

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092822

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 598/2024, de 10 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8616/2022

SUMARIO:

IBI. Base imponible. Normas técnicas de valoración. Coeficiente GB. En casos de autopromoción en los que no ha existido actividad empresarial de promoción, ni la construcción se ha realizado con fines de venta, pero no concurren limitaciones ni prohibiciones para su enajenación no cabe inaplicar el coeficiente del 1,40 por gastos y beneficios de promoción. La sentencia impugnada descarta la impugnación de la aplicación del coeficiente G+B con relación a edificaciones erigidas en régimen de autopromoción o porque otra cosa esté prevista en la ponencia de valores. La cuestión quedó claramente resuelta por la STS de 6 de octubre de 2001, recurso n.º. 1221/2000 (NFJ011317). La presente controversia radica en discernir si el coeficiente de 1,40 por gastos y beneficios de promoción (coeficiente GB) previsto en la norma 16 del RD 1020/1993, en desarrollo del art. 23.1.c) del TRLCI resulta de aplicación en aquellos supuestos en los que no ha existido actividad empresarial de promoción, ni la construcción se ha realizado con fines de venta, pero no concurren limitaciones ni prohibiciones para su enajenación. Se plantea, de nuevo, la aplicación del coeficiente G+B, si bien en lo que atañe a una edificación en régimen de autopromoción. Entiende la parte recurrente que se debe excluir este coeficiente en la medida en la que no ha existido actividad empresarial de promoción, habiendo soportado los costes de producción-autopromoción- y no existiendo fines de venta. La resolución del presente conflicto pasa necesariamente por despejar y delimitar la significación del coeficiente G+B y entender cómo opera, como factor en el que se fija la suma de costes de producción y beneficios de la promoción recogiendo la particularidad de cada tipo de mercado. La existencia de una actividad de promoción en una edificación no depende de la acreditación formal de la existencia de una venta, sino basta la mera potencialidad de que dicha edificación pueda estar destinada a la enajenación, salvo que se constaten circunstancias excepcionales que permitan desechar esa eventual finalidad a la que está ligada toda promoción como ocurrió en el caso de los hospitales, pues entonces se verificó una prohibición de venta. Ello es así, en cuanto el coeficiente G+B es un valor objetivo de carácter abstracto e independiente del coste que tiene por objeto proceder a calcular el valor del inmueble y dicho valor del inmueble esta referenciado al valor de mercado que opera como límite según el art. 23 TRLCI. El valor catastral se calcula teniendo en cuenta el precio por el que el inmueble libre de cargas podría venderse entre partes independientes o en relación con lo que nos ocupa, trata de determinar el precio máximo que un promotor estaría dispuesto a pagar para llevar a cabo una promoción. Es indiferente si el edificio se ha construido en régimen de autopromoción o promoción, pues el valor del edificio es independiente de quien ha asumido la promoción del mismo o si existe la voluntad real o no de comercializarlo, pues basta la mera potencialidad. Sólo se podría descartar su aplicación en aquellos supuestos en los que concurren circunstancias particulares que excluyan la posibilidad de enajenación. Para determinar el valor catastral de un inmueble no cabe inaplicar el coeficiente del 1,40 por gastos y beneficios de promoción (coeficiente GB) previsto en la norma 16 del RD 1020/1993, en desarrollo del artículo 23.1.c) del TRLCI, en aquellos casos de autopromoción en los que no ha existido actividad empresarial de promoción, ni la construcción se ha realizado con fines de venta, pero no concurren limitaciones ni prohibiciones para su enajenación. La ponencia de valores modula realmente los coeficientes de gastos y beneficios de la promoción, pues fija diferentes cuantías según los polígonos de valor que ha tenido en cuenta. Así los GB varían entre 1,4; 1,2; 1,2 o 1,00. La parte recurrente alude incorrectamente al coeficiente GB que aparece en la Ponencia de Valores y que se obtiene a través de la fórmula (1,4 x FI), con el coeficiente 1,4. De modo que alude erróneamente a que otras ponencias de valores modifican el factor de la multiplicación de la fórmula (la cifra aislada de 1,4 de la fórmula), cuando realmente lo que hace la ponencia de valores y el resto de municipios que menciona es establecer el coeficiente G+B (1,4 x FL). Esto es las ponencias de valores modulan el GB o dicho de otro modo, modulan la cifra genérica de 1,4, (el factor de la multiplicación prevista en la fórmula) al prever diferentes FL para calcular el GB del correspondiente polígono en la Ponencia de Valores. Se pone en evidencia que la ponencia de valores no contempla un coeficiente GB diferente al previsto en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, en desarrollo del art. 23.1.C TRLCI. Ello es así en cuanto, la ponencia de valores totales tiene asignado un coeficiente de GB que oscila entre las siguientes cuantías: 1,00, 1,4, 1,2, y 1,1. La ponencia de valores no contempla para sus polígonos de valor un coeficiente G+B diferente al previsto en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, en desarrollo del art.23.1.c) del TRLCI [Vid., ATS de 28 de junio de 2023, recurso n.º 8616/2022 (NFJ090371) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de septiembre de 2022, recurso n.º 1160/2021 (NFJ090372) que se confirma].

PRECEPTOS:

RD 1020/1993 (Normas técnicas de valoración), norma 16.
RDLeg 1/2004 (TR Ley del Catastro Inmobiliario), art. 23.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 598/2024

Fecha de sentencia: 10/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8616/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/04/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8616/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 598/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8616/2022, interpuesto por doña Salome, representada por la procuradora de los tribunales doña María Rosa Calvo Barber, bajo la dirección letrada de doña Esther Camarasa Gimeno, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 7 de septiembre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1160/2021, en el que se impugnan nueve resoluciones del TEAR, todas de 30 de junio de 2021, que desestimaron las reclamaciones contra los acuerdos de la Gerencia Regional del Catastro que dispusieron la alteración de la descripción catastral de las fincas propiedad de la recurrente.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1160/2021 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con fecha 7 de septiembre de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" FALLAMOS:

1º- Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Salome, en los términos expresados en los apartados A) y D) del fundamento cuarto.

2º.- Sin costas".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de doña Salome recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado mediante Auto de 16 de noviembre de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 28 de junio de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Esclarecer si, para determinar el valor catastral de un inmueble, cabe inaplicar el coeficiente del 1,40 por gastos y beneficios de promoción (coeficiente GB) previsto en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, en desarrollo del artículo 23.1.c) del TRLRHL, en aquellos casos en los que no ha existido actividad empresarial de

promoción, ni la construcción se ha realizado con fines de venta, pero no concurren limitaciones ni prohibiciones para su enajenación.

2.2. Precisar si es posible que la ponencia de valores contemple, para determinados polígonos, áreas o zonas, un coeficiente GB diferente al previsto en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, en desarrollo del artículo 23.1.c) del TRLCI, y, en su caso, si resulta aplicable con preferencia al del citado reglamento.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 23.1 del del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y la norma 16 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...].

