

ASPECTES QUE CAL CONSIDERAR EN RELACIÓ AMB ELS EFECTES TRIBUTARIS DELS EXPEDIENTS CADASTRALS D'ESMENES DE DISCREPÀNCIES¹

Cristina A. López Suárez
Negociat del Servei de Gestió de l'IBI
Diputació de Barcelona

Resum

L'article té per objecte reflexionar sobre la vinculació dels efectes tributaris als cadastrals en relació amb un tribut de gestió compartida com és l'impost sobre béns immobles (IBI), per les alteracions produïdes com a conseqüència dels procediments d'esmenes de discrepàncies cadastrals.

Paraules clau: esmenes de discrepàncies, efectes tributaris retroactius.

ASPECTOS A TENER EN CUENTA EN RELACIÓN A LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LOS EXPEDIENTES CATASTRALES DE ENMIENDA DE DISCREPANCIAS

Resumen

El artículo tiene por objeto reflexionar acerca de la vinculación de los efectos tributarios y catastrales en relación con un tributo de gestión compartida como es el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), por las alteraciones producidas como consecuencia de los procedimientos de enmienda de discrepancias catastrales.

Palabras clave: enmienda de discrepancias, efectos tributarios retroactivos.

ASPECTS TO BE TAKEN INTO ACCOUNT IN RELATION TO THE TAX EFFECTS OF CADASTRAL DISCREPANCY AMENDMENT PROCEEDINGS

Abstract

The purpose of this article is to analyse the link between the tax effects and cadastral effects in relation to a shared management tax such as the real estate tax (IBI), due to the

1. Citació recomanada: LÓPEZ SUÁREZ, Cristina A. (2024). «Aspectes que cal considerar en relació amb els efectes tributaris dels expedients cadastrals d'esmenes de discrepàncies». *Revista Catalana d'Administració Pública*, núm. 2, p. 251-267.

alterations produced as a consequence of the procedures for the amendment of cadastral discrepancies.

Key words: amendment of discrepancies, retroactive tax effects.

Sumari: 1. El procediment d'esmena de discrepàncies cadastrals; 1.1. Comunicació al Cadastre; 1.2. Comunicació mitjançant el Registre de la Propietat; 1.3. Comunicació mitjançant un notari; 2. El procediment de rectificació d'errors; 3. Efectes tributaris del procediment d'esmena de discrepàncies abans de la jurisprudència del Tribunal Suprem de l'any 2020 relativa a aquest procediment cadastral; 4. Jurisprudència en relació amb les esmenes de discrepàncies del Tribunal Suprem de l'any 2020; 5. Efectes tributaris derivats d'alteracions cadastrals inscrites en la base de dades del Cadastre mitjançant el procediment d'esmena de discrepàncies arran de la jurisprudència del Tribunal Suprem de l'any 2020; 6. Modificació legislativa del text refós de la Llei del cadastre immobiliari de l'any 2021; 7. Jurisprudència del Tribunal Suprem en relació amb les esmenes de discrepàncies per als anys 2023 i 2024; 8. Efectes tributaris derivats d'alteracions cadastrals inscrites en la base de dades del Cadastre mitjançant el procediment d'esmena de discrepàncies que s'haurien d'aplicar arran de la modificació legislativa del text refós de la Llei del cadastre immobiliari (TRLCI), feta per l'article 14.4 de la Llei 11/2021, del 9 de juliol; 8.1. Modificació de l'article 18.1 del TRLCI per l'article 14.4 de la Llei 11/2021; 8.2. Establiment de la base imposable de l'IBI per l'administració competent; 8.3. Àmbit d'aplicació de la Sentència del Tribunal Suprem 73/2024, del 18 de gener; 9. Conclusions; 10. Doctrina i jurisprudència.

1. EL PROCEDIMENT D'ESMENA DE DISCREPÀNCIES CADASTRALS

Quan existeix manca de concordança entre la descripció cadastral dels béns immobles i la realitat immobiliària, podem fer una esmena de les discrepàncies davant la Gerència del Cadastre, amb una comunicació al Registre de la Propietat o bé mitjançant un notari.

