear la inconstitucionalidad de las disposiciones contenidas en las leyes 48/2002, de 23 de Diciembre, del Catastro Inmobiliario, y 51/2002, de 27 de Diciembre, de reforma 39/1988, de 28 de Diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que se refieren a los bienes de características especiales.

Debemos comenzar recordando que aunque la Ley 51/02 recoge la existencia de tres clases de bienes, los rústicos, los urbanos y los de características especiales, frente a la antigua definición de los bienes inmuebles establecida en los artículos 62 y 63 del texto anterior a la reforma, que sólo se refería a los bienes urbanos y a los de naturaleza rústica, remitiéndose, por otra parte, a las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario para la definición del objeto del hecho imponible, la categoría de los bienes de características especiales no era en realidad novedosa, pues el Real Decreto 1020/93, de 25 de Junio, por el que se aprobaban las Normas Técnicas de Valoración y el Cuadro-Marco de valores del Suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, ya se refería a aquellos inmuebles cuyas características especiales impedían su valoración de acuerdo con el procedimiento establecido con carácter general en las Normas Técnicas, estableciendo el art. 3 que "en el caso de inmuebles que excedan del ámbito territorial de un municipio cuyas características especiales impidan su valoración de acuerdo con el procedimiento establecido con carácter general en las normas técnicas incluidas en el anexo del presente Real Decreto, se individualizará en la ponencia de valores el procedimiento específico para su valoración, concretándose los inmuebles a los que dicho procedimiento será de aplicación."

Además, la singularidad de estos bienes, fue reconocida también por el propio Catastro, al dictar diversas Circulares estableciendo una metodología en relación a la valoración catastral de determinados bienes, por su especificidad.

Tampoco cabe olvidar que sobre algunos bienes que ahora se denominan de características especiales surgieron dudas doctrinales y jurisprudenciales sobre la sujeción o no al IBI, y sobre la aplicación o no a los mismos de coeficientes correctores distintos de los establecidos con carácter general. Así, en relación a las centrales hidroeléctricas, se discutió, por un lado, si debían considerarse bienes urbanos o rústicos, y, por otro, si era necesario distinguir entre construcción y lecho del embalse, siendo diversos los pronunciamientos jurisprudenciales, que reconocen la singularidad de estos bienes (sentencia de esta Sala de 15 de Enero de 1998, seguida por las posteriores de 21 de Enero de 1999, 14 de Febrero de 2002, 21 de Diciembre de 2003, entre otras muchas).

En torno a las centrales nucleares se dudaba si debían considerarse máquinas o instalaciones industriales, para su sujeción al IBI. Asimismo, en relación con las autopistas se cuestionó si las áreas de servicio y las calzadas laterales podían o no incluirse en la valoración.

No es de extrañar, con estos antecedentes, que el legislador, al introducir en la Ley 51/2002 la categoría cuestionada, pretendiese clarificar la situación catastral y tributaria de estos bienes, no pudiendo sostenerse en rigor que sólo quepan dos

categorías de bienes, rústicos o urbanos, cuando es evidente que, a efectos catastrales, hay bienes que no reúnen las características de los urbanos o rústicos, lo que hace viable la nueva categoría, para encuadrar en ella a los bienes singulares que detalla. "

La sentencia analiza igualmente la conformidad a derecho de la opción del legislador al seleccionar un grupo de bienes *"distinguiéndolos de los restantes bienes urbanos o rústicos, al estar revestidos de una especial caracterización, bien por su implicación en sectores estratégicos, como es el caso de los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado de petróleo, centrales nucleares, presas, saltos de agua y embalses, bien por su adscripción a un servicio público básico como el transporte, autopistas, carreteras y túneles de peaje, aeropuertos y puertos comerciales, sin que ello contravenga el principio de igualdad, al encontramos ante supuestos de hecho disímiles.*

El Informe para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales de 3 de Julio de 2002 aclara y justifica el motivo de creación de esta nueva categoría, señalando que esta nueva modalidad de bien inmueble "puede contribuir a que los bienes que en ellos se incluyan puedan, no sólo estar más adecuadamente valorados, atendiendo a su especificidad, sino también que, teniendo en cuenta la naturaleza de los mismos, es posible aplicarles tipos impositivos diferenciados, revisiones catastrales con periodicidad adecuada y no necesariamente coincidentes con la del resto de los bienes inmuebles, así como un régimen especial de reducción de la base imponible o la no aplicación del mismo." Y concluye: "En conclusión, en el presente caso, pese a los argumentos de la recurrente, existe un fundamento objetivo y razonable por existir situaciones diversas que justifican la desigualdad."

En igual sentido se pronunció la sentencia de 15 de enero de 2007 dictada en el recurso de casación 10607/2004 y la citada por ambas sentencias de 12 de enero de 2007 dictada en el recurso de casación 1236/05.

La ASOCIACION ESPAÑOLA DE LA INDUSTRIA ELECTRICA interpuso ante el Tribunal Supremo un recurso contra el Real Decreto 417/2006 de 7 de abril por el que se desarrolla el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo. Se impugnaba expresamente los arts. 20 y 23 del mismo que desarrollan el régimen específico de los BICES.

En esta sentencia el Alto Tribunal analiza la alegación de desigualdad de trato para supuestos de igualdad fáctica desestimándola. Desestima igualmente la alegación de vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria respecto de elementos esenciales del tributo.

Previamente, en la sentencia de 30 de mayo de 2007 (recurso 38/2006) interpuesto por **LA FEDERACION GALLEGA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS (FEGAMP)**, contra el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, el Alto Tribunal estimó en parte el recurso y declaró nulo de pleno derecho el siguiente inciso del artículo 23.2. Grupo A. A.1. de Real Decreto 417/2006, de 7 de abril: *"que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deben estar incluidos en el régimen ordinario"*.

Finalmente, es relevante citar, como precedente jurisprudencial a tener en cuenta, la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en el recurso 3788/2006 el día dieciséis de febrero de dos mil nueve, interpuesto por la ASOCIACION ESPAÑOLA DE LA INDUSTRIA ELECTRICA (UNESA), contra la sentencia dictada, con fecha 28 de abril de 2006, por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, (Sección Sexta), de la Audiencia Nacional en el recurso 69/2004, sobre Orden del Ministerio de Hacienda HAC/3521/2003, de 12 de diciembre, por la que se fija el coeficiente de referencia al mercado (RM) para los bienes inmuebles de características especiales.

En este recurso se había alegado igualmente la infracción de los arts. 14 y 31 de la Constitución sobre la base de que la creación de la figura de los "bienes de características especiales" infringe el principio de igualdad consagrado en el art. 14 de la Constitución, así como el principio de capacidad económica y de reserva de ley en materia tributaria (art. 31 de la Constitución). El principio de igualdad porque "se prohíbe la aplicación a los bienes de características especiales de la reducción de la base imponible del IBI, así como porque se establece un tipo de gravamen mucho más gravoso que el aplicable a los bienes rústicos y urbanos, y el principio de capacidad económica porque los criterios de valoración catastral constituidos por la aptitud del inmueble para la producción, y por el coste de la ejecución material de las construcciones, no resultan adecuados para dicha valoración y no se adaptan a las características propias y específicas de dicho inmuebles de características especiales".

Se alega la disconformidad de la Orden HAC/3521/2003 con el ordenamiento jurídico y particularmente con la Ley del Catastro Inmobiliario, porque la Orden "rebasaba la habilitación reglamentaria al Ministro de Hacienda prevista en el art. 23.3 de la ley del Catastro Inmobiliario, norma en la que se pretende amparar la Orden impugnada, que no le da cobertura para establecer y determinar la aplicación del coeficiente RM, que de por sí es propio del anterior régimen de valoración catastral de los bienes urbanos, a los valores individualizados de los "bienes de características especiales". El régimen reglamentario previsto en el art. 23.3 de la LCI no se ha desarrollado sino que mediante la Orden HAC/3521/2003 se pretende suplir este desarrollo aplicando un régimen de valoración catastral no previsto para esta situación, lo que resulta claramente contrario al Ordenamiento jurídico".

La primera alegación fue desestimada con fundamento en lo resuelto en la sentencia de 12 de enero de 2007 (recurso de casación num. 1236/2005) ampliando el razonamiento el Alto Tribunal para indicar que:

"El régimen especial del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aplicables a los bienes de características especiales no infringe tampoco el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31 de la Constitución.

El art. 73 de la Ley de Reforma de las Haciendas Locales de 2002 establece para los bienes inmuebles urbanos un tipo de gravamen que oscila entre el 0,40 y el 1,10 % de la cuota íntegra del impuesto, y para los rústicos entre el 0,3 y el 0,90 %, mientras que para los bienes de características especiales se establece un tipo de gravamen que oscila entre el 0,40 y el 1,3 % de esa misma cuota. Esa mayor carga tributaria no carece de fundamento justificado y racional, por la trascendencia de estos bienes, su afección a poblaciones o por revelar una mayor capacidad económica en el sujeto pasivo, no debiendo olvidarse, por otro lado, la voluntad del

legislador, quien, en la Exposición de Motivos de la Ley 51/02, expresó que el conjunto de modificaciones tenía como finalidad, por una parte, mantener y fortalecer la garantía del principio de suficiencia financiera de las entidades locales proclamado en la Constitución y, por otra parte, incrementar la autonomía municipal en el ámbito de los tributos locales, de manera que los Ayuntamientos dispongan de una mayor capacidad y margen de decisión, dentro de los límites legalmente definitivos, en materias como la aplicación de los tipos impositivos o de los incentivos fiscales".

4. El primer motivo de recurso se fundamenta en la insuficiente motivación de la valoración catastral impugnada.

Se alega en primer lugar la insuficiente motivación de la valoración catastral impugnada, porque en la Ponencia de Valores Especial de la que trae causa el valor catastral y en la determinación de este se ha fundado la Administración en los "criterios marco de coordinación nacional de valores catastrales de los inmuebles de características especiales aprobados por la Comisión Superior de Coordinación Inmobiliaria" los cuales no se han publicado en ningún periódico oficial, ni se han incorporado como anexos de la Ponencia de Valores Especial impugnada, ni se le ha notificado a los interesados y sin embargo se le han aplicado como reales y efectivos "criterios de valoración catastral".

El artículo 25.1 del Texto Refundido del Catastro Inmobiliario establece:

"La ponencia de valores recogerá, según los casos y conforme a lo que se establezca reglamentariamente, los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y demás elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral, y se ajustará a las directrices dictadas para la coordinación de valores".

La lectura del precepto pone de manifiesto que se efectúa una remisión a la regulación reglamentaria, con la finalidad de establecer los elementos para llevar a cabo la determinación de los valores catastrales. El precepto no efectúa alusión alguna a la necesidad de recoger los criterios de coordinación, aunque, como no podía ser de otra manera, la Ponencia deberá ajustarse a las directrices para la coordinación nacional de valores establecidos por la indicada Comisión, que es a lo que se refiere el artículo 2 del Real Decreto 1464/2007 al disponer que "Los módulos de valor del suelo (MBR) y de las construcciones convencionales (MBC) que sean de aplicación en cada nueva ponencia de valores especial se ajustarán a los criterios marco de coordinación nacional de valores catastrales de los inmuebles de características especiales aprobados por la Comisión Superior de Coordinación Inmobiliaria".

En consecuencia la Ponencia no hace sino desarrollar unos criterios que se establecen con anterioridad para la Coordinación por el órgano encargado de llevarla a cabo. Y el valor catastral litigioso se ha calculado con fundamento en la referida Ponencia, no apreciándose la alegada indefensión.

5. Se alega a continuación la inconstitucionalidad de los criterios legales establecidos para la valoración catastral de los BICES.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 12 de enero de 2007 (citada como se recogió en el fundamento jurídico tercero por otra de la misma fecha y una tercera de 15 de enero de 2007) recuerda que *“la categoría de los bienes de características especiales no era en realidad novedosa, pues el Real Decreto 1020/93 de 25 de junio por el que se aprobaban las Normas Técnicas de Valoración y el Cuadro-Marco de valores del Suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, ya se refería a aquellos inmuebles cuyas características especiales impedían su valoración de acuerdo con el procedimiento establecido con carácter general en las Normas Técnicas..”* con cita de los inmuebles que excedían del ámbito territorial de un municipio cuyas características especiales impidan su valoración de acuerdo con el procedimiento establecido con carácter general.

Como igualmente han señalado los Tribunales Superiores de Justicia se trata de bienes configurados de forma especial (según el art. 8 del Texto Refundido del Catastro Inmobiliario: 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), con un destino especial, con una trascendencia y dimensión económica especial que no solo revelan sustantivas diferencias con los restantes bienes objeto de tributación sino que revelan una mayor capacidad económica en el sujeto pasivo.

Y es precisamente por este conjunto de características que los diferencias por lo que es la aplicación del propio principio de igualdad tal y como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional la que justifica constitucionalmente que la ley los trate con diferencias.

La actora considera que algunos de los criterios legales establecidos en el artículo 23 pfo 1 del R.D. Legislativo 1/2004 al ser aplicados a los BICES plantean dudas de constitucionalidad, y concretamente:

- Art. 23.1.a) en el apartado “su aptitud para la producción”.
- Art. 23.1.b) en el apartado “el coste de ejecución material de las construcciones”.
- Art. 23.1.d) “las circunstancias y valores del mercado”.
- Art. 23.1.e) “Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine”.

El artículo 23 tiene el siguiente tenor literal:

“Artículo 23. Criterios y límites del valor catastral.

1. 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.*

2. *El valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiéndose por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase.*

En los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá en ningún caso superar dicho precio.

3. *Reglamentariamente, se establecerán las normas técnicas comprensivas de los conceptos, reglas y restantes factores que, de acuerdo con los criterios anteriormente expuestos y en función de las características intrínsecas y extrínsecas que afecten a los bienes inmuebles, permitan determinar su valor catastral."*

La actora sostiene que si se tiene en cuenta la aptitud del bien inmueble para la producción se está produciendo una doble imposición en sentido estricto o material entre el IBI y el IAE porque ambos gravan *"la misma materia imponible"*.

El Impuesto de Actividades Económicas grava el mero ejercicio de una actividad económica. Y actividad económica según el artículo 79.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, es la actividad que se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico que suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Sin embargo el Impuesto sobre Bienes Inmuebles grava el valor catastral de los bienes inmuebles, y este es el determinado objetivamente para cada bien inmueble (art. 22 T.R.C.I.) a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones.

El examen del artículo 23 reproducido más arriba pone de manifiesto que en el párrafo a) se está mencionando que *"sea apto para la producción"* en relación con la localización del inmueble y las circunstancias urbanísticas, lo que no coincide con el hecho imponible del IAE en el que se grava la propia actividad económica.

En cuanto al criterio de *"el coste de ejecución material de las construcciones"*, la actora sostiene que igualmente constituye un supuesto de doble imposición al coincidir literalmente con la base imponible del ICIO.

La lectura del artículo 101 de la Ley de Haciendas Locales revela que *"1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de*

cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición." no apreciándose la coincidencia con un elemento que es configurado como uno más dentro de las "condiciones de las edificaciones".

Respecto de "las circunstancias y valores del mercado" la actora remite su motivo de recurso al relativo a la inconstitucionalidad del valor de mercado de los inmuebles como límite del valor catastral de los BICES, por lo que coherentemente con dicho planteamiento se analizará con este motivo impugnación.

Finalmente considera que se infringe el principio de reserva de ley por la inclusión de la remisión a cualquier otro factor que reglamentariamente se determine.

El alcance del principio de legalidad en materia tributaria no puede ser entendido como lo hace la parte actora en el sentido de que hay en esta materia una reserva de ley absoluta, lo que viene avalado por las sentencias del Tribunal Constitucional, en las que se afirma: Sentencia 19/1987, de 17 de Febrero "... el art. 31.1 establece una reserva general de Ley en el orden tributario, sobre la cual este Tribunal ha tenido ocasión de hacer antes de ahora importantes puntualizaciones. Hemos dicho, en efecto, que, cuando el art. 31.3 CE proclama, en lo que aquí interesa, que sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley, está dando entrada la Norma fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto -pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de Ley- sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la Ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación "ex novo" del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (SS 6/1983 de 4 febrero, 37/1981 de 16 noviembre y 179/1985 de 19 diciembre).", y en la Sentencia 185/1995, de 14 de Diciembre "Este Tribunal ha dicho ya que la reserva de ley en materia tributaria exige que "la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo" debe llevarse a cabo mediante una ley (SSTC 37/81, 6/83, 179/85, 19/87). También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que "sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley" y siempre que la colaboración se produzca "en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad" (entre otras, SSTC 37/81, 6/83, 79/85, 60/86, 19/87, 99/87). El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (SSTC 37/81 y 19/87)."

Resulta en consecuencia que, tras la prolija y detallada regulación de los criterios y límites del valor catastral, la referencia a modo de cierre de dicha regulación a "Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine" no infringe el principio de reserva legal. Como señaló el Tribunal Constitucional en la Sentencia 19/87, de 17 de febrero la previsión del art. 31.1 de la Constitución no tiene otro sentido que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las

personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes *"sin que ello excluya la posibilidad de que la Ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, pero si el de que mediante tales remisiones se provoque por su indeterminación una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del Legislador."*

6. Con el mismo fundamento desarrollado en el anterior fundamento jurídico debe rechazarse el motivo de impugnación tercero basado en la inconstitucionalidad de la remisión a la norma reglamentaria para la integración de los criterios de valoración catastral de los BICES: infracción del principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.2 CE).

La cita que sigue es del Tribunal Supremo sentencia de 12 de octubre de 2008 relativa a la impugnación del Real Decreto 417/2006 por UNESA:

"si el ejercicio de la potestad reglamentaria ha de llevarse a cabo siempre, de acuerdo con la Constitución y las leyes (artículo 97 CE), en el caso específico de los Reglamentos ejecutivos, la ley que desarrollan, se convierte en el límite y al mismo tiempo parámetro de medición más próximo, para calibrar su ajuste al ordenamiento jurídico. Y por este camino, se ha señalado también de modo reiterado, que el Reglamento, en cuanto norma jurídica de carácter general emanada de la Administración, tiene un valor subordinado a la Ley a la que complementa, por lo que, dada su función de colaboración, debe distinguirse entre la normación básica de las cuestiones fundamentales que siempre corresponde a la Ley, y aquellas otras normas, secundarias pero necesarias para la puesta en práctica de la Ley, que si pueden contenerse en los Reglamentos.

En el marco que acabamos de enunciar, es decir siempre en forma acorde con la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico, el reglamento ejecutivo, como complemento indispensable de la Ley, puede explicitar reglas que estén simplemente enunciadas en la misma y puede aclarar preceptos de ella que sean imprecisos, de suerte que puede ir más allá de ser puro ejecutor de la Ley."

El Tribunal Constitucional, entre otras en la sentencia 185/95 ha reiterado que la reserva de Ley en materia tributaria exige que la creación *"ex novo"* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo debe llevarse a cabo mediante una ley, pero se trata de una *"reserva relativa"*, en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, colaboración que puede ser especialmente intensa en la fijación o modificación de las cuantías. (S:T.C. 185/95, 19/87, 179/85, 6/83 o 37/81). Precisando que para sostener un criterio uniforme al que acudir para saber a ciencia cierta cuando un elemento está investido de la categoría de esencialidad.

Ha de tenerse presente el art. 10 de la Ley General Tributaria cuyo contenido complementa y concreta la indeterminación inicial de la fórmula que la Constitución contiene sobre reserva de la Ley en materia tributaria. Por tanto, la determinación del hecho imponible, el sujeto pasivo, la base, el tipo o el devengo, son elementos esenciales del tributo a los que afecta la reserva de Ley y no le afecta la especificación de otros criterios de valoración catastral.

Así lo confirmó igualmente el Tribunal Supremo en la sentencia de 2 de junio de 2001 con cita de la dictada por el Tribunal Constitucional num. 19/1987. En el recurso de casación la recurrente invocaba precisamente que en la valoración del suelo (en aquel litigio, *"esencial para la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido"*) se requiere una valoración de todos los tipos de condicionamientos urbanísticos de la zona, y no existen las disposiciones que satisfagan el principio de reserva de Ley con respecto a las directrices, supuestos y enumeración de las circunstancias urbanísticas concurrentes.

El Tribunal Supremo recuerda que *"la aludida sentencia del Tribunal Constitucional, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 665/1984, en la que se enjuiciaba la legalidad de determinados preceptos de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales (relativos algunos de ellos, precisamente, a las desaparecidas contribuciones territoriales, rústicas y urbanas) precisó, de nuevo, que la reserva de Ley en materia tributaria no es de carácter absoluto, sino que se orienta, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la Ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación ex novo de los tributos y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo. Justamente, esta sentencia confirma que una cuestión tan adjetiva, cual es la de establecer los criterios de valoración del suelo en el tributo que nos ocupa, no tiene por que ser asumida directamente por la Ley."*

Debe en consecuencia desestimarse este motivo de recurso.

7. La actora sostiene que es inconstitucional establecer el valor de mercado de los inmuebles como límite del valor catastral de los BICES. En primer lugar, porque el concepto de valor de mercado es inaplicable a los BICES, y en segundo lugar, porque en relación con los BICES el precepto según el cual *"el valor de mercado es el precio más probable por el cual podría venderse, entre aprts independientes, un inmueble libre de cargas"* depende de los términos en los que dicho concepto se integre por la norma reglamentaria.

Entiende que al no haber mercado, el concepto de valor de mercado es inaplicable a los BICES y por lo tanto los apartados 1.e y 2 del art. 23 están vacíos de contenido por lo que el valor de mercado no podría incidir en la determinación del valor catastral de estos bienes. En segundo lugar, no habría un límite máximo del valor catastral ni por lo tanto de la base imponible.

El concepto valor de mercado se ha vinculado por la ley y la jurisprudencia al precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas y así lo reconoce expresamente la demanda, para puntualizar que *"el reconocimiento de la realidad inmobiliaria y económica no permite advertir la existencia de mercado para los conjuntos complejos de uso especializado... que no son objeto de compraventa habitual"*. Como ha señalado esta Sala en anteriores ocasiones, si bien es cierto que no son objeto de compraventa habitual, también lo es que son valorados a precio de mercado, tanto en la contabilidad de las empresas sujeta a auditoria, como en las operaciones de

fusión o adquisición de empresas, en las cuales se establece un valor para centrales, refinerías etc. Existe por tanto, aunque no se utilice para comprarlos y venderlos habitualmente, un valor de mercado de estos bienes, y por tanto un límite que puede incidir en la determinación de su valor catastral y en el máximo de su valoración con la correspondiente consecuencia en la determinación de la base imponible del IBI.

8. La actora alega la inconstitucionalidad de la inclusión de la maquinaria en el valor catastral de los BICES al entender que se vulneran los principios de igualdad y de capacidad económica consagrados en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución. El primero porque solo queda gravada la maquinaria si el bien inmueble es de características especiales y no en otro tipo de bienes inmuebles, y porque no existe un fundamento objetivo y razonable que justifique la desigualdad. El segundo porque se acaba gravando no solo el valor de bienes inmuebles, de conformidad con lo dispuesto en el art. 60 de la Ley de Haciendas Locales, sino también el de los bienes muebles que constituyen tal maquinaria.

El Código Civil considera bienes inmuebles en su apartado primero a los edificios y por incorporación en su apartado tercero *"todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto"* señalando en su apartado 5 que son bienes inmuebles *"las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma"*.

El Tribunal Supremo, interpretando el artículo 62.b.1 de la Ley de Haciendas Locales ha señalado en diversas sentencias analizando el IBI de Refinerías de petróleo (STS de 1-II-2002, 20-IV-2002, 7-VII-2003 y 30-V-2008 entre otras) que el legislador, en dicho precepto *"ha querido gravar con el IBI toda clase de construcciones en sentido amplio, con abstracción de su lugar de ubicación, de su destino, de los materiales que las configuren o de la posibilidad de su traslado"*. La conclusión que ha extraído el Tribunal Supremo es que encajan en el concepto de bienes inmuebles no solo los edificios convencionales, sino también las instalaciones industriales integradas en los complejos correspondientes, y en general cuantas otras instalaciones sirvan para satisfacer adecuadamente el uso industrial al que estén adscritas. Distingue las *"simples máquinas, aparatos o artefactos que se sitúan dentro de edificios"*.

La lectura de la norma de aplicación pone de manifiesto que la única maquinaria afectada es descrita como *"la maquinaria integrada en las instalaciones y aquella que forme parte físicamente de las mismas o esté vinculada funcionalmente a ellas"*. Resulta en consecuencia que la norma está recogiendo el concepto de bienes inmuebles del Código Civil, y en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la interpretación jurisprudencial llevada a cabo por el Tribunal Supremo en relación con determinados inmuebles que según el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario son bienes inmuebles de características especiales, como las refinerías de petróleo. Y ello porque tal y como está descrita en la norma la maquinaria, *"integrada en las instalaciones"* y *"que forme parte físicamente de las"*

mismas o esté vinculada funcionalmente a ellas" tal maquinaria constituye un bien inmueble a efectos catastrales.

9. Se alega por la recurrente la disconformidad con el ordenamiento jurídico de las normas técnicas de valoración específicamente dictadas para los BICES en el RD 1464/2007. La actora entiende que las normas específicas de aplicación a los BICES propios del sector eléctrico se contienen en los artículos 17, 18 y 19. Considera que es ilegal la consideración de que los BICES tienen valor catastral cuando cesen en su funcionamiento, motivo que no procede examinar en este supuesto en que se impugna la Ponencia de Valores de la Presa y Embalse de Encinarejos, respecto de los que no consta haya cesado su funcionamiento

Alega respecto de los coeficientes de depreciación por antigüedad previstos en el R.D. 1464/2007 que este no contempla coeficientes específicos aplicables a la maquinaria: tal diferenciación es improcedente a la vista de que la única maquinaria incluida como bien inmueble es aquella que está integrada en las instalaciones y forma parte físicamente de las mismas o esté vinculada funcionalmente a ellas.

La actora incluye en las páginas 25 y 26 tres gráficos cuyo origen y datos sobre los que se han elaborado no han sido explicados ni acreditados y que en consecuencia carecen de valor probatorio alguno, y que, en su caso, únicamente sería relevante para resolver el recurso el que hace referencia a las presas, saltos de agua y embalses. No se acredita en modo alguno por qué como sostiene la actora, se infringe el principio de capacidad económica.

La actora sostiene que los coeficientes multiplicadores para determinar el valor unitario del suelo infringen el principio de reserva de ley en materia tributaria y carecen de fundamentación objetiva alguna.

Como ya se señaló más arriba el principio de legalidad en su modalidad de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133 de la C.E.) *"no es entendido hoy en día de modo inequívoco en la doctrina y no puede extraerse fácilmente que nuestra Constitución haya consagrado absolutamente el referido principio con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores"* (STC de 4 de febrero de 1.983), de tal forma que aquel principio viene a exigir que sea la Ley quien *Cree ex novo* la figura impositiva o tributaria de que se trate y sea ella misma la que determine sus elementos esenciales o configuradores (STC de 19 y 20 de 1.982, 179 de 1.985 y 19 de 1.987, entre otras), como también que *"el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible"* (STC 221/92, de 11-XII), pero no impide que pueda deferirse a la potestad reglamentaria la concreción de aquellos otros aspectos descriptivos conexos con los elementos esenciales de la figura tributaria de que se trate.

La lectura de los arts 3.3 y 3. 4 del R.D. 1464/2007 revela que se está desarrollando la base establecida en el art. 30.2.c de la Ley del Catastro así como en la Disposición Transitoria Primera de dicho texto refundido no aportándose razonamiento alguno, salvo el aserto de que *"carecen de fundamentación objetiva alguna"* por parte de la recurrente que pudiera llevar a esta Sala a concluir en el sentido pretendido.

El motivo de recurso continúa desarrollándose con el mismo fundamento para alegar que el art. 5.2 del R.D. 1467/2007 es contrario a los arts. 60, 61 y 65 de la Ley de Haciendas Locales.

El art. 5.2 citado tiene el siguiente tenor literal: Valoración de las construcciones de los inmuebles de características especiales:

“2. El valor de las construcciones singulares se determinará a partir del valor de reposición, que se corregirá, cuando proceda, en función de la depreciación física, funcional y económica, así como de su obsolescencia tecnológica.

Se entenderá por valor de reposición el coste actual, resultante de la suma de los costes directos e indirectos y de los demás gastos necesarios para la puesta en funcionamiento del inmueble. Dicho valor será el resultado de multiplicar cada una de las unidades lineales, de superficie, de volumen, de peso, de potencia, de producción o de cada elemento unitario, por los módulos de coste unitario establecidos en el presente Real Decreto.”

La inclusión de una norma especial para la valoración de las construcciones singulares se ha planteado en el pasado y ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en sentido positivo, es decir, para concluir su conformidad a derecho. Como recordó el Alto Tribunal en la sentencia de 1 de febrero de 2002 (confirmando una sentencia de esta misma Sala y Sección de fecha 31 de mayo de 1.996) si bien normalmente en la tasación colectiva de ciudades existe un grado de homogeneidad que permite señalar un valor básico por polígonos, que posteriormente se adapta a los distintos aprovechamientos, calles etc., puede ocurrir que por las específicas circunstancias de un terreno o de un inmueble (en aquel supuesto se trataba de una refinería de petróleo) no pueda utilizarse el sistema normal, y deba utilizarse uno distinto (en aquel supuesto, la valoración mediante Ponencias singulares)

Respecto de la problemática de los BICES en régimen de concesión administrativa, la actora no está de acuerdo con la aplicación de un coeficiente del 0'90 a los valores del suelto y las construcciones de la parte afectada por la concesión, que considera contrario al objeto del IBI y que, según alega, igualmente vulnera el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución.

El artículo 61 de la Ley de Haciendas Locales contempla el hecho imponible, y la existencia de concesiones administrativas:

“Artículo 61. Hecho imponible y supuestos de no sujeción.

1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a. De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.*
- b. De un derecho real de superficie.*
- c. De un derecho real de usufructo.*
- d. Del derecho de propiedad.*

2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.

...

Por su parte, el art. 65 determina la base imponible señalando que estará constituido por el valor catastral de los bienes inmuebles que se determinará por las normas reguladoras del Catastro inmobiliario.

Si en los procedimientos de tasación colectiva debe primar una homogeneidad que permita señalar valores básicos, entiende esta Sala que en las normas básicas de determinación del valor catastral de bienes inmuebles deben igualmente establecerse criterios generales a tal efecto, entre ellos los distintos coeficientes que bien por establecer límites máximos y mínimos bien por fijación de una cifra determinada. No puede olvidarse que en el Real Decreto se señala que "Las ponencias e valores especiales recogerán los módulos y criterios para la valoración de los bienes inmuebles de características especiales de acuerdo con lo establecido en las normas contenidas en el presente real decreto ...", y en este caso, se está impugnando una Ponencia de Valores, sin señalar el por qué en esta concreta Presa, la aplicación de dicho coeficiente corrector por concesión administrativa no ha reflejado adecuadamente la naturaleza jurídico-económica de la concesión administrativa.

10. La actora alega la disconformidad con el ordenamiento jurídico del coeficiente de referencia al mercado RM (Orden HAC/3521/2003) según la cual "a los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 8 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario se establece un coeficiente de referencia al mercado (RM) de 0,5 para los bienes inmuebles de características especiales" y según la actora lo que ha hecho la Orden citada es convalidar el déficit normativo padecido por el régimen de valoración de los BICES mediante la fijación del coeficiente de referencia al mercado RM, concluyendo que rebase la habilitación al Ministro de Hacienda prevista en el artículo 23.3 LCI.

Esta Sala y Sección dictó sentencia el día 28 de abril de 2006 en el recurso contencioso-administrativo núm. 69-2004 promovido por la Asociación Española de la Industria Eléctrica contra **Orden del Ministerio de Hacienda de fecha 12 de diciembre de 2003**, relativa al factor corrector RM a efectos del IBI.

En dicha sentencia se razonaba como sigue:

"Los motivos de impugnación alegados por la actora pueden sintetizarse como sigue: 1.- Inconstitucionalidad del IBI para bienes de características especiales, 2.- infracción del procedimiento en la elaboración de la Orden, 3.- ilegalidad de la Orden.

La denuncia de inconstitucionalidad viene referida a la Ley 48/2002 en cuanto separa tres categorías de inmuebles a efectos del IBI, entre las que se encuentra los bienes que nos ocupan. Ahora bien, aún cuando el recurrente denuncia la vulneración del artículo 14 y 31.1 de la Constitución, la Sala no aprecia duda razonable sobre la inconstitucionalidad de la norma.

La exposición de motivos de la Orden señala:

“.....”

Pues bien, observamos de una parte que la Ley distingue tres categorías de inmuebles a efectos de IBI, cuya justificación se determina por las distintas características de los distintos grupos de inmuebles. No puede apreciarse por ello la igualdad fáctica exigida por el artículo 14. Por otra parte, se toma en cuenta en la fijación del valor la rentabilidad del inmueble, por lo que no podemos entender producida una vulneración del artículo 31.1.

El que a los inmuebles de especiales características se establezca un régimen diferente al común, viene justificado por la especialidad de tales inmuebles y por ello no se aprecia vulneración jurídica alguna por tal circunstancia.

En cuanto al procedimiento se denuncia la ausencia de audiencia a los interesados. Consta en el expediente administrativo el informe favorable del Consejo Superior de la Propiedad Inmobiliaria y Comisiones Superiores de Coordinación Inmobiliaria, lo que supone el cumplimiento de lo establecido en el artículo 130.4 de la anterior Ley de Procedimiento Administrativo y 24.1 de la Ley 51/1997.

Por último, en cuanto a la ilegalidad denunciada consiste en el alcance de la delegación del artículo 8.3 de la Ley 48/2002. Tal delegación dispone:

“3. 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 ministerial, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase.”

Resulta claro de la dicción literal de la norma que el coeficiente se fijará para cada clase de inmuebles y por ello no es necesario, como parece sostener la actora, que se fije respecto de todos los bienes de igual forme. Al establecer el coeficiente RM en 0,5, para los bienes de características especiales, se cumple escrupulosamente lo dispuesto en la Ley.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.”

El Tribunal Supremo dictó sentencia el día 16 de febrero de 2009 (ya citada en el fundamento jurídico tercero) confirmando la sentencia de esta Sala y razonado como sigue:

1º.- “observamos de una parte que la Ley distingue tres categorías de inmuebles a efectos de IBI, cuya justificación se determina por las distintas características de los distintos grupos de inmuebles. No puede apreciarse por ello la igualdad fáctica exigida por el art. 14. Por otra parte, se toma en cuenta en la fijación del valor la rentabilidad del inmueble, por lo que no podemos entender producida una vulneración del art. 31.1.

El que para los inmuebles de especiales características se establezca un régimen diferente al común viene justificado por la especialidad de tales inmuebles y por ello no se aprecia vulneración jurídica alguna por tal circunstancia.”

2º “En cuanto al procedimiento se denuncia la ausencia de audiencia a los interesados. Consta en el expediente administrativo el informe favorable del Consejo

Superior de la Propiedad Inmobiliaria y Comisiones Superiores de Coordinación Inmobiliaria, lo que supone el cumplimiento de lo establecido en el art. 130.4 de la anterior Ley de Procedimiento Administrativo y 24.1 de la Ley 51/1997".

3º "Resulta claro de la dicción literal de la norma que el coeficiente se fijará para cada clase de inmuebles y por ello no es necesario, como parece sostener la actora, que se fije respecto de todos los bienes de igual forma. Al establecer el coeficiente RM en 0.5 para los bienes de características especiales se cumple escrupulosamente lo dispuesto en la Ley."

Debe desestimarse en consecuencia este motivo de recurso.

11. Como único motivo de impugnación directamente relacionado con esta concreta Ponencia de Valores Especial de la Central Hidroeléctrica de Eriste se alega que la Ponencia afirma que los módulos de valor aplicables han de extraerse *"de los fijados por la Orden EHA/1213/2005 de 26 de abril de 2005"* y *"hemos podido comprobar que no es exactamente así"*. A juicio de la recurrente la Ponencia tomó los módulos de una norma que no era de aplicación.

Como ya se señaló en la sentencia de esta Sala de 19 de noviembre pasado, la simple lectura de la Ponencia revela que la cita que suscita el rechazo de la recurrente se encuentra en el primer apartado *"coordinación"* y se señala claramente que se aplican los criterios de *"coordinación"*.

Se alega finalmente que son inconstitucionales los criterios empleados en el cálculo de la base liquidable del IBI de BICES porque el Catastro Inmobiliario aplica un criterio injustamente discriminatorio a la hora de amortiguar el efecto que provoca el procedimiento de valoración colectiva en el IBI a los BICES por un lado y a todos los demás bienes por otro.

Por último se alega la inconstitucionalidad de los criterios empleados para el cálculo de la base liquidable del IBI (reducciones a aplicar sobre la base imponible).

El principio de igualdad ante la ley, otorga a las personas físicas o jurídicas un derecho consistente en tener un trato igual al dado a otras ante supuestos de hecho idénticos o ante situaciones jurídicas sustancialmente iguales. La Constitución Española prohíbe toda la discriminación o desigualdad de trato que, desde la perspectiva de la norma aplicada, carezca de justificación objetiva y razonable (STS de 9 de junio de 1.995). Las sentencias del Tribunal Constitucional 76/90 y 177/93, expresaron como rasgos esenciales del principio de igualdad estos: **a)** No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución Española, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; **b)** el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; **c)** el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos suficientemente razonables de acuerdo con

criterios o juicios de valor generalmente aceptados. Y la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 90/1.995, insistió en que no toda desigualdad de trato supone infracción del art. 14 de la Constitución Española, sino tan sólo aquellas desigualdades que introduzcan una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales y que no ofrezcan una justificación objetiva y razonable para ello, pues, como regla general, el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas y, por tanto, veda la utilización de elementos de diferenciación que quepa calificar de arbitrarios o carentes de una fundamentación razonable. Lo que prohíbe la ley es, en definitiva, las desigualdades artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables según los juicios de valor generalmente aceptados.

En la situación descrita por la demanda, resulta que estos Bienes Inmuebles se caracterizan precisamente por ser de "*características especiales*" lo que a juicio de esta Sala justifica el especial tratamiento legislativo recibido, con fundamento en las dificultades técnicas de valoración catastral que la propia actora reconoce.

12. No se aprecian méritos que determinen un especial pronunciamiento sobre costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. Señala que pese a la modificación introducida por la Ley 16/2007 la discriminación injusta e irrazonable no ha quedado eliminada.

13. No se aprecian circunstancias que determinen un especial pronunciamiento sobre costas, según el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

FALLO

En atención a lo expuesto la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **ENDESA GENERACION S.A.**, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 24 de septiembre de 2008, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos por ser ajustada a derecho. Sin efectuar condena al pago de las costas.

En atención a lo expuesto la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Así, por esta nuestra Sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido al Juzgado de origen a los efectos legales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.



PUBLICACION Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma. Sra. D^a MARIA ASUNCION SALVO TAMBO estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo Doy fe.