Cuarto. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de doña Salome, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN, en tiempo y forma, contra la Sentencia nº. 867/2022, de fecha 7 de septiembre de 2022, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, previos los trámites procesales procedentes, en su día dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

Quinto. *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

Sexto. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los tramites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 9 de abril de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre los hechos relevantes.*

El auto de admisión recoge en síntesis los hechos más relevantes:

1.º Acuerdos de alteración de descripción catastral de determinadas fincas en ejecución de sentencia judicial

En septiembre de 2019, la Gerencia Regional del Catastro de Valencia dictó diez resoluciones de alteración de la descripción catastral de determinadas fincas sitas en Museros (Valencia) y titularidad de doña Salome, reponiéndolas al estado anterior a las alteraciones efectuadas en virtud de unas previas resoluciones de alteración catastral que habían sido anuladas por la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 9 de enero de 2019 (rec. 450/2016).

2.º Recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas

Contra los anteriores acuerdos, la señora Salome formuló sendos recursos de reposición que fueron desestimados en noviembre de 2019 y, a continuación, reclamaciones económico-administrativas que finalizaron en sentido igualmente desestimatorio mediante resoluciones de 30 de junio de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

3.º Recurso contencioso-administrativo

Disconforme con las anteriores resoluciones, la señora Salome interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 1160/2021 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

En el recurso, entre otros motivos, se discutía el valor catastral asignado a los inmuebles de modo que, invocando la doctrina seguida por la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 2018 (rec. 473/2015, ECLI:ES:AN:2018:3828) y la del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021 (rec. 117/2019, ECLI:ES:TS:2021:605), consideraba improcedente la aplicación del coeficiente previsto en el artículo 23.1.c) del TRLCI ("coeficiente G+B") puesto que las edificaciones controvertidas se habían erigido en régimen de autopromoción. Subsidiariamente, consideraba que, en todo caso, el coeficiente a aplicar debía ser el 1,1 puesto que la Ponencia de Valores aplicable contemplaba un coeficiente inferior al 1,4 previsto en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana dictó sentencia de 7 de septiembre de 2022 en la que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo, rechazando, sin embargo, las alegaciones recién descritas. La ratio decidendi de la sentencia, en relación con este particular, se contiene en el fundamento jurídico cuarto, con el siguiente tenor literal:

"C) Igualmente hemos de descartar la impugnación de la aplicación del coeficiente G+B con relación a edificaciones erigidas en régimen de autopromoción o porque otra cosa esté prevista en la ponencia de valores. Además de que la SAN alegada trata de un hospital y de una residencia de la tercera edad, no hay que olvidar que el valor catastral se calcula conforme al criterio general y que tal coeficiente no refleja aspectos concretos del inmueble, sino que se articula como los costes de producción y los beneficios de la promoción en abstracto y no como un elemento de cada inmueble no existe previsión legal ni reglamentaria de exclusión de este coeficiente.

Por tanto, como razona la STS de 17-2-2011, " el factor 1.4 goza de sustantividad propia, tanto desde la perspectiva conceptual (norma 9.2) como desde la perspectiva de su exigibilidad (norma 16.1), y, por tanto, debe ser tenido en cuenta para la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbano. En definitiva, éste era -y el RD 1020/1993 no ha introducido ninguna modificación al respecto salvo en la definición de algún coeficiente corrector -el procedimiento para la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana y, en cuanto tal, de obligatoria observancia para todo aquel que, en virtud de sus competencias, procediera a tal fijación y determinación".

Segundo. *Sobre la posición de las partes.*

La parte recurrente considera que se ha infringido los arts. 23.1 TRLCI y 16.1 del Real Decreto 1020/1993, resultando errónea la interpretación realizada por la Sala de instancia al decir que " se articula como los costes de producción y los beneficios de la promoción en abstracto y no como un elemento de cada inmueble no existe previsión legal ni reglamentaria de exclusión de este coeficiente", cuando no es posible su aplicación automática, pues la norma al establecer los criterios para la determinación del valor catastral ha de tenerse en cuenta los gastos de producción y beneficio de la actividad empresarial de promoción, como se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo 277/2021 de 25 de febrero. Se excluye, pues, el coeficiente G+B, cuando no concurre uno de los criterios y no procede su aplicación cuando no ha habido tal actividad empresarial de promoción, pues la misma recurrente propietaria de los inmuebles es quien soportó para sí misma los costes de construcción -autopromoción-, sin tener fin de venta.

Respecto de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2011, y la sustantividad declarada del coeficiente G+B, la cuestión radica en determinar si debe en todo caso tenerse en cuenta el mismo, cabe extraer las siguientes conclusiones:

"1. En primer lugar y aunque resulte una obviedad, ese factor del beneficio de la promoción inmobiliaria solo es estrictamente válido para productos terminados objeto de promoción. De no existir dicha promoción, la formulación debería alterarse en el sentido de inaplicar la componente de gastos y beneficios. Lo anterior, lleva a deducir que no se le puede aplicar un coeficiente que no se genera a un producto inmobiliario que no se vende, como es en este caso el "coeficiente G+B", ya que en ningún caso se produce tal beneficio.

2. El coeficiente de gastos y beneficios (G+B) se regula en cada Ponencia de Valores y, tradicionalmente, su aplicación ha sido más o menos automática. Sin embargo, no existe ningún obstáculo para que se determine su no aplicación en aquellos supuestos en los que no se ha producido ninguna promoción inmobiliaria y la construcción del inmueble se ha realizado mediante autopromoción".

Buen ejemplo de ello son las Ponencias de Valores, que al igual que la del municipio de Museros (Valencia), se minoran el "coeficiente G+B", aplicando valores inferiores al 1,4 e, incluso, algunas lo inaplican.

Por tanto, para la recurrente, es evidente la infracción denunciada pues en la Ponencia de Valores se prevé un "coeficiente G+B" inferior al 1,4 para promociones de usos concretos. En este caso, de manera subsidiaria a la solicitud de inaplicación del coeficiente, se solicitó que para los inmuebles objeto del recurso contencioso

administrativo con uso industrial y ubicados en un determinado polígono, de acuerdo con la indicada ponencia, les era de aplicación un "coeficiente G+B" del 1,1. Lo que tampoco es contemplado por la sentencia impugnada, apartado 3.2.2. de la ponencia de Valores 2003 que establece:

"(...)

a) Con carácter general el factor K establecido en los polígonos de valoración tal y como se refleja en el cuadro 3.2.3 es 1,40.

b) En determinados polígonos definidos para áreas con tipos de promociones de usos concretos como uso industrial, y de acuerdo con la justificación contenida en el estudio de mercado, se establece, en su caso, un valor del factor K diferente a 1,40 recogido en el cuadro citado. (...). Estableciéndose un valor de 1,1 para el polígono NUM000 donde se encuentran los inmuebles titularidad de la recurrente y objeto del recurso. Con vulneración del art. 9.3 de la CE.

El Sr. Abogado del Estado aunque mantiene puntos en común con la recurrente, discrepa sustancialmente de los argumentos utilizados por la misma. Considera que la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021, rec. cas. 117/2019, una vez reafirmada, sin duda, la obligatoria aplicación del coeficiente para determinar el valor catastral, consideró improcedente su aplicación, pero se trata de un caso concreto distinto del que es objeto de atención en este recurso de casación, siendo el núcleo de la cuestión que los inmuebles no podían ser objeto de transmisión durante un período de 10 años, como condición impuesta en la cesión municipal. El caso presente se trata de un supuesto de la actividad de autopromoción inmobiliaria.

Considera la recurrida que las normas de valoración catastrales persiguen determinar el valor fundamental del inmueble utilizando elementos objetivos componentes del mismo; resultando ajeno a la valoración si la promoción del inmueble se realiza por el dueño del terreno o por un especialista, incluso la naturaleza pública o privada de quien la encargue; sino que tiene en cuenta todas las circunstancias que caracterizan a la finca en su estado actual y hacia el futuro.

A continuación entra la recurrida a delimitar qué es el coeficiente G + B, como un ratio multiplicador de la suma del valor del suelo y de la construcción y se refiere a los dos sumandos que integran el valor de la finca; representa el esfuerzo empresarial de la promoción de llegar a conseguir la edificación dentro del mercado (intra commercium), incrementando el valor del sumatorio con independencia de si la promoción ha sido realizada por el dueño o por un tercero, para sí o para terceros, conocidos o por conocer, de forma gratuita u onerosa. No cabe confundir lo que es la actividad de comercialización del inmueble, con la actividad de promoción, art. 9 Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, señala quién será considerado promotor inmobiliario, incluyendo la autopromoción, la actividad del promotor se desarrolla (para sí o para su posterior enajenación) no solo en el momento de comercialización de los inmuebles si no, fundamentalmente, antes de iniciarse la construcción, durante la misma y una vez finalizada; por tanto, es una actividad independiente de la comercialización. El valor que incorpora es el del trabajo realizado, de la asunción de responsabilidades y riesgos y los fines alcanzados, e incluye todos los costes directos e indirectos empleados en esa actividad. Promoción y autopromoción incorporan de igual forma un valor a lo edificado, sin ellas el edificio no podría existir, carecería de valor alguno.

Por tanto, el coeficiente G+B es un valor objetivo de carácter abstracto e independiente del coste en que se haya incurrido en cada caso concreto, en particular el que se haya realizado por los pagos a terceros, obtenido a partir de la formulación matemática descrita en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, que contiene la normativa técnica de valoración catastral de los inmuebles urbanos. Los coeficientes correctores de suelo y construcción existentes en la metodología catastral son el mecanismo para tener en cuenta las circunstancias objetivas (y no subjetivas) intrínsecas y extrínsecas que puedan afectar a una determinada parcela y alterar su valor. Estas correcciones tienen sentido desde el momento en el que afectan al contenido físico o urbanístico de los inmuebles como sería una limitación de la edificabilidad o carga urbanística que disminuyera su valor cualquiera que fueran sus usos o titulares. En definitiva, el hecho de que un promotor no hubiera asumido costes específicos de comercialización, costes de financiación, ni descuento un beneficio, no implica que los valores derivados de la promoción no se incorporen al valor total del inmueble.

Llegados a dicho punto, entiende el Sr. Abogado del Estado que el art. 23.2 del TRLCI, prevé que el valor catastral se calcula conforme al criterio general expuesto y el valor de mercado, en cualquier caso, se determinará como el precio por el que el inmueble libre de cargas podría venderse entre dos partes independientes, con independencia de quien lo haya promovido, su propietario o un tercero, el valor del edificio es independiente del autor de la promoción ni de si existe o no voluntad de comercialización del mismo, depende de su adecuada y buena realización, así como de su localización, por tanto es indiferente quien lleva a cabo la promoción, se aplica el coeficiente G+B como ratio multiplicador de la suma del valor del suelo y de la construcción en cuanto se refiere a los dos sumandos que integran el valor de un inmueble, por lo que promoción y autopromoción deben tener el mismo

tratamiento desde el punto de vista de la valoración catastral, pues solo representa un menor coste para el propietario pero resulta indiferente para determinar el valor.

Para la parte recurrida la Norma 16.1 del RD 1020/1993, incorpora el denominado método residual estático, que calcula la valoración de un terreno edificable o de un bien inmueble, trata determinar el precio máximo que un promotor estaría dispuesto a pagar, e incorpora como elementos que conforman el valor de un producto inmobiliario, además del valor de repercusión del suelo y el valor de la construcción, el coeficiente 1,40 y el factor de localización FL, que evalúa las diferencias de valor de productos inmobiliarios análogos por su ubicación, características constructivas y circunstancias socioeconómicas de carácter local que afecten a la producción inmobiliaria. El producto del coeficiente 1,40 por el factor de localización, FL, terminológicamente se identifica como el coeficiente de gastos y beneficios de la promoción inmobiliaria (GB); las cuantías del coeficiente FL deben estar comprendidas entre los siguientes límites: $1,2857 = FL = 0,7143$; por tanto, la norma prevé la modulación del coeficiente 1,4, debiendo definirse en la correspondiente ponencia de valores las cuantías concretas del coeficiente GB y los criterios aplicables para los distintos supuestos o zonas, que es lo que viene a hacer la Ponencia de Valores de Museros (Valencia), y cuatro de los inmuebles de la recurrente, los (NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004) están ubicados en el polígono de valoración NUM000 que tiene asignado un coeficiente de gastos y beneficios de 1,1., en la valoración individualizada, dicho importe se obtiene de la aplicación de un coeficiente de 0,8, que se encuentra dentro de los límites establecidos y que modula el coeficiente de 1,4.; y el quinto inmueble de referencia catastral NUM005, se encuentra ubicado en el polígono de valoración NUM006, que tiene asignado un coeficiente de gastos y beneficios de 1,4. En consecuencia, para determinar el valor catastral se deberá considerar, en todo caso, el coeficiente GB, con las modulaciones oportunas en relación al factor de localización, también presente en el propio artículo 23.1.c) TRLCI, conforme al criterio y cuantía definidos en la ponencia de valores correspondiente.

En definitiva, concluye el Sr. Abogado del Estado, el promotor es el empresario cuya función es conseguir la realización del edificio conforme a las leyes, reglamentos y demás normas aplicables, técnicas y jurídicas. Todas las funciones señaladas resultan ineludibles en la promoción de cualquier edificación. En todo caso, ha existido una actividad económica y legal de promoción a pesar de que no se haya llevado a cabo por un agente edificatorio independiente de la propiedad, de ahí que el art. 23.1 LCI señale que:

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.

Poniéndose de manifiesto la incorporación del importe de valor de valor del inmueble que corresponde al G+B se al ofrecer el inmueble en el mercado, dado que el propietario exigirá este importe tanto si la ha realizado él mismo como un tercero. Ese será el momento en el que los gastos y beneficios del coeficiente considerados en el valor catastral en ínsitos en el inmueble se materialicen o moneticen o conviertan en un incremento o decremento de valor si se vendiera por precio inferior al coste de adquisición considerado en la contabilidad de LSGIE. Por tanto, se puede colegir que:

"a. El edificio tiene el mismo valor lo haya promovido personas como la recurrente o la haya promovido un tercero. El valor del edificio es independiente del autor de la promoción, depende de su adecuada y buena realización.

b. Si el propietario elige la autopromoción es por cuanto espera obtener de ella o bien una mejor realización del edificio o bien un menor coste o ambas circunstancias a la vez. Es la única contestación de un operador racional.

c. El autopromotor como sujeto racional económico espera obtener una mejor calidad o un menor tiempo de realización del edificio, o un menor coste. En todas y cada una de estas circunstancias experimenta un beneficio en la óptica subjetiva. Ahora bien, el valor objetivo del edificio no cambia".

Solicita que se fije la siguiente doctrina legal:

- Para determinar el valor catastral de un inmueble es obligatorio, de acuerdo con el artículo 23.1.c) TRLCI, tener presente, en todo caso, ya se trate de una promoción por terceros o de un supuesto de autopromoción, el coeficiente GB, por gastos y beneficios de promoción, con las modulaciones oportunas, según proceda, en función del factor de localización, presente en dicho precepto y en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, dado que el producto del coeficiente 1,4 por el factor de localización, terminológicamente, se identifica como el coeficiente de gastos y beneficios de la promoción inmobiliaria (GB).

- En consecuencia, la ponencia de valores puede tener presente, para determinados, polígonos, áreas o zonas, el citado coeficiente GB, recogido en el artículo 23.1.c) TRLCI con las modulaciones oportunas, en función del factor de localización previsto en la norma en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, conforme al criterio y cuantía definidos en la ponencia de valores correspondiente".

Tercero. Juicio de la Sala.

Este Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre asuntos similares al que nos ocupa, en los que se ha tratado sobre el coeficiente G+B; cabe recordar al respecto, entre otras, las sentencias de 6 de octubre de 2001, rec. 1221/2000 y de 16 de diciembre de 2005, rec. 1564/2001, en esta última se dijo que:

"En efecto, para hallar el valor de mercado la Norma 16.1, teniendo en cuenta todos los factores que intervienen en la formación del valor del producto inmobiliario, establece la siguiente fórmula o expresión $V_v = 1,4 [V_r + V_c] FI$. Las variables corresponden a los siguientes conceptos: V_v es el valor en venta del producto inmobiliario; V_r es el valor de repercusión del suelo; V_c es el valor de la construcción y FI es el factor de localización, que evalúa las diferencias de valor de productos inmobiliarios análogos por su ubicación, características constructivas y circunstancias socio- económicas de carácter local que afecten a la producción inmobiliaria.

Como coeficiente o factor independiente figura el 1'40, en el que se fija la suma de los gastos o costes de producción y los beneficios de la promoción, que son los últimos componentes del valor de mercado y que, por su propia naturaleza, sólo es aplicable a las fincas construidas.

Pues bien, la fórmula de cálculo establecida en la Norma 16.1 del Real Decreto 1020/1993 para la determinación del valor de mercado -- escogido en el art. 66.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas locales para la determinación de la base imponible -- aplica el factor 1'40 sobre la cantidad resultante de la suma del valor de repercusión del suelo y del valor de la construcción, modulada por el factor de localización.

La cuestión ha quedado claramente resuelta por la sentencia de esta Sala, Sección Segunda, de 6 de octubre de 2001, dictada en el recurso de casación en interés de ley (Recurso num. 1221/2000), que, con referencia a la fórmula establecida por la Norma 16.1 de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1989, fórmula que es idéntica a la contenida en la Norma 16.1 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, proclamaba la siguiente doctrina legal: "La fórmula legal de cálculo empleada por las Gerencias Territoriales del Catastro, aplicando conjuntamente el coeficiente RM y el factor 1'4 sobre la cantidad resultante de la suma del valor de repercusión del suelo y del valor de la construcción, modulada por el factor de localización, es ajustada a Derecho, pues su resultado es el mismo que si el coeficiente RM se hubiera aplicado directamente a los valores individualizados resultantes de las ponencias de valores". En consecuencia, el precepto recurrido es conforme a Derecho".

En relación con el factor 1,4 también se ha señalado que:

"el factor 1,4 goza de sustantividad propia, tanto desde la perspectiva conceptual (norma 9.2) como desde la perspectiva de su exigibilidad (norma 16.1), y, por tanto, debe ser tenido en cuenta para la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbano." (STS 11 de noviembre de 2006, rec. 3873/2001 y STS 17 de febrero de 2011, rec. 4623/2006).

En la sentencia de 25 de febrero de 2021, rec. 117/2019, se fijó como doctrina que "para la determinación del valor catastral de la construcción de un inmueble, el coeficiente de 1,40, referido a los "gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción" en lo que respecta a un determinado "producto inmobiliario", conforme a la norma 16 del RD 1020/1993 y el apartado segundo.2 de la OM de 14 de octubre de 1998, en relación con el artículo 23.1 TRLCI, no resulta aplicable en un supuesto como el de autos, en el que el inmueble cuyo valor catastral se discute, no fue construido para su comercialización en el mercado inmobiliario - y, por tanto, en el seno de una actividad empresarial de promoción inmobiliaria- sino para la explotación de un hospital y una residencia de tercera edad, con prohibición de enajenación durante un periodo de 10 años como condición impuesta en la cesión municipal."

A propósito del coeficiente GB, la misma sentencia ha manifestado lo siguiente:

"El artículo 23 del TRCI, relativo a los criterios y límites del valor catastral, establece en su apartado 1:

"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".

Nótese que la letra c) contempla que se tengan en cuenta o bien los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción o bien los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.

Por su parte, en el apartado 2 del mismo precepto dispone que:

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

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

En definitiva, el valor catastral no es el valor de mercado, pero no podrá superarlo.

Por último, el apartado 3 de dicho artículo establece que:

"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".

En ese marco, se sitúan tanto el RD 1020/1993 como la OM de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor N y del Coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores (BOE 20 de octubre de 1998).

En particular, en lo que ahora importa, la Norma 16 del Anexo del Real Decreto 1020/1993. "Modulación de valores", en la redacción vigente en 2007, dispone:

"1. Considerando todos los factores que intervienen en la formación del valor del producto inmobiliario, se establece la siguiente expresión:

$$VV. = 1,40 [VR + VC] FL$$

en la que:

VV= Valor en venta del producto inmobiliario, en euros/m² construido.

VR= Valor de repercusión del suelo en euros/m² construido.

VC= Valor de la construcción en euros/m² construido.

FL= Factor de localización, que evalúa las diferencias de valor de productos inmobiliarios análogos por su ubicación, características constructivas y circunstancias socio-económicas de carácter local que afecten a la producción inmobiliaria".

Por su parte, el apartado segundo.2 de la OM de 14 de octubre de 1998, literalmente expresa:

"La referencia establecida en el mencionado artículo se realizará de forma homogénea en las valoraciones catastrales de bienes inmuebles de naturaleza urbana, a cuyo efecto, se aplicará un coeficiente de relación al mercado (RM) de 0,5 al valor individualizado resultante de la Ponencia de valores. Dicho valor individualizado se obtendrá mediante la suma del valor del suelo en parcela y del valor de reposición de la construcción, corregidos ambos valores y su suma de acuerdo con lo establecido en la normativa técnica de valoración; y aplicando al resultado, de conformidad con la Norma 16 del Real Decreto 1020/1993, sólo en el caso de fincas construidas, el coeficiente 1,40 de gastos y beneficios de promoción".

El inciso final de dicho apartado es conforme a derecho, puesto que "no es más que una reproducción de otra de rango superior como es la Norma 16 del Anexo del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, que aprueba las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

En efecto, para hallar el valor de mercado la Norma 16.1, teniendo en cuenta todos los factores que intervienen en la formación del valor del producto inmobiliario, establece la siguiente fórmula o expresión $Vv = 1,4 [Vr + Vc] Fl$. Las variables corresponden a los siguientes conceptos: Vv es el valor en venta del producto inmobiliario; Vr es el valor de repercusión del suelo; Vc es el valor de la construcción y Fl es el factor de localización, que evalúa las diferencias de valor de productos inmobiliarios análogos por su ubicación, características constructivas y circunstancias socio- económicas de carácter local que afecten a la producción inmobiliaria.

Como coeficiente o factor independiente, figura el 1'40, en el que se fija la suma de los gastos o costes de producción y los beneficios de la promoción, que son los últimos componentes del valor de mercado y que, por su propia naturaleza, sólo es aplicable a las fincas construidas.

Pues bien, la fórmula de cálculo establecida en la Norma 16.1 del Real Decreto 1020/1993 para la determinación del valor de mercado -escogido en el art. 66.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas locales para la determinación de la base imponible- aplica el factor 1'40 sobre la cantidad resultante de la suma del valor de repercusión del suelo y del valor de la construcción, modulada por el factor de localización" (STS de 16 de diciembre de 2005, rec. cas. 1564/2001).

La Norma 16 del RD 1020/1993 lleva consigo la aplicación del coeficiente GB, expresado en el coeficiente 1,40, de manera que su aplicación es obligada, pues de lo contrario se quebraría la determinación del valor catastral."

El anterior pronunciamiento viene referido a la determinación del valor catastral de una edificación que estaba destinada a albergar un hospital y una residencia de ancianos, con una prohibición de enajenación de diez años; circunstancias de las que se derivaba que no hubo actividad empresarial de promoción, ni la construcción se había realizado con fines de venta, de modo que se entendió que no había ni gastos de promoción ni beneficios del promotor.

El caso que en el presente recurso se dirime es diferente, sus circunstancias, como luego se dirá, son distintas a las que determinaron aquel pronunciamiento, aún cuando las normas a aplicar son comunes.

Como se ha indicado, así se recoge en el auto de admisión, la presente controversia radica en discernir si el coeficiente de 1,40 por gastos y beneficios de promoción (coeficiente GB) previsto en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, en desarrollo del artículo 23.1.c) del TRLCI resulta de aplicación en aquellos supuestos en los que no ha existido actividad empresarial de promoción, ni la construcción se ha realizado con fines de venta, pero no concurren limitaciones ni prohibiciones para su enajenación. Se plantea, de nuevo, la aplicación del coeficiente G+B, si bien en lo que atañe a una edificación en régimen de autopromoción. Entiende la parte recurrente que se debe excluir este coeficiente en la medida en la que no ha existido actividad empresarial de promoción, habiendo soportado los costes de producción-autopromoción- y no existiendo fines de venta.

La resolución del presente conflicto pasa necesariamente por despejar y delimitar la significación del coeficiente G+B y entender cómo opera, como factor en el que se fija la suma de costes de producción y beneficios de la promoción recogiendo la particularidad de cada tipo de mercado.

Previamente delimitemos el contexto en el que se ha de desarrollar el debate.

Si nos remontamos a Las normas técnicas para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, aprobadas por la orden de 22 de septiembre de 1982, se propone para la valoración del suelo su delimitación en polígonos de actuación fiscal atendiendo a criterios urbanísticos, tanto de ordenación como de gestión.

El valor de repercusión se obtendrá, a partir del valor unitario, atendiendo a la siguiente relación:

$VU = VR \times e$, en la que:

VU: Valor unitario del suelo en ptas/m² de suelo.

VR: Valor de repercusión, en ptas/m² de construcción.

e: edificabilidad en metros cuadrados de construcción sobre rasante.

La relación entre los costes de producción y el valor de venta de mercado del inmueble es de 0,71. Esto supone que el valor básico del suelo se obtiene por aplicación del método residual, atendiendo a la siguiente formulación incluida de forma explícita en la posterior Orden de 13 de junio de 1983:

$VRP + VTC = 0,71 VV$, donde

VRP: Valor de repercusión del suelo sobre metro cuadrado construido. VTC: Valor del metro cuadrado de la construcción incluyendo los honorarios de los profesionales que intervienen en la actividad, los gastos de su promoción y los tributos locales que la gravan.

VV: Valor de venta de mercado de los inmuebles, en los términos establecidos en la citada regla 3. Este valor podrá establecerse en función de las rentas esperadas.

Aparece por tanto una primera referencia a la relación entre el valor en venta y la suma de los valores de suelo, construcción y gastos asociados a esta, que constituye, a su vez, la primera referencia (indirecta) a la aplicación del coeficiente de gastos y beneficios en la valoración catastral, de forma que:

$VV = 1,4084 \times (VRP + VTC)$

A partir de los valores en polígono, se obtiene el valor en calle/tramo, por ponderación del primero, atendiendo a factores de localización. Por último, el valor del suelo en parcela dependerá de las características físicas de ésta, tanto intrínsecas (accesibilidad, geometría, topografía...) como extrínsecas (grado de urbanización, inedificabilidad).

En relación con el valor catastral de la finca, dice textualmente la Regla 15 -recogiendo de forma casi literal la definición del valor del inmueble que incorporaba el Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana de 1966-:

" El valor catastral -VC- de una finca estará integrado por los valores del suelo y, en su caso, de las construcciones, afectada su suma por los siguientes índices, que atenderán:

- a) A la inclusión en el valor de la construcción de los honorarios de los profesionales que intervienen en la misma, a los gastos de promoción y a los tributos locales que la graven.
- b) Al aprovechamiento distinto del más idóneo del suelo".

Todavía, pues, ni se hace referencia al valor de mercado, y se obvia la existencia del beneficio de promoción como componente inevitable en el valor del producto inmobiliario: valor catastral equivale al coste de producción, sin prestar atención excesiva a la referencia al mercado. No obstante, la relación de 0,71 ya apuntada deja clara la existencia de un "coeficiente de paso" entre valor y coste.

La Orden de 28 de diciembre de 1989, por la 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, es el antecedente directo del vigente RD 1020/93. Esta orden establece las bases para la valoración catastral actual, especialmente proponen como referencia el valor de mercado, que en ningún caso se podrá superar.

Según la norma 9 el valor de repercusión básico del suelo en cada polígono o, en su caso, calle, tramo de calle, zona o paraje se obtendrá mediante el método residual. Para ello se deducirá del valor del producto inmobiliario, el importe de la construcción existente, los costes de la producción y los beneficios de la promoción, de acuerdo con lo señalado en el capítulo III.

La Circular 5.04/1990, de 8 de febrero del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, sobre procedimiento para la coordinación de valores de los bienes de naturaleza urbana establece algunos criterios objetivos para la delimitación del espacio urbano en zonas de características homogéneas, entendiéndose por tales el grado de desarrollo urbanístico, la evolución económica, la red de comunicaciones o la actividad socioeconómica, entre otros.

El valor del suelo edificado se obtendrá, según el procedimiento marcado en esta circular, por aplicación del método residual. A partir de la fórmula de formación del valor inmobiliario, establecida en la Orden de 1989,

$$VV = 1,40[VR + VC]FL,$$
 en la que:

VV: Valor en venta del producto inmobiliario.

VR: Valor de repercusión del suelo. VC: Valor de la construcción.

El factor de localización, FL, evalúa las diferencias de valor de productos inmobiliarios análogos por su ubicación, características constructivas y circunstancias socio-económicas de carácter local, que afecten a la producción inmobiliaria.

La Instrucción 03.04/97, de 28 de enero, de la Dirección General del Catastro (DGC), tiene por objeto la coordinación y homogeneización de los criterios a tener en cuenta en la elaboración de ponencias de valores, toda vez que la calidad de la valoración catastral estará definida por su carácter de masiva, reglada, objetiva y referenciada al mercado.

A partir de la fórmula genérica de valoración catastral descrita en la norma 16:

$$VV = 1,40[VR + VC]FL$$

Se define el coeficiente K como componente de gastos y beneficio, resultando entonces la siguiente expresión.

$$VV = K[VR + VC]$$

El objeto de la formulación así planteada es reflejar la diversidad en la magnitud de los gastos de promoción y beneficio, que se proponía ya desde 1990:

La fijación del valor del factor K recogerá la particularidad de los distintos mercados o submercados existentes, de acuerdo con los siguientes criterios:

- A nivel de polígono, se establecerá un factor K, que con carácter general será 1,40.

Como se ha visto anteriormente, esta fórmula había quedado ya propuesta por el antecesor inmediato, la Orden Ministerial de 1989.

- Este factor K no será nunca superior a 1,40; la consideración de valores de K inferiores a 1,40, que estará justificada por el estudio de mercado correspondiente, atenderá preferentemente a tipos de promociones de usos concretos, como residencial familiar o industrial, con un mínimo de 1,10.

Por tanto, la instrucción acota el margen de variabilidad del factor de gastos y beneficio de la promoción, reduciéndolos de forma generalizada, hasta el punto de que el mínimo anterior, 1,40, se convierte en valor máximo para el coeficiente K. La limitación de este coeficiente supone un incremento sistemático del valor del suelo en polígono, por aplicación del método residual.

Se introduce a partir de 2004 la modulación del coeficiente G+B en las ponencias de valores catastrales por varias razones. Se pretende la adaptación a la realidad local: La modulación permite ajustar el coeficiente G+B según las particularidades de cada municipio; diferentes áreas pueden tener costos de producción y beneficios de promoción distintos, por lo que esta flexibilidad se consideró más adecuada. Mayor precisión, pues la fijación de un único valor (como el 1,40 anterior) no reflejaba con precisión las variaciones en el mercado inmobiliario; la modulación permite una valoración más acorde con la realidad local y las condiciones específicas de cada propiedad. Una mayor equidad fiscal; al modular el coeficiente G+B, se busca una tributación más equitativa. Propiedades con características diferentes pueden tener valores catastrales más ajustados a su situación real, evitando distorsiones en los impuestos locales.

En los mapas de valor, la utilización del coeficiente a tener en cuenta en el cálculo del valor es el de la circular aprobada anualmente de actualización de la 12.04/2004.P y vinculado a la jerarquía de la zona de valor. Forma parte de los criterios marco de coordinación nacional aprobados por la Comisión Superior de Coordinación Inmobiliaria.

El modelo actual, con la publicación de la Circular 12.04/2004, de 15 de diciembre de la DGC, propone cambiar la valoración de suelo por calle-tramo al de zona de valor. El mapa de valores sobre el municipio cobra protagonismo, limitando la interpretación del planeamiento a las estrictas necesidades de la valoración colectiva: los datos urbanísticos pasan a constituir un dato propio de los inmuebles, dejando a partir de este momento de incluirse en las Ponencias. Se escalonan los valores del suelo en categorías de "zonas de valor" caracterizadas por el valor de repercusión y la definición del producto tipo, que permitirán la comparación entre las diferentes localizaciones.

Para fortalecer la coordinación de valores a nivel nacional, así como para la actualización permanente de las Ponencias de Valores, la Circular 03.04/15/P, de 6 de febrero, de actualización de la Circular 12.04/04 sobre ponencias de valores, define sesenta tramos de valor de repercusión de suelo y sesenta de valor unitario. El modelo se basa en la estabilidad de las zonas de valor (R y U), de forma que se mantenga con el paso del tiempo la correspondencia establecida con los valores de mercado.

Se recogen también en esta circular los coeficientes de gastos y beneficios, vinculados a las jerarquías de zonas de valor R y U, en cumplimiento de los criterios marco de coordinación aprobados Circular 01.04/11/P.

La Circular 02.04/07 de 20 de marzo, de la DGC, actualiza los cuadros de valores, y las sucesivas circulares Circular 01.04/08, de 8 de febrero, de la DGC, Circular 01.04/09, de 19 de enero. Circular 01.04/10/P, de 10 de febrero. Circular 01.04.11/P, de 10 de febrero. Circular 02.04/12/P, de 10 de febrero. Circular 01.04/13/P, de 11 de enero...harán lo mismo.

De especial interés en nuestro caso, resultó la Circular 04.04/09/P de 29 de enero de 2009, sobre la aplicación del coeficiente de gastos y beneficios en la valoración por unitario del suelo de los bienes inmuebles urbanos.

Esta circular trata de corregir el problema que planteaba el coeficiente de gastos y beneficios en relación con fincas cuya superficie era mayor que la habitual en su entorno, pues su valor no se ajustaba a las de su polígono. De este modo, la circular pretende adecuar el valor del suelo de esta finca al eliminar la aplicación del coeficiente de gastos y beneficios de la promoción a la parte del suelo no ocupada por las construcciones en la valoración por unitario.

Como se ha señalado la premisa inicial es que debe utilizarse el método residual estático dada la imposibilidad de acudir a una valoración por comparación. Así se menciona en la Norma 9 del Real Decreto 1020/1993; lo cual implica la determinación del valor final de un bien como una suma de los costes e inversiones necesarios para su producción, a los que se incorpora el beneficio del promotor. En definitiva, el principal método de valoración se centra en la obtención del valor del suelo, una vez conocido el valor de venta y el del resto de los elementos que intervienen en el proceso de formación de precios entre los que se deben incluir los gastos de promoción y los beneficios del promotor.

En los gastos de promoción de un edificio se producen una cantidad de desembolsos por conceptos diversos de carácter técnico, jurídico o empresarial (honorarios técnicos por proyectos y dirección de las obras u otros necesarios, costes de licencias y tasas de la construcción, primas de los seguros obligatorios de la edificación...).

El promotor-propietario, necesariamente, debe hacer frente a los desembolsos de los conceptos derivados de la promoción, pues en la determinación de dichos costes resulta intrascendente la finalidad o destino del bien inmueble.

El promotor, normalmente, obtiene dos tipos de ganancias: el beneficio industrial, propio de cualquier actividad empresarial, y el plus-beneficio inmobiliario derivado de la revaloración del suelo. Por tanto, en la autopromoción, si bien no se percibe el beneficio industrial, no se puede obviar el beneficio que se genera como consecuencia de la propia transformación del suelo, beneficio que recupera el promotor inmobiliario en lugar del propietario original.

La primera premisa de la que ha de partir, por tanto, es que la actividad de autopromoción permite experimentar al promotor el incremento del valor de sus inmuebles derivado de la actividad edificatoria. No se trata de una actividad pro- bono o gratuita en favor de terceros de la que no obtenga utilidades económicas, inmediatas y directas, máxime cuando no se constata de esta labor una prohibición o limitación para la venta.

La autopromoción, respecto al resto de promociones, se diferencia en que converge en la misma persona la condición de promotor y propietario por lo que a priori no existe ninguna circunstancia adicional acreditada que permita excluir la aplicación del reputado coeficiente. Lo importante es que este beneficio se puede materializar en cualquier momento en cuanto no se ha constatado ninguna limitación o restricción a la enajenación y que en este caso, lo recibirá el propietario porque precisamente ha sido el propietario quien ha asumido la posición de promotor. O dicho de otro modo, si el propietario no hubiera asumido el rol del promotor no se hubiera aprovechado de dicho beneficio, del mismo modo si se hubiera limitado o restringido la venta del inmueble tampoco se habría podido aprovechar.

En coherencia con lo expuesto, el art. 9 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación (LOE) señala que será considerado promotor inmobiliario:

"cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título".

En este sentido son obligaciones del promotor entre otras: ostentar sobre el solar la titularidad de un derecho que le faculte para construir en él, facilitar la documentación e información previa necesaria para la redacción del proyecto, así como autorizar al director de obra las posteriores modificaciones del mismo, gestionar y obtener las preceptivas licencias y autorizaciones administrativas, así como suscribir el acta de recepción de la obra, suscribir los seguros previstos en el artículo 19 o entregar al adquirente, en su caso, la documentación de obra ejecutada, o cualquier otro documento exigible por las Administraciones competentes (art. 9.2 LOE).

El presupuesto del que parte la recurrente, como se ha visto, la falta de beneficio se nos muestra inasumible por irreal, aún cuando se deba continuar con el razonamiento por cuanto lo relevante realmente es que teniendo en cuenta el método de cálculo del valor catastral resulta indiferente el coste y el beneficio real que se ha derivado de la autopromoción.

Como se ha señalado anteriormente la valoración catastral utiliza el método residual estático y, por tanto, atiende a criterios objetivos para su cálculo al haber desechado el método de la comparación por los problemas que planteaba su determinación.

En consecuencia, la metodología de valoración utilizada elimina cualquier factor subjetivo que pudiera concurrir, resultando irrelevante si finalmente "el producto inmobiliario" es consecuencia de la promoción del inmueble por parte del dueño del terreno o por un especialista o si finalmente se destina efectivamente a la venta o potencialmente puede estar destinado a ella.

Sostener lo contrario llevaría a descartar la aplicación del coeficiente a cualquier edificación que ha sido construida no con fines de venta sino de alquiler de apartamentos o pensemos en una edificación destinada inicialmente a la venta pero que no se hubiera conseguido enajenar por cualquier motivo. Ello no tiene sentido, pues en estos supuestos nada impediría que los bienes se dedicasen a la venta.

Como se ha dejado constancia antes, el G+B se introdujo en las Normas Técnicas de 1989 y recogido en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, varía, según el municipio y la fecha de aprobación de su ponencia de valores, de un fijo de 1,40 (en las ponencias aprobadas antes de 2004) a un valor modulado en función de la dinámica de 1,00 a 1,50 (en las ponencias aprobadas a partir de 2004).

El factor G+B trata de contabilizar 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 finalidad de promoción. Por tanto, nada impediría prescindir de este coeficiente G+B si se constata la inexistencia de dicho objetivo de promoción.

En el caso de la STS de fecha 25 de febrero de 2021 se descartó ya ab initio que nos encontrásemos ante un "producto inmobiliario" dado que un hospital y una residencia de tercera edad no había sido construido para su comercialización en el mercado inmobiliario - y, por tanto, en el seno de una actividad empresarial de promoción inmobiliaria- sino para la explotación de un hospital y una residencia de tercera edad, con prohibición de enajenación durante un periodo de 10 años como condición impuesta en la cesión municipal.

En definitiva, la existencia de una actividad de promoción en una edificación no depende de la acreditación formal de la existencia de una venta, sino basta la mera potencialidad de que dicha edificación pueda estar destinada a la enajenación, salvo que se constaten circunstancias excepcionales que permitan desechar esa eventual finalidad a la que está ligada toda promoción como ocurrió en el caso de los hospitales, pues entonces se verificó una prohibición de venta.

Ello es así, en cuanto el coeficiente G+B es un valor objetivo de carácter abstracto e independiente del coste que tiene por objeto proceder a calcular el valor del inmueble y dicho valor del inmueble esta referenciado al valor

de mercado que opera como límite según el art. 23 TRLCI. Recordemos que en el presente procedimiento no se ha acreditado en ningún momento que el valor catastral supere al valor de mercado.

Esto es, el valor catastral se calcula teniendo en cuenta el precio por el que el inmueble libre de cargas podría venderse entre partes independientes o en relación con lo que nos ocupa, trata de determinar el precio máximo que un promotor estaría dispuesto a pagar para llevar a cabo una promoción.

Es indiferente si el edificio se ha construido en régimen de autopromoción o promoción, pues el valor del edificio es independiente de quien ha asumido la promoción del mismo o si existe la voluntad real o no de comercializarlo, pues basta la mera potencialidad. Sólo se podría descartar su aplicación en aquellos supuestos en los que concurran circunstancias particulares que excluyan la posibilidad de enajenación.

Todo lo cual debe llevarnos a considerar que para determinar el valor catastral de un inmueble no cabe inaplicar el coeficiente del 1,40 por gastos y beneficios de promoción (coeficiente GB) previsto en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, en desarrollo del artículo 23.1.c) del TRLCI, en aquellos casos de autopromoción en los que no ha existido actividad empresarial de promoción, ni la construcción se ha realizado con fines de venta, pero no concurren limitaciones ni prohibiciones para su enajenación.

Sobre la posibilidad de modulación del coeficiente que corresponde a la segunda pregunta del interés casacional objetivo, de la metodología antes expuesta y como opera el coeficiente G+B se colige que efectivamente cabe la citada modulación:

1. El valor catastral se obtiene a través del método residual estático según la Norma 9.2. de las normas técnicas fijadas por el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, en la nueva redacción proporcionada por la Disposición adicional primera del RD 1464/2007 de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

2. Dicha valoración no podrá ser superior nunca al valor de mercado.

3. La expresión que recoge los factores que intervienen en la formación del valor del producto inmobiliario y que sirve de base para la valoración catastral es la que figura en la norma 16 en la que: $V_v = 1,40 [V_r + V_c]FL$

4. El coeficiente 1,4 se modula a través del Factor de localización (FL) para la obtención del coeficiente GB que aparece publicado en cada Ponencia de Valores.

5. Las cuantías del coeficiente FL se deben encontrar entre los límites 1, 2857 y 0, 7143.

Por tanto, el coeficiente final de GB se puede modular en la medida en la que el factor 1,4 se multiplica por una cifra modulable que corresponde al factor de localización. No olvidemos que FL evalúa las diferencias de valor de productos inmobiliarios no solamente por su ubicación en una determinada zona, sino también por las características constructivas y circunstancias socioeconómicas de carácter local que afecten a la producción inmobiliaria en dicha zona.

Así, los valores que se adopta para cada una de las zonas de valor son los coordinados al efecto y reflejados en el listado de zonas de valor en la ponencia de valores. Esto es, en las distintas ponencias de valores según la jerarquía de suelo asignada a cada zona de valor es de aplicación una cuantía de coeficiente de gastos y beneficios concreta y dicho coeficiente de gastos se obtiene de multiplicar 1,4 por el FL.

La ponencia de valores del municipio de Museros modula realmente los coeficientes de gastos y beneficios de la promoción, pues fija diferentes cuantías según los polígonos de valor que ha tenido en cuenta. Así los GB varían entre 1,4; 1,2; 1,2 o 1,00.

La parte recurrente alude incorrectamente al coeficiente GB que aparece en la Ponencia de Valores y que se obtiene a través de la fórmula $(1,4 \times FL)$, con el coeficiente 1,4. De modo que alude erróneamente a que otras ponencias de valores modifican el factor de la multiplicación de la fórmula (la cifra aislada de 1,4 de la fórmula), cuando realmente lo que hace la ponencia de valores de Museros y el resto de municipios que menciona es establecer el coeficiente G+B $(1,4 \times FL)$. Esto es las ponencias de valores modulan el GB o dicho de otro modo, modulan la cifra genérica de 1,4, (el factor de la multiplicación prevista en la fórmula) al prever diferentes FL para calcular el GB del correspondiente polígono en la Ponencia de Valores.

La respuesta a la segunda cuestión de interés casacional pasa necesariamente por acoger las anteriores precisiones, resultando la misma equívoca por las razones apuntadas.

De lo dicho, se pone en evidencia que la ponencia de valores de Museros no contempla un coeficiente GB diferente al previsto en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, en desarrollo del artículo 23.1.C TRLCI.

Ello es así en cuanto, la ponencia de valores totales tiene asignado un coeficiente de GB que oscila entre las siguientes cuantías: 1,00, 1,4, 1,2, y 1,1.

En el caso de la recurrente, cuatro de los referidos inmuebles están ubicados en el polígono de valoración NUM000 que tiene asignado un GB de 1,1 y el quinto tiene un coeficiente GB de 1,4.

Si efectuamos una valoración individualizada, esto significa que aplicando la fórmula en aquellos supuestos en los que la ponencia de valores asigna al GB un valor de 1,1 sería lo siguiente:

$$V_v = 1,40 [V_r + V_c] FL$$

$GB = 1,4 \times FL$

$1,1 = 1,4 \times 0,8$

Esto significa que si $GB = 1,1$ entonces FL es $0,8$.

La cifra $0,8$ se encuentra dentro de los límites de la norma 16.1 que recordemos era $1,2857 = FL = 0,7143$.

En la quinta finca de la recurrente en la que la ponencia de valores asigna al $G+B$ un valor de $1,4$, llegaríamos a la misma conclusión:

$Vv = 1,40 [VR + VC] FL$

$G+B = 1,4 \times FL$

$1,4 = 1,4 \times 1$

Esto significa que si $GB = 1,4$ entonces FL es 1

La cifra 1 se encuentra dentro de los límites de la norma 16.1 que recordemos era $1,2857 = FL = 0,7143$.

En consecuencia, la ponencia de Valores de Museros no contempla para sus polígonos de valor un coeficiente $G+B$ diferente al previsto en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, en desarrollo del artículo 23.1.c) del TRLCI.

Cuarto. Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no ha lugar a hacer declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Tercero.
2. Desestimar el recurso de casación núm. 8616/2022, interpuesto por doña Salome, representada por la procuradora de los tribunales doña María Rosa Calvo Barber, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 7 de septiembre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1160/2021, en el que se impugnan nueve resoluciones del TEAR, todas de 30 de junio de 2021, que desestimaron las reclamaciones contra los acuerdos de la Gerencia Regional del Catastro que dispusieron la alteración de la descripción catastral de las fincas propiedad de la recurrente, sentencia que se confirma.
3. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.