Hi ha tres vies, doncs, per a la correcció dels errors detectats: comunicació al Cadastre, Registre de la Propietat i notaria.

1.1. COMUNICACIÓ AL CADASTRE

El procediment d'esmena de discrepàncies del Cadastre es pot iniciar d'ofici, per iniciativa pròpia o per una ordre superior quan l'Administració tingui coneixement de la falta de concordança entre la descripció cadastral dels béns immobles i la realitat immobiliària i el seu origen no sigui conseqüència de l'incompliment de l'obligació de declarar o comunicar alteracions cadastrals per part dels obligats.

Llavors l'obligat ha de començar el procés al Cadastre i ha d'aportar la documentació següent:

- Instància d'esmena amb les dades oportunes i l'exposició detallada de la discrepància.
- Aixecament topogràfic en format digital, georeferenciat, de les parcel·les afectades.

- Situació actual i modificacions que cal fer.
- Certificat de coordenades dels límits de la parcel·la, juntament amb l'informe de validació gràfica.
- Documentació jurídica: escriptures i documentació del Registre de la Propietat, així com acta de delimitació signada pels afectats confrontants. Si no s'aporta l'acta de delimitació, s'inicia un procediment en el qual es comunica als afectats confrontants, als quals es concedeix un termini de quinze dies perquè formulin al·legacions.

1.2. COMUNICACIÓ MITJANÇANT EL REGISTRE DE LA PROPIETAT

En aquest cas és el registrador qui informa el Cadastre sobre la rectificació cadastral que s'ha fet, i ho ha de fer en un termini màxim de cinc dies des de la inscripció.

Després de validar el Cadastre, la representació gràfica facilitada pel Registre de la Propietat iniciarà la rectificació corresponent i acabarà amb la incorporació al Registre, juntament amb la certificació descriptiva i gràfica reemplaçada, perquè aquest faci constar el fet al foli corresponent.

1.3. COMUNICACIÓ MITJANÇANT UN NOTARI

En aquest cas, s'ha de sol·licitar als propietaris una descripció de la realitat física de la parcel·la. Podeu consultar el document «Proposta informe tècnic amidaments de sòl i construccions» a l'espai de recursos documentals del web. El procediment s'iniciarà si existeix una discrepància entre la realitat i la certificació cadastral.

Caldrà fer una notificació als titulars dels terrenys confrontants afectats perquè en el termini de vint dies manifestin el que creguin oportú.

En cas de no al·legar-hi res en contra, el notari procedirà a inscriure la nova descripció.

El notari informarà el Cadastre de la rectificació realitzada en un termini màxim de cinc dies.

La nova descripció de la parcel·la s'incorporarà després al Registre de la Propietat.

2. EL PROCEDIMENT DE RECTIFICACIÓ D'ERRORS

El procediment de rectificació d'errors no està regulat o previst expressament en la normativa cadastral. Per tant, no és un procediment que utilitzi habitualment l'Administració cadastral, però sí en casos molt determinats, en què acudeix a la normativa administrativa general per a la seva aplicació.

L'article 109.2 de la Llei 39/2015 regula la potestat de les administracions públiques de rectificar els errors materials, de fet o aritmètics. El precepte indica que dita potestat es pot exercir en qualsevol moment i que es pot plantejar d'ofici o a instància de les persones interessades. D'altra banda, l'article 74.2 de la Llei 26/2010 assenyala que la competència per

a rectificar errors materials, de fet o aritmètics en els actes i les disposicions reglamentàries correspon a l'òrgan que els ha dictat.

La rectificació inclosa en el capítol de la Llei 39/2015 dedicat a la revisió dels actes en via administrativa no és un procediment de revisió dels actes administratius, sinó més pròpiament un mecanisme sumari d'esmena de petites anomalies sense alterar ni desnaturalitzar l'acte administratiu originari. Per això, la jurisprudència no ha dubtat a qualificar de procediment «excepcional» (Sentència del Tribunal Suprem [STS] del 21 de desembre de 2012) la rectificació regulada en l'article 109.2 de la Llei 39/2015, i ho és perquè no es pot projectar més enllà dels objectius fixats per la naturalesa d'aquesta institució, ja que, si fos així, quedaria en entredit el sistema de seguretat jurídica perquè permetria rectificar en qualsevol moment resolucions administratives fermes, tant quan les duu a terme l'Administració —quan el que correspon és aplicar un procediment de revisió d'ofici o de declaració de lesivitat—, com quan el planteja la persona interessada obviant els recursos administratius i judicials corresponents (STS del 9 de juliol de 2018).

Es tracta, com hem vist, d'una potestat administrativa molt àmplia, no subjecta a termini quant a l'exercici i de tramitació molt simple, que té per finalitat arbitrar una fórmula que eviti que els simples errors materials i patents pervisquin i produeixin efectes desorbitats o requereixin, per a ser eliminats, la costosa formalitat dels procediments de revisió (STS del 21 de setembre de 1998). Aquesta potestat s'identifica clarament al servei del principi de conservació dels actes administratius (art. 49-52 de la Llei 39/2015), en virtut del qual les petites anomalies no produeixen efecte i no invaliden l'acte que les pateix.

La rectificació d'errors és, per tant, una drecera que facilita i simplifica l'esmena dels defectes que s'especifiquen en el seu objecte, però que no pot ser emprada més enllà dels seus límits estrictes. La Llei 39/2015 tracta separadament la rectificació d'errors de l'article 109.2 i el recurs de revisió per error de fet de l'article 125.1a perquè es tracta de dos tipus d'error diferents: com assenyalen les dues interlocutòries del Tribunal Suprem del 17 de juliol de 1987 —una i dos— (referint-se als preceptes correlatius de l'antiga Llei de procediment administratiu del 17 de juliol de 1958), a més de ser molt més restringit i limitat el primer, mentre que la revisió aspira a l'anul·lació de l'acte, la rectificació, que manté el contingut fonamental, es limita a alterar aspectes puntuals del dit acte. Per a la resta d'irregularitats s'han d'emprar els mecanismes de revisió més genèrics, els recursos administratius i, si escau, la revisió d'ofici.

La rectificació d'errors establerta en l'article 109.2 de la Llei 39/2015 té perfils propis que la diferencien netament del mecanisme dels recursos administratius. No es pot reconduir per la via de l'article 115.2 de la Llei 39/2015 (error en la qualificació del recurs) una sol·licitud de rectificació d'errors formulada correctament en la tramitació com a recurs administratiu, no només perquè s'ha de respectar la voluntat de la persona interessada, sinó també perquè el règim de la prova és diferent en una figura i en l'altra (STS del 30 d'abril de 2013). Així mateix, en l'àmbit de la rectificació d'errors no opera la prohibició de *reformatio in peius* que s'aplica en la resolució dels recursos administratius (STS del 6 de febrer de 2019).

Esdevé cabdal per a concretar l'abast de la rectificació d'errors regulada en l'article 109.2 de la Llei 39/2015 determinar-ne els límits, els quals resulten de la interpretació de l'expressió d'errors materials, de fet o aritmètics, a més a més del que disposa l'article 110 de la Llei 39/2015. Per a fer-ho és molt útil recordar succintament alguns conceptes relacionats amb l'error.

L'error, en sentit estricte, és una representació mental inexacta de la realitat. Quan s'incorre en un error, es disposa d'una dada falsa per a prendre una decisió. Per això diem que l'error en aquests termes és un vici de la voluntat, ja que provoca que s'adopti una decisió incorrecta. L'error es pot produir també, un cop formada correctament la voluntat, en el procés de declaració o de transmissió de la decisió. En aquest cas, es produeix una desacordança entre la voluntat real i la voluntat declarada, i es diu que hi ha un vici no en la voluntat, sinó en la declaració de la voluntat. Aquest tipus d'error s'anomena *error obstatiu*.

D'altra banda, distingim entre *error de fet*, que comporta un coneixement equivocat d'una determinada situació fàctica, i l'*error de dret*, que és conseqüència d'una interpretació o d'una valoració jurídica.

Per a acabar, tenim l'*error essencial* i l'*error no essencial*, segons si afecta un element, una part o una característica essencial o no d'allò de què es tracta.

Dit això, la primera de les categories d'error a què al·ludeix l'article 109.2 de la Llei 39/2015 és l'error material, que es refereix a:

[...] meras equivocaciones elementales, que se aprecian de forma clara, patente, manifiesta y ostensible, evidenciándose por sí solos, sin que sea preciso acudir a ulteriores razonamientos, ni a operaciones valorativas o aclaratorias sobre normas jurídicas, ya que afectan a un determinado suceso de manera independiente de toda opinión, criterio o calificación. (STS de l'1 de desembre de 2011)

Alguna jurisprudència i el Consell d'Estat equiparen l'error material amb l'error obstatiu, tot considerant que es tracta d'una manca de coincidència entre la voluntat real i l'expressada. Així, per exemple, la Sentència del 28 de novembre de 2000 assenyala:

El error material que se alega por la parte recurrente pertenecería a los denominados «errores obstativos», consistentes en que la manifestación externa de la voluntad no coincide con el sentido exacto de la voluntad misma que se ha querido expresar. Los errores obstativos son errores de expresión, equivocaciones gramaticales o errores de cálculo por los que se viene a decir algo distinto de lo que inequívocamente se ha querido exteriorizar. Las erratas de tratamiento de textos, los nombres equivocados o el error en la suma de cantidades son ejemplos característicos del error obstativo o, si se prefiere, del «error material» [...].

El Dictamen 1177/2010 del Consell d'Estat conclou, referint-se al procediment de rectificació d'errors de l'article 109.2 de la Llei 39/2015:

Este procedimiento únicamente habilita la corrección de errores materiales y aritméticos pero no aquellos que alcanzan al contenido jurídico del acto. Tales errores son los que la doctrina denomina «errores obstativos», que se producen siempre que una declaración de voluntad incurre en errores de expresión, equivocaciones gramaticales o de cálculo según los cuales vendrían a decir algo distinto de lo que inequívocamente se ha pretendido decir: el lapsus, la errata, el nombre equivocado, la omisión involuntaria, el error en la suma de cantidades, son los supuestos más frecuentes.

L'error de fet, tot i que estigui subjecte al mateix règim jurídic que l'error material i que alguna jurisprudència els equipari, és una realitat certament diferent, ja que:

[...] versa sobre un suceso, o cosa, o dato que configura una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación. (STS del 13 de diciembre de 1988)

És a dir, l'error material és l'error en la manifestació de la voluntat, mentre que l'error de fet recau en la pròpia formació de la voluntat. I l'error aritmètic guarda analogies amb l'error en la manifestació de la voluntat.

A l'altra banda i, per tant, sense ser susceptible de rectificació a l'empara de l'article 109.2 de la Llei 39/2015, hi ha l'error de dret, que és el que:

[...] recae sobre un análisis, examen y valoración jurídica de hechos o disposiciones, envuelve una equivocada apreciación de concepto o de calificación jurídica. (STS del 13 de diciembre de 1988)

La STS del 29 de setembre de 2011 resulta molt il·lustrativa per a exemplificar què és un error de dret enfront d'un error material o de fet, ja que considera que no es pot emprar el procediment rectificador quan per a acreditar l'error cal aportar un informe pericial i informes tècnics complementaris, la qual cosa evidencia que l'error no és evident.

La jurisprudència —referint-se a l'error de l'article 105.2 de la Llei 30/1992— ha repetit en nombroses ocasions (de les quals són exemple les STS del 9 de juliol de 2018, el 27 de juliol de 2018 i el 22 de febrer de 2013) que l'error material, de fet o aritmètic susceptible de rectificació ha de reunir les característiques següents:

1º Debe tratarse de simples equivocaciones elementales (en nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos) sin que sea preciso acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables. [Si no és així, es tracta d'un error de diferent entitat o d'un error de dret, no susceptible de rectificació per la via que analitzem.]

2º Deben bastar para su apreciación los datos del expediente administrativo en el que se advierte [com assenyala la Sentència de 21 de juliol de 1997] si la propia existencia del error es dudosa, con mucha más razón será inadmisibile la utilización de un mecanismo rectorio válido solo en casos de errores manifiestos, perceptibles materialmente sin necesidad de complejas disquisiciones jurídico técnicas.

3º Por su propia naturaleza se trata de casos en los que no procede acudir de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos. [És a dir, quan el que es pretén és modificar el contingut objectiu de l'acte o anul·lar-lo.]

4º No debe producir una alteración fundamental en el sentido del acto como consecuencia de que lo que se plantea como error lleva para apreciarlo a un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica.

Aquesta és probablement la «prova del nou» més exacta, que ens indicarà si pot operar o no la rectificació d'errors, verificant si l'acte administratiu resultant es manté essencialment igual o no.

5° La apreciación del error material o aritmético no puede llevar a la anulación del acto, dictándose otro sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado: el ejercicio de la potestad rectificatoria no puede encubrir una auténtica revisión.

6° Debe aplicarse con criterio restrictivo.

En l'aplicació de la rectificació d'errors establerta en l'article 109.2 de la Llei 39/2015 cal harmonitzar la facilitat d'ús amb els límits materials que el precepte mateix estableix.

3. EFECTES TRIBUTARIS DEL PROCEDIMENT D'ESMENA DE DISCREPÀNCIES ABANS DE LA JURISPRUDÈNCIA DEL TRIBUNAL SUPREM DE L'ANY 2020 RELATIVA A AQUEST PROCEDIMENT CADASTRAL

L'article 18.1 del TRLCI, en la seva redacció anterior a la modificació feta per l'article 14.4 de la Llei 11/2021, del 9 de juliol, assenyala:

El procedimiento de subsanación de discrepancias se iniciará por acuerdo del órgano competente, ya sea por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, cuando la Administración tenga conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria y su origen no se deba al incumplimiento de la obligación de declarar o comunicar a que se refieren los artículos 13 y 14. La iniciación del procedimiento se comunicará a los interesados, conforme a lo dispuesto en el art. 12.6, concediéndoles un plazo de 15 días para que se formulen las alegaciones que estimen convenientes. La resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación a los interesados. El vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones.

Mentre que l'article 75 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL) assenyala:

1. L'impost es merita el primer dia del període impositiu.
2. El període impositiu coincideix amb l'any natural.
3. Els fets, actes i negocis que han de ser objecte de declaració o comunicació al Cadastre immobiliari tenen efectivitat en la meritació d'aquest impost immediatament posterior al moment en què produeixin efectes cadastrals. L'efectivitat de les inscripcions cadastrals resultants dels procediments de valoració col·lectiva i de determinació del valor cadastral dels béns immobles de característiques especials coincideix amb la que preveuen les normes reguladores del Cadastre Immobiliari.

Així doncs, d'això exposat es despenia que, atès que el procediment d'esmenes de discrepàncies regulat en l'article 18.1 del TRLCI assenyala textualment que «[l]a resolució que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde», els efectes

tributaris d'aquesta alteració no podien tenir efectes retroactius. Per tant, en virtut de l'establert en l'article 75 del TRLRHL, els efectes tributaris de l'alteració cadastral havien de tenir efectivitat en la meritació de l'IBI immediatament posterior al moment en què es produïssin els efectes cadastrals.

4. JURISPRUDÈNCIA EN RELACIÓ AMB LES ESMENES DE DISCREPÀNCIES DEL TRIBUNAL SUPREM DE L'ANY 2020

Les STS 646/2020 i 664/2020, del 3 de juny de 2020, van fixar el següent criteri jurisprudencial:

1. El procediment d'esmena de discrepàncies regulat en l'article 18 del TRLCI s'utilitza per a actualitzar dades de rellevància cadastral, ja siguin procedents d'errors o de manca originària d'informació.

2. «El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del artículo 18 TRLCI) proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración.» És a dir, els efectes de l'article 18 del TRLCI són en l'àmbit estrictament cadastral, no pas en el tributari.

3. «Que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT) es idóneo como instrumento jurídico para recuperar el exceso de lo satisfecho por tales impuestos aquí concernidos —IBI y IIVTNU— cuando, por resolución administrativa posterior a su autoliquidación, el valor catastral sobre cuya base se abonaron resulta disconforme con el valor económico o la realidad física o jurídica de la finca.»

4. «Que denegar la devolución de lo abonado en exceso, con el argumento de que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos, por aplicación del artículo 18 TRLCI, cuando se es consciente de que, como consecuencia *del error fáctico de superficie* —y, al reducirse ésta, de valor del inmueble— que ha sido rectificado se ha satisfecho una cuota superior a la debida, quebranta el principio de capacidad económica y, si consta —como aquí sucede—, un término de comparación válido, también el principio de igualdad, siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos.»

I la STS finalitza: «[...] es improcedente la aplicación de valores ya incorrectos y obsoletos a impuestos cuya base imponible se funda en un valor económico acorde con la realidad, lo que determina que el valor ya formalmente desacreditado y reconocido como erróneo por la Administración no pueda servir como base imponible de los impuestos en debate».

5. EFECTES TRIBUTARIS DERIVATS D'ALTERACIONS CADASTRALS INSCRITES EN LA BASE DE DADES DEL CADASTRE MITJANÇANT EL PROCEDIMENT D'ESMENA DE DISCREPÀNCIES ARRAN DE LA JURISPRUDÈNCIA DEL TRIBUNAL SUPREM DE L'ANY 2020

Cal assenyalar que, amb anterioritat a la redacció donada per la Llei 11/2021 a l'apartat 1 de l'article 18 del TRLCI, aquest establia:

La resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación a los interesados. El vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones [la cursiva és nostra].

D'acord amb aquesta redacció i aquesta doctrina jurisprudencial del Tribunal Suprem de l'any 2020, en l'àmbit de la gestió dels tributs locals, en especial de l'IBI, les administracions públiques van adoptar criteris administratius en relació amb el tractament dels efectes de les modificacions cadastrals derivades de la tramitació d'un procediment d'esmena de discrepàncies, en els quals, sempre que l'alteració representés un benefici per al contribuent, es van desvincular els efectes cadastrals establerts per la Gerència del Cadastre dels efectes tributaris aplicats per tal de poder atorgar eficàcia retroactiva a les alteracions.

En el fonament jurídic (FJ) tercer d'ambdues sentències del TS es dictamina:

c) Que denegar la devolución de lo abonado en exceso, con el argumento de que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos, por aplicación del artículo 18 TRLCI, cuando se es consciente de que, como consecuencia *del error fáctico de superficie* —y, al reducirse ésta, de valor del inmueble— que ha sido rectificado se ha satisfecho una cuota superior a la debida, quebranta el principio de capacidad económica [...].

Així doncs, el criteri adoptat per les administracions públiques en la resolució dels expedients d'esmena de discrepàncies es va encaminar a circumscriure l'àmbit d'aplicació de la sentència als supòsits d'*error fàctic*. Es a dir, per a poder atorgar efectes tributaris retroactius al nou valor cadastral establert, l'alteració en la base de dades del cadastre havia de rectificar un error material o de fet, tot i que aquesta alteració s'hagués portat a terme pel procediment d'esmena de discrepàncies cadastral, i no pel de rectificació d'errors, previst en la normativa tributària general, però no en la cadastral específica.

Per tant, l'aspecte fonamental que s'havia de tenir en compte a l'hora de determinar si una resolució adoptada en un procediment d'esmena de discrepàncies havia de tenir o no tributaris retroactius, era determinar si es tractava d'un error de dret o d'un error de fet. En el primer cas, no havien de tenir efectes retroactius i, per tant, els efectes de la resolució (nova valoració de l'immoble) eren de futur, mentre que en el segon cas els efectes tributaris sí que podien ser retroactius, atès que es considerava que s'havia produït un error material o de fet per part del Cadastre.

Així, es pressuposava que tenien els atributs definits en la jurisprudència pels errors materials, segons el que determina la STS del 2 de juny de 1995, i són, per tant, susceptibles d'obtenir efectes tributaris retroactius:

- a) Les diferències en les superfícies del sòl.
- b) Les diferències en les superfícies construïdes (construccions inexistents)
- c) Les duplicitats cadastrals, per segregacions o per noves incorporacions de sòl.
- d) La classificació del sòl.

En aquests casos, com a norma general i com estableix el TS, «siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos», l'extensió retroactiva dels efectes tributaris abraça fins que es produeix l'error, i si aquesta dada no pot ser constatada, fins a la prescripció del dret a sol·licitar la devolució d'ingressos indeguts (art. 66c de la Llei general tributària [LGT]).

Cal recordar que la jurisprudència ha establert quins són els criteris que han de conèixer per tal de determinar quan ens trobem davant d'un error de fet o material.

Així, la Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya (STSJC) 512/2012, del 10 de maig, estableix en el seu FJ sisè:

El error a que hace referencia el recurrente no es en sí una discrepancia, porque «discrepancia» se define como «desacuerdo en opiniones o en conductas», sino que se trata más bien de un error material en el que ha incidido el Catastro a la hora de llevar a cabo el procedimiento de valoración colectiva de que trae causa la expedición del tributo —IBI— exigido.

El error material o de hecho viene configurado en la doctrina como aquel que se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho), por lo que, para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores materiales o de hecho, se requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: 1) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; 3) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables; 4) que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos; 5) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); 6) que no padezca la subsistencia del acto administrativo (es decir, que no se genere la anulación o revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión, porque ello entrañaría un *fraus legis* constitutivo de desviación de poder); y 7) que se aplique con un hondo criterio restrictivo.

Así, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado las circunstancias que han de darse para que la Administración pueda aplicar el mecanismo procedimental de la rectifica-

ción de errores materiales o de hecho, regulado en el artículo 156 de la Ley General Tributaria 230/1963 (RCL 1963, 2490), en la Sentencia de 26 de julio de 2002 (RJ 2002, 8267), y que se recoge con mayor precisión en el actual artículo 220 de la LGT (RCL 2003, 2945) 58/2003, estableciendo que los errores materiales, de hecho o aritméticos podrán ser rectificadas en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados.

Conforme a la comunicación del Gerente del Catastro y el informe en que se basa, en el presente caso no existe discrepancia alguna entre la realidad física y la realidad registral, puesto que en el Registro obran correctamente los datos identificativos de la finca que permiten colegir su naturaleza y la adscripción de diferente superficie, bien sea a habitación o bien se trate de zona verde inedificable, ninguno de tales aspectos varían, y solo habrá lugar a corregir la valoración dada al exceso de metros cuadrados atribuidos a la zona edificable, pudiéndose apreciar de manera clara y sin necesidad de mayor examen jurídico de las circunstancias, es decir, lo que en puridad, según la doctrina más arriba citada, constituye un error material o de hecho detectable a simple vista. Ello conlleva la improcedente declaración de eficacia irretroactiva que se declara en la resolución impugnada, pues en estos casos procede conceder eficacia *ex tunc* desde el momento en que se produjo el acto administrativo erróneo rectificado.

6. MODIFICACIÓ LEGISLATIVA DEL TEXT REFÓS DE LA LLEI DEL CADASTRE IMMOBILIARI DE L'ANY 2021

L'article 14.4 de la Llei 11/2021, del 9 de juliol, va modificar l'apartat 1 de l'article 18 del TRLCI, pel qual es regula el procediment d'esmena de discrepàncies cadastrals.

En concret, els efectes cadastrals del procediment fixats amb anterioritat a la redacció donada per la Llei 11/2021 a l'apartat 1 de l'article 18 del TRLCI establia:

La resolució que se dicte tendrà efectivitat desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación a los interesados. El vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones [la cursiva és nostra].

En canvi, la redacció actual del precepte introduïda per la Llei 11/2021 en relació amb els efectes cadastrals del procediment és la següent:

La resolució que se dicte tendrà efectivitat desde el día siguiente a la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia documentada de la discrepancia y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación a los interesados. El vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones [la cursiva és nostra].

7. JURISPRUDÈNCIA DEL TRIBUNAL SUPREM EN RELACIÓ AMB LES ESMENES DE DISCREPÀNCIES PER ALS ANYS 2023 I 2024

Les STS 1753/2023, del 21 de desembre, i 73/2024, del 18 de gener, un cop assumit el criteri jurisprudencial fixat per les STS 646/2020 i 664/2020, aborden dues qüestions amb interès cassacional que, dins l'àmbit material de les dues sentències prèvies, no van ser tractades per aquestes:

a) En primer lloc, si en l'àmbit tributari l'aplicació retroactiva de valors cadastrals declarats incorrectes per la tramitació d'un procediment d'esmena de discrepàncies pot afectar les liquidacions fermes i consentides.

b) I, en segon lloc, si l'obtenció de l'eventual devolució d'ingressos derivada del supòsit anterior pot ser sol·licitada directament mitjançant el procediment de devolució d'ingressos indeguts (art. 221 LGT) o si la devolució únicament pot fer-se efectiva per impugnació de les liquidacions fermes per mitjà d'algun dels procediments especials de revisió que, a aquest fi, s'esmenen en l'apartat 3 de l'article 221 de la LGT (revisió d'actes nuls de ple dret, revocació o rectificació d'errors) o mitjançant el recurs extraordinari de revisió (art. 244 LGT).

Davant aquestes qüestions, en el FJ quart de la STS 1753/2023, del 21 de desembre, reproduït posteriorment per la STS 73/2024, del 18 de gener, s'assenyala:

La parte recurrente afirma que dicha doctrina no es aplicable al caso, porque mientras [que en] la misma no se entró sobre la firmeza de las liquidaciones, en el supuesto que nos ocupa las liquidaciones eran firmes. Es cierto que, como se explica en la sentencia, no se entra a resolver sobre la posible firmeza de la liquidación, por constituir una cuestión nueva, pero *en modo alguno se altera un ápice dicha doctrina porque la liquidación sea firme*. Así es, anteriormente hemos transcrito pasajes de la sentencia de este Tribunal de 18 de mayo de 2020, y como se ha indicado, en estos impuestos de gestión compartida lo deseable sería que marcharan paralela y coordinadamente, los trámites propios de la gestión catastral y tributaria, pero lo cierto, y es lo normal, es que se produzca un desfase temporal —impugnación del acto censal, por ejemplo—, de suerte que, estando pendiente de resolver una impugnación contra la valoración catastral, no se suspende ni el dictado de la liquidación ni su cobro, y respecto de esta, de la liquidación, *sería absurdo exigir su impugnación para evitar que adquiriera firmeza* cuando resulta de todo punto inútil recurrir la liquidación por no responder el valor catastral, la base imponible, a la realidad, puesto que la Administración municipal, por esta dualidad de gestión catastral y tributaria, no podría dar otra respuesta que atenerse al valor dado en sede catastral. [...] Como bien indica la sentencia de apelación, en estos casos de gestión compartida, para la devolución de ingresos indebidos mediando actos firmes, *no resulta necesario acudir al art. 221.3 de la LGT, sino que, por la propia dinámica del sistema de gestión compartida, basta la solicitud de devolución de ingresos indebidos como aquí sucedió* [la cursiva és nostra].

Per tant, respecte a les qüestions amb interès cassacional plantejades, el TS determina que *les liquidacions fermes i consentides sí que es poden veure afectades per l'aplicació retroactiva dels valors cadastrals determinats pel procediment d'esmena de discrepàncies*; a més, considera que els ingressos realitzats indegudament, prenent com a base els nous valors cadastrals aplicables, *poden ser sol·licitats mitjançant el procediment de devolució d'ingressos*

indeguts, sense haver d'acudir als procediments de revisió especials previstos en l'article 221.3 de la LGT, que són:

- La revisió d'actes nuls de ple dret, regulada en l'article 217 de la LGT.
 - La revocació, regulada en l'article 219 de la LGT.
 - La rectificació d'errors, regulada en l'article 220 de la LGT.
- El recurs extraordinari de revisió, regulat en l'article 244 de la LGT.

8. EFECTES TRIBUTARIS DERIVATS D'ALTERACIONS CADASTRALS INSCRITES EN LA BASE DE DADES DEL CADASTRE MITJANