Roj: **STS 412/2023 - ECLI:ES:TS:2023:412**

Id Cendoj: **28079130022023100035**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **31/01/2023**
Nº de Recurso: **2265/2021**
Nº de Resolución: **106/2023**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 1031/2022,**
**STSJ M 15477/2020,**
**STS 412/2023**

FONDO DOCUMENTAL

**T R I B U N A L S U P R E M O**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 106/2023**

Fecha de sentencia: 31/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2265/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/01/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2265/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

***Sentencia núm. 106/2023***

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 31 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **2265/2021,** interpuesto por **AYUNTAMIENTO DE MADRID**, representado y asistido por letrada consistorial, contra la sentencia nº 781/2020, de 28 de diciembre. dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación nº 752/2020, interpuesto a su vez contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2020 por el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 10 de Madrid en el recuso nº 479/2019. Ha sido parte recurrida la entidad **RIOS ROSAS SARL,** representada y defendida por la procuradora doña Beatriz Castelo Gómez de Barreda.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

***PRIMERO*.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

**1.** Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 28 de diciembre de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] ESTIMAR EL RECURSO DE APELACIÓN interpuesto por la mercantil Ríos Rosas, SARL, contra la sentencia de fecha 24 de julio de 2020 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 10 de Madrid, en el Procedimiento Ordinario número 479/2019 , Sentencia que revocamos.*

*Sin imposición de costas.*

*ESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la mercantil Ríos Rosas, SARL, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Madrid de fecha 15 de julio de 2019 que desestima la reclamación económico-administrativa nº 200/2018/01397 interpuesta por Ríos Rosas, SARL contra la liquidación número 462 169 0047492 17 12 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a la anualidad de 2017, emitida por el Ayuntamiento de Madrid por importe de 27.629,27 euros relativa al Inmueble con referencia catastral 0771203VK4707B003WB, ANULANDO DICHA LIQUIDACIÓN, y DECLARANDO NULO EL ART. 8.3 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Madrid reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles únicamente en cuanto dispone como uso susceptible de aplicar el tipo diferenciado el uso "almacén-estacionamiento".*

*Sin imposición de costas [...]".*

***SEGUNDO*.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

**1.** Notificada dicha sentencia a las partes, la letrada del Ayuntamiento de Madrid, en su nombre y defensa, presentó escrito de 10 de marzo de 2021, de preparación de recurso de casación.

**2.** Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas el artículo 72.4 y la Disposición Adicional Decimoquinta (aunque transcribe la Disposición Transitoria Decimoquinta) 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 (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"].

**3.** La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 16 de marzo de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La Letrada del Ayuntamiento de Madrid, como recurrente, ha comparecido el 5 de abril de 2021; y la procuradora Sra. Castelo Gómez de Barreda, como parte recurrida, lo ha hecho el 26 de abril de 2021, ambas en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

***TERCERO*.-Interposición y admisión del recurso de casación.**

**1.** La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 2 de febrero de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Determinar cuáles son los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones a los que, conforme al artículo 72.4 y la Disposición Transitoria Decimoquinta 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, puede aplicarse el tipo de gravamen diferenciado del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

*Aclarar si a los garajes y trasteros que se ubiquen en edificios de uso residencial, así como los edificios destinados exclusivamente a garajes y estacionamientos, que tengan asignado en el catastro el uso de almacén estacionamiento, les resulta aplicable el tipo de gravamen diferenciado del Impuesto sobre Bienes Inmuebles [...]".*

2. La Administración local recurrente interpuso recurso de casación en escrito de 14 de marzo de 2022, en el que se solicita lo siguiente *:*

*"[...] A la vista de las consideraciones anteriores, la pretensión que se ejercita queda conectada en que por esa Sala se declare que la Sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha infringido el artículo 72.4 y Disposición Adicional Décimo Quinta del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.*

*Y en su virtud, se solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la Resolución del Tribunal Económico Administrativo de Madrid de fecha 15 de julio de 2019 que desestima la reclamación económico-administrativa contra la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a la anualidad de 2017, emitida por el Ayuntamiento de Madrid y declara nulo el art. 8.3 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Madrid reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles únicamente en cuanto dispone como uso susceptible de aplicar el tipo diferenciado el uso "almacén-estacionamiento" [...]".*

***CUARTO*.- Oposición al recurso de casación.**

La procuradora Sra. Castelo Gómez de Barreda, en nombre y representación de Ríos Rosas SARL, parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 29 de abril de 2022, donde solicitada *"[...] dicte Sentencia por la que desestime íntegramente el citado recurso de casación y confirme la Sentencia impugnada, imponiendo las costas al recurrente[...]".*

***QUINTO*.- Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 24 de enero de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

***PRIMERO*.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación, definido como tal en las cuestiones de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia sobre las que hemos de pronunciarnos, reside en determinar cuáles son los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones a los que, conforme al artículo 72.4 y la Disposición Transitoria Decimoquinta 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, puede aplicarse el tipo de gravamen diferenciado del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En segundo término, a partir de la respuesta dada a la primera cuestión, aclarar si a los garajes y trasteros que se ubiquen en edificios de uso residencial, así como los edificios destinados exclusivamente a garajes y estacionamientos, que tengan asignado en el catastro el uso de almacén-estacionamiento, les resulta aplicable el tipo de gravamen diferenciado del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

***SEGUNDO*.- Antecedentes del caso y contenido del auto de admisión del recurso en el reflejo de los hechos litigiosos:**

En este recurso se dilucida, a través del mecanismo procesal de la impugnación indirecta de un reglamento, la Ordenanza del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, -IBI- en relación con la liquidación del año 2017, emitida por el Ayuntamiento de Madrid por importe de 27.629,27 euros, relativa al inmueble con referencia catastral 0771203VK4707B003WB.

El auto de admisión de este recurso, de 2 de febrero de 2022, contiene un relato de los hechos en la vía administrativa y judicial, imprescindibles para comprender la índole de la impugnación seguida:

***"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.***

*Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:*

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

*1º. El Pleno del Ayuntamiento de Madrid aprobó la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del citado ayuntamiento, cuyo artículo 8, en la redacción aplicable ratione temporis, establecía:*

"2. El tipo de gravamen aplicable a los bienes inmuebles de naturaleza urbana queda fijado en el 0,510 por ciento, el de los bienes de naturaleza rústica en el 0,67 por ciento, y el de los bienes inmuebles de características especiales en el 1,141 por ciento.

1. *No obstante, se establecen tipos diferenciados para los bienes inmuebles de naturaleza urbana, excluidos los de uso residencial, que superen, atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones, el valor catastral que para cada uno de los usos se recoge en el siguiente cuadro:*

2.

3.

| USOS | Valor catastral a partir del cual se aplicará un tipo de gravamen diferenciado | *Tipo de gravamen diferenciado |
|---|---|---|
| Comercial | 860.000 euros | 0,985% |
| Ocio y Hostelería | 1.625.000 euros | 1,135% |
| Industrial | 890.000 euros | 1,135% |
| Deportivo | 20.000.000 euros | 0,931% |
| Oficinas | 2.040.000 euros | 1,135% |
| Almacén-Estacionamiento | 1.200.000 euros | 1,135% |
| Sanidad | 8.900.000 euros | 1,135% |
| Edificio singular | 35.000.000 euros | 1,294% |

4.

*En todo caso, los tipos de gravamen diferenciados a que se refiere este apartado sólo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles del término municipal que, para cada uso, tengan mayor valor catastral.*

Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal".

*2º. La Gerencia Regional del Catastro de Madrid en el expediente núm. 1047351.28/11, derivado del procedimiento de valoración colectiva de carácter general llevado a cabo en el término municipal de Madrid en el año 2011, dictó acuerdo de 5 de julio de 2011 en el que estableció para la referencia catastral número 0771203VK4707B0003WB un uso de "almacén- estacionamiento".*

*3º. En aplicación de la Ordenanza, el Ayuntamiento de Madrid giró la liquidación nº 46216900474921712 por el concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio 2017, por importe de 27.629,27 euros, relativa al inmueble con referencia catastral número 0771203VK4707B0003WB, liquidación a la que se aplicó el tipo diferenciado del 1,135%.*

*4º. El día 28 de diciembre de 2017, la entidad RIOS ROSAS, SARL interpuso reclamación económico-administrativa n° 200/2018/01497 contra el acuerdo de liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid.*

*5º. El 15 de julio de 2019 se dictó resolución por el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa n° 200/2018/01497 interpuesta contra la citada liquidación.*

*6º. Contra dicha resolución RIOS ROSAS, SARL interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó como procedimiento ordinario núm. 479/2019 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 10 de Madrid . En dicho procedimiento el recurrente impugnó indirectamente el artículo 8.3 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo dictó sentencia, el 24 de julio de 2020 , desestimando íntegramente las pretensiones de la parte recurrente.*

*7º. RIOS ROSAS, SARL interpuso recurso de apelación ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue estimado en sentencia de 28 de diciembre de 2020 , declarando la nulidad del artículo 8.3 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y, en consecuencia, anuló la liquidación.*

*La* ratio decidendi *de la sentencia se contiene en el fundamento de derecho sexto con el siguiente tenor literal:*

"Es cierto que dentro del uso 2. Industrial del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban 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 inmuebles de naturaleza urbana, y su norma 20 que contiene el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones, se incluyen las "Naves de Fabricación y Almacenamiento", pero no como un tipo diferenciado del industrial, de manera que crear un uso independiente con un "subuso" provoca el desdoblamiento de la tributación y con ello la Administración duplica el número de inmuebles afectados por el incremento de carga fiscal. La Ordenanza, si convierte una subcategoría en un uso "almacén-establecimiento"

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

colocándolo al mismo nivel que el resto de usos principales, está aumentando el número de inmuebles en los que se puede hacer aplicación del tipo incrementado, aumentando la carga fiscal prevista en el art. 74.2 TRLHL que solo se refiere al 10% de los inmuebles de cada uso.

Por lo tanto, se estima la impugnación indirecta y en consecuencia, se acuerda la nulidad del artículo 8.3 de la Ordenanza Municipal Reguladora del IBI de Madrid, aprobada en su origen por Acuerdo de 28 de marzo de 2001 con sus posteriores modificaciones, pero únicamente en cuanto dispone como uso susceptible de aplicar el tipo diferenciado el uso "almacén-estacionamiento" y ello por no ajustarse a los criterios y parámetros establecidos por el artículo 72.4 del TRLHL".

*La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.*

El fundamento jurídico de la sentencia de apelación impugnada, anulatoria de la pronunciada en la instancia y de los actos impugnados en ella es, en síntesis, el siguiente, literalmente transcrito:

"[...] **CUARTO.-** Para resolver el recurso de apelación hay que partir de la fundamentación que utiliza la sentencia para dictar el fallo desestimatorio.

El primer argumento para desestimar es que los Ayuntamientos tienen la facultad de establecer para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones, y en dicho sentido STS de 22 de septiembre de 2011, recurso 4026/2009 y Auto del Tribunal Constitucional 123/2009. Pero con este argumento no se puede sostener un fallo desestimatorio porque ello no responde al motivo impugnatorio de la demanda, el cual no ataca la constitucionalidad de dicha facultad de los Ayuntamientos, sino que cuestiona la legalidad de poder fijar un tipo diferenciado concreto, "almacén- estacionamiento".

Y el segundo argumento de la sentencia es que no puede ejercitarse la impugnación indirecta de una disposición de carácter general para denunciar defectos que hayan podido producirse durante la elaboración de la disposición general, sino que estas son circunstancias que si bien pudieran tener relevancia en un recurso directo contra el acto de aprobación, carecen de ella cuando la impugnación es indirecta, donde solo pueden hacerse valer motivos de nulidad exclusivamente de fondo pero no de forma. De igual manera este argumento desestimatorio debe revocarse porque aun cuando la proclamación general y doctrinal es correcta, no es aplicable al presente supuesto, ya que el demandante no está esgrimiendo una denuncia de irregularidades formales de la Ordenanza sino una nulidad de fondo de un artículo concreto del cuerpo reglamentario.

Por lo tanto, debe revocarse la sentencia en cuanto que utiliza una fundamentación errónea para proceder a la desestimación.

**QUINTO.-** Una vez revocada la sentencia es necesario examinar el motivo impugnatorio de la demanda que reproduce la entidad Ríos Rosas, SARL, en el recurso de apelación, siendo este la ilegalidad de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI aprobada por el Ayuntamiento de Madrid en su art. 8.3 "Almacén-Estacionamiento", por contravenir lo dispuesto en el artículo 72.4 del TRLRHL, Disposición Transitoria Decimoquinta del TRLRHL, y la norma 20 del Anexo al RD 1020/1993 que establece los usos: residencia, industrial, oficinas, comercial, deportes, espectáculos, ocio y hostelería, sanidad y beneficencia, culturales y religiosos; y edificios singulares.

El Ayuntamiento sobre ello replica que la presente Sección Novena del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, ya ha afirmado la legalidad de dicho artículo, citando la Sentencia nº 52 de fecha 2 de febrero de 2016 (cita errónea que reitera en el escrito de oposición a la apelación, error ya advertido en el escrito de apelación, siendo la cita correcta, la Sentencia nº 52/2017 de 2 de febrero de 2017, Recurso nº 309/2016) y la Sentencia nº 1143 de 3 de noviembre de 2016. Sin embargo, una vez analizadas dichas sentencias y otras de la presente Sección, lo cierto es que en ninguna de las Resoluciones judiciales, la Sección se ha pronunciado sobre la legalidad del art. 8.3 "Almacén-Estacionamiento", en un supuesto de las características y con los presupuestos procesales como los que concurren en el presente. **Tanto la Sentencia nº 1143/2016 como la Sentencia nº 52/2017 resuelven impugnaciones directas de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI de Madrid** de fecha 28 de marzo de 2001, publicada en el Boletín Oficial del Ayuntamiento de Madrid de 24 de mayo de 2001, num. 5444 pag. 1485-1486, pero con ocasión de la nueva redacción que se dio a dicha Ordenanza con el Acuerdo del Pleno de 23 de diciembre de 2015, BOAM núm. 7568 de 30 de diciembre de 2015. Esta es la diferencia fundamental con el presente caso en el que estamos conociendo de una impugnación indirecta. Dicha diferencia, impugnación directa ( STSJ nº 1143/2016 y 52/2017) e impugnación indirecta (el presente recurso), es fundamental debido a que es el carácter de impugnación directa lo que provocó en dichos recursos, que no se entrase a resolver sobre el fondo del asunto, infracción por parte del art. 8.3 de la Ordenanza del art. 72.4 TRLHL. **En dichas sentencias se reprodujo la Jurisprudencia fijada por el Tribunal Supremo en la sentencia de tres de Mayo de dos mil dieciséis (recurso de casación núm. 2117/2014 ), consistente en que la impugnación de la modificación de una Ordenanza sólo permitía examinar el contenido de la concreta**

**modificación pero no de aquellos aspectos que se mantenían inmutables en la Ordenanza originaria (como la existencia de un tipo diferenciado "almacén-estacionamiento"), las cuales eran firmes e inatacables en vía directa**. Pero eso no impide que con ocasión de una impugnación indirecta pueda examinarse la legalidad de la existencia del tipo incrementado "almacén estacionamiento", tipo incrementado que el Acuerdo modificativo del 2015 mantuvo inalterado.

Un supuesto de impugnación indirecta fue examinado en la Sentencia nº 895/2015 de la presente Sala y Sección, Recurso de Apelación 854/2014 de fecha 5 de noviembre de 2015. Se cuestionaba la legalidad del tipo diferenciado "almacén-estacionamiento" del art. 8.3 de la Ordenanza por posible violación del art. 72.4 TRLHL, pero tampoco se resolvió sobre la cuestión de fondo, esto es, la "desnaturalización que del art. 72.4 TRLHL supone la desclasificación que acoge la Ordenanza", puesto que en dicho supuesto en la liquidación directamente impugnada no se había aplicado el tipo incrementado "almacén-estacionamiento" por lo que no cumple un requisito "procesal" de la impugnación indirecta, esto es, " *Al impugnar un acto administrativo que hace aplicación de una norma reglamentaria cabe, ciertamente, impugnar también ésta, pero sólo en tanto en cuanto la ilegalidad de dicha norma sea causa, o una de las causas, en que se funda la imputación de la disconformidad a Derecho del acto recurrido. Así se desprende con claridad suficiente de lo que se dispone en los artículos 26 y 27 de la LJCA , siendo tal límite, además, consecuencia del dato normativo de que la impugnación directa de Reglamentos está sujeta a un plazo hábil para ello. Ha de haber, pues, una relación de causalidad entre las imputaciones de ilegalidad de la norma y de disconformidad a Derecho del acto de aplicación. Por tanto, en la llamada impugnación indirecta de Reglamentos no cabe formular en abstracto, sin esa conexión con el acto administrativo directamente impugnado, imputaciones de ilegalidad de la norma reglamentaria. Estas imputaciones de ilegalidad en abstracto, precisamente por respeto a aquel plazo, deben ser inadmitidas, desestimando, en consecuencia, la pretensión de declaración de nulidad de la norma. En el presente supuesto, para anular los actos administrativos verdaderamente recurridos no es suficiente con que la Ordenanza de que aquellos son aplicación contravenga en determinado aspecto el TRLHL, sino que es preciso, además, que esa ilegalidad incida decisivamente en las liquidaciones. Este extremo carece de la más mínima prueba, y concurren en la entidad apelante todas y cada una de las condiciones que, conforme al art. 72.4 TRLHL y la norma 20 del Real Decreto 1020/1993 , justifican la imposición del tipo incrementado".* Es decir, tampoco en dicha Sentencia se pudo conocer en el fondo, de la legalidad de la desclasificación como tipo diferenciado "almacén estacionamiento".

Sin embargo en el presente recurso, no concurre ninguno de los impedimentos existentes en las sentencias previamente citadas. Por el contrario se trata de una impugnación indirecta del art. 8.3 de la Ordenanza a través de la impugnación directa de una liquidación en la que se ha aplicado dicho tipo incrementado "almacén-estacionamiento", por lo que no existe ningún obstáculo procedimental ni jurisprudencial para examinar el fondo del asunto.

**SEXTO.-** La no concurrencia de los obstáculos citados en el fundamento anterior, obliga a examinar el motivo impugnatorio consistente en la ilegalidad de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI aprobada por el Ayuntamiento de Madrid en su art. 8.3 "Almacén-Estacionamiento", por contravenir lo dispuesto en el artículo 72.4 del TRLRHL, Disposición Transitoria Decimoquinta del TRLRHL, y la norma 20 del Anexo al RD 1020/1993 que establece los usos: residencia, industrial, oficinas, comercial, deportes, espectáculos, ocio y hostelería, sanidad y beneficencia, culturales y religiosos; y edificios singulares.

El 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 dispone *"Artículo 72 . Tipo de gravamen. Recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente. 4. Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal. Dichos tipos solo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados"*. La Disposición Transitoria Decimoquinta dispone *"Tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por usos. En tanto no se aprueben las nuevas normas reglamentarias en materia de valoración catastral, la diferenciación de tipos de gravamen por usos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en esta ley se realizará atendiendo a los establecidos en el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones recogido en la norma 20 del anexo al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban 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 inmuebles de naturaleza urbana..."*. Esta Disposición obliga a acudir al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban 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 inmuebles de naturaleza urbana, y su norma 20 que contiene el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones, y que recoge diez usos, 1. Residencial, 2. Industrial, 3. Oficinas, 4. Comercial, 5. Deportes, 6. Espectáculos, 7. Ocio y Hostelería, 8. Sanidad y Beneficencia. 9. Culturales y Religiosos, 10. Edificios Singulares. Por lo tanto no existe como uso diferenciado el de "Almacén-estacionamiento". La creación de un uso nuevo, como tipo incrementado, que no esté avalado por el TRLHL ya fue calificada como ilegal por esta Sección en la Sentencia nº 676/2010, de fecha 17 de junio de 2010, Recurso nº 489/2010, aunque en relación con el uso "Solar" en la Ordenanza Reguladora del IBI de Majadahonda, pero cuya fundamentación se considera aplicable al presente caso *"Tras acudir a dicho RD al que expresamente e imperativamente ("se realizara") se remite la norma legal, nos encontramos con que en ninguna de las diez tipologías de uso que incorpora el Cuadro anexo al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban 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 inmuebles de naturaleza urbana, como tampoco en ninguno de sus apartados aparece ninguna referencia al uso "solar" ni a ningún otro con el que guarde algún parecido. No parece ilógico que así sea en tanto en cuanto la propia calificación de solar parece excluir que el inmueble este adscrito a uso alguno, o al menos a algún uso específico que cualifique su valor., Siendo ello así, es decir, tratándose de inmuebles que tiene una calificación formalmente no contemplada expresamente en el citado RD 1020/1993 y que materialmente carecen de adscripción a algún uso específico, hay que colegir que difícilmente la Ordenanza municipal que contemple el uso de "solar" como susceptible de aplicación del tipo agravado del artículo 72.4 de la LHL puede acomodarse al límite que marca la Ley al referirse a la determinación de los usos a los que se aplica ese tipo agravado. Primeramente porque si no existe edificación o construcción difícilmente podrá establecerse ese uso; en segundo término, porque formalmente se sale de los límites que expresamente marca la DT Decimoquinta de la propia Ley al acotar la forma en que puede realizarse en la ordenanza la diferenciación de tipos de gravamen por usos; y finalmente porque el propio articulo72.4 de la LHL parece abundar en esta idea cuando utiliza el término "construcciones" al aludir a los usos definidos en la normativa catastral. La consecuencia de todo el anterior razonamiento ha de ser la de considerar que en efecto la Ordenanza municipal no se ajusta a la Ley (en este caso a lo dispuesto en el RDL 2/2004) en el particular en el que su artículo 6.4 contempla como uso diferenciado susceptible de aplicación del tipo diferenciado del artículo 72.4 del TRLHL la categoría de "solares".*

Es cierto que dentro del uso 2. Industrial del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban 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 inmuebles de naturaleza urbana, y su norma 20 que contiene el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones, se incluyen las "Naves de Fabricación y Almacenamiento", pero no como un tipo diferenciado del industrial, de manera que crear un uso independiente con un "subuso" provoca el desdoblamiento de la tributación y con ello la Administración duplica el número de inmuebles afectados por el incremento de carga fiscal. **La Ordenanza, si convierte una subcategoría en un uso "almacén-establecimiento" colocándolo al mismo nivel que el resto de usos principales, está aumentando el número de inmuebles en los que se puede hacer aplicación del tipo incrementado, aumentando la carga fiscal prevista en el art. 74.2 TRLHL que solo se refiere al 10% de los inmuebles de cada uso.**

Por lo tanto, se estima la impugnación indirecta y en consecuencia, se acuerda la nulidad del artículo 8.3 de la Ordenanza Municipal Reguladora del IBI de Madrid, aprobada en su origen por Acuerdo de 28 de marzo de 2001 con sus posteriores modificaciones, pero únicamente en cuanto dispone como uso susceptible de aplicar el tipo diferenciado el uso "almacén-estacionamiento" y ello por no ajustarse a los criterios y parámetros establecidos por el artículo 72.4 del TRLHL [...]".

***TERCERO*.- Examen jurídico de las cuestiones suscitadas.**

**1)** Tales cuestiones de necesario análisis vienen acotadas en el lugar correspondiente del auto de admisión, en relación con el tipo de gravamen cualificado para determinados bienes sujetos al IBI y sus límites de aplicación.

Veamos lo que al respecto prescribe el art. 72.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas -TRLHL- (los énfasis son nuestros):

*"[...] 4. Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores* -que permite tipos distintos en función de la clase de municipio-, *los ayuntamientos **podrán establecer**, para los bienes inmuebles urbanos, **excluidos los de uso residencial**, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.*

*Dichos tipos solo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará*

*el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados.*

*Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dentro de este límite, los ayuntamientos podrán determinar mediante ordenanza fiscal un único recargo o varios en función de la duración del período de desocupación del inmueble [...]".*

La citada previsión legal debe complementarse con la que establece la disposición transitoria decimoquinta TRLHL, en relación con los *tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por usos*.

*"[...] En tanto no se aprueben las nuevas normas reglamentarias en materia de valoración catastral*, la diferenciación de tipos de gravamen por usos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en esta ley *se realizará atendiendo a los establecidos en el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones recogido en la norma 20 del anexo al Real Decreto 1020/1993*, de 25 de junio, por el que se aprueban *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 inmuebles de naturaleza urbana, teniendo en cuenta las siguientes especialidades:

1. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos, las normas para la identificación del uso de la edificación o dependencia principal serán las siguientes:

a) A los inmuebles *no sometidos al régimen de propiedad horizontal* que estén integrados por varias edificaciones o dependencias se les asignará el uso residencial *cuando la suma de las superficies de este uso represente al menos el 20 por ciento de la superficie total construida del inmueble, una vez descontada la destinada a plazas de estacionamiento*; en otro caso, se asignará el uso de mayor superficie, descontada asimismo la destinada a plazas de estacionamiento. **En este último supuesto, si coincidieran varios usos con la misma superficie**, se atenderá al siguiente orden de prevalencia: residencial, oficinas, comercial, espectáculos, ocio y hostelería, industrial, almacén-estacionamiento, sanidad y beneficencia, deportes, cultural y religioso y edificio singular.

b) En los inmuebles sometidos a régimen de propiedad horizontal, cuando varios elementos privativos formen parte de un único bien inmueble, la dependencia principal será la destinada a uso residencial. Si ninguna de ellas tuviera este uso, se atenderá a la prevalencia citada en el párrafo a).

**2. Para la identificación del uso de las edificaciones o dependencias que tengan la consideración de bien inmueble se seguirán las siguientes reglas**:

a) Los garajes y trasteros que se ubiquen en edificios de uso residencial, así como los edificios destinados exclusivamente a garajes y estacionamientos, tendrán asignado el uso almacén-estacionamiento *[...]"*.

La norma 20 del anexo al Real Decreto 1020/1993, a la que se remite de forma explícita la disposición transitoria decimoquinta, señala, en el *cuadro de coeficientes del valor de las construcciones* (Uso 2):

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2.1.1 FABRICACIÓN EN UNA PLANTA<br>FABRICACIÓN EN UNA PLANTA | | | 1,05 | 0,90 | 0,75 | 0,60 | 0,50 | 0,45 | 0,40 | 0,35 | 0,35 |
| 2.1.2 FABRICACIÓN EN VARIAS PLANTAS<br>FABRICACIÓN EN VARIAS PLANTAS | | | 1,15 | 1,00 | 0,85 | 0,70 | 0,60 | 0,55 | 0,50 | 0,50 | 0,40 |
| 2.1 NAVES DE FABRICACIÓN Y ALMACENAMIENTO | | 2.1.3<br>ALMACENAMIENTO<br>ALMACENAMIENTO | 0,85 | 0,70 | 0,60 | 0,50 | 0,45 | 0,35 | 0,30 | 0,25 | 0,20 |
| 2.2.1 GARAJES | | | 1,15 | 1,00 | 0,85 | 0,70 | 0,60 | 0,50 | 0,40 | 0,30 | 0,20 |
| 2.2 GARAGES Y APARCAMIENTOS<br>APARCAMIENTOS | | 2.2.2<br>APARCAMIENTOS<br>APARCAMIENTOS | 0,60 | 0,50 | 0,45 | 0,40 | 0,35 | 0,30 | 0,20 | 0,10 | 0,05 |
| 2.3.1 ESTACIONES DE SERVICIO<br>ESTACIONES DE SERVICIO | | | 1,80 | 1,60 | 1,40 | 1,25 | 1,20 | 1,10 | 1,00 | 0,90 | 0,80 |
| INDUSTRIAL<br>INDUSTRIAL | 2.3<br>SERVICIOS<br>DE<br>TRANSPORTE | 2.3.2 ESTACIONES<br>ESTACIONES | 2,55 | 2,25 | 2,00 | 1,80 | 1,60 | 1,40 | 1,25 | 1,10 | 1,00 |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |

**2)** Aunque la ley -TRLHL- y el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que *se aprueban 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 inmuebles de naturaleza urbana* , son confusos en su definición de los conceptos y, según se interpreten, contradictorios entre sí, la sentencia *a quo* es acertada, en el fallo y en parte de la fundamentación conducente a él.

**3)** Al margen de la cuestión relativa a la procedencia de la impugnación indirecta, que el Juzgado negó, erróneamente, bajo el argumento de que se estaba denunciando un vicio de forma, y que la Sala de apelación corrige, la razón de decidir de ésta se fundamenta en dos razones conectadas entre sí:

- La primera, que el **cuadro de coeficientes que hemos reproducido no prevé el uso de " *almacén-estacionamiento*"** como un uso diferenciado del " *industrial*", como es de ver en el cuadro, pues el primero se inserta en la categoría más amplia del segundo, como una especificación. De hecho, la subcategoría de almacén y estacionamiento, como tal, no es unívoca y ni siquiera podría ser resultado de una combinación de usos dentro del industrial, sino de otros posibles.

De hecho, almacenamiento y garaje no es una subcategoría, sino dos distintas en este cuadro, *dentro del uso 2, industrial*.

- La segunda, que ese **desdoblamiento del uso de garajes y estacionamientos**, en la ordenanza, y su segregación respecto del industrial, responde a una especie de artimaña municipal para lograr que el número de inmuebles que se incluyen entre el 10 por 100 de éstos que pueden ser gravados con el tipo diferenciado sea superior. Esta segunda razón no la compartimos.

**4)** La ordenanza fiscal indirectamente impugnada solo podría ser considerada nula, en los términos de la impugnación por razón de la *inexistencia de un uso diferenciado*, al margen de los demás problemas debatidos. En la propia Ley, artículo 72.4 TRLHL, se permite el tipo de gravamen diferenciado:

* Se excluye el uso residencial.

* Se puede imponer un tipo superior, según los usos del inmueble.

* Se remite a la normativa catastral.

* Se aplica, como máximo, al 10 por 100 de los inmuebles, para cada uso, que tengan mayor valor catastral.

* la diferenciación de tipos de gravamen por usos en el IBI se remite al **cuadro de coeficientes** del valor de las construcciones, norma 20 del anexo al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio.

* Tal *norma reglamentaria* no prevé el uso de garaje-estacionamiento como distinto y autónomo del industrial.

* El tipo de gravamen para el uso industrial y para el de garaje estacionamiento es el mismo (1,135 %).

* Sólo varía el umbral mínimo de la base imponible, pero la recurrente, al superar el mínimo para garajes (1.200.000 euros), lógicamente supera el industrial, que es menor (890.000 euros).

* No hay constancia de que no figurase el inmueble entre el grupo del 10 por 100 superior, atendiendo al valor catastral.

**5)** Según el art. 72.4 TRLHL (en la parte que interesa):

*"[...] 4. Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.*

*Dichos tipos solo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados".*

**6)** Sin embargo, la disposición transitoria 15ª de la misma Ley es más específica, pues hay una remisión explícita al cuadro de coeficientes:

**"[...] Disposición transitoria decimoquinta. Tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por usos.**

En tanto no se aprueben las nuevas normas reglamentarias en materia de valoración catastral, la diferenciación de tipos de gravamen por usos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en esta ley se realizará **atendiendo a los establecidos en el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones recogido en la norma 20 del anexo al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio**, por el que se aprueban 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 inmuebles de naturaleza urbana, teniendo en cuenta las siguientes especialidades:

1. *Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos*, las normas para la identificación del uso de la edificación o dependencia principal serán las siguientes:

a) A los inmuebles no sometidos al régimen de propiedad horizontal que estén integrados por varias edificaciones o dependencias se les asignará el uso residencial cuando la suma de las superficies de este uso represente al menos el 20 por ciento de la superficie total construida del inmueble, una vez descontada la destinada a plazas de estacionamiento ; en otro caso, se asignará el uso de mayor superficie, descontada

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

asimismo la destinada a plazas de estacionamiento. *En este último supuesto, si coincidieran varios usos con la misma superficie*, se atenderá al siguiente orden de prevalencia: residencial, oficinas, comercial, espectáculos, ocio y hostelería, industrial, almacén-estacionamiento, sanidad y beneficencia, deportes, cultural y religioso y edificio singular [...]".

**7)** Tal como está enunciada esta norma, la referencia al uso de almacén-estacionamiento lo es solo a los efectos que la propia disposición transitoria -que ya no parece con finalidad transitoria, sino perenne, porque no se ha modificado desde 2004- esto es, el de establecer un **orden de prevalencia**, por usos, en caso de que el inmueble comparta dos o más, en cuyo caso, la primera regla es la de la mayor superficie y, de ser la misma, entra en juego esta regla subsidiaria.

**8)** En el caso debatido, la recurrida posee dos plantas, destinadas a ese fin de estacionamiento, dentro de un edificio de uso de oficinas, pero cada planta constituye una finca registral distinta, como figura reconocido en el propio escrito de oposición, por lo que no hay aquí un uso plural o compartido -ha de estarse a el uso definido en cada finca registral-.

**9)** Cabe añadir que la confusión conceptual que resulta del juego combinado del artículo 72.4 y la transitoria 15ª TRLHL debe diluirse atendiendo a un principio de preponderancia de la regla común o general o excepcional -que es la que aquí permite establecer un tipo de gravamen superior al inicialmente previsto para la generalidad de los casos, pues tales mayores cargas impositivas deben deducirse inequívocamente de normas claras, comprensibles y de contenido inequívoco, como disposiciones agravatorias de situaciones jurídicas que son, atendiendo, con ello, al principio de buena regulación establecido en los artículos 129 y concordantes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

***CUARTO*.- Jurisprudencia que se establece.**

- Los artículos 72.4 y disposición transitoria 15ª TRLHL deben ser interpretados en el sentido de que los usos de los bienes inmuebles que habilitan la imposición de un tipo de gravamen agravado o cualificado, en las condiciones y con los límites de la primera de las normas citadas, son los que indica la mencionada transitoria, por la remisión expresa que efectúa al *cuadro de coeficientes del valor de las construcciones,* sin que por tanto sea admisible respecto de usos combinados o de segundo y sucesivos grados distintos de los que figuran en la columna denominada *usos* en el referido cuadro.

- El artículo 8.3 de la ordenanza impugnada por vía indirecta es nulo, como acertadamente declara la Sala sentenciadora, que debe ordenar la publicación de su fallo a efectos de eficacia *erga omnes* de la anulación ( art. 72.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción).

***QUINTO*.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

## F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**1º)** Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

**2º)** No ha lugar al recurso de casación deducido por el **AYUNTAMIENTO DE MADRID** contra la sentencia nº 781/2020, de 28 de diciembre, dictada en apelación por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación nº 752/2020.

**3º)** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Indíquese a la Sala de instancia que, dada la firmeza que esta sentencia produce en el asunto enjuiciado, deberá ordenar la publicación del precepto anulado -artículo 8.3- de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI aprobada por el Ayuntamiento de Madrid objeto de impugnación indirecta, en el mismo boletín o diario en que se publicó dicha disposición.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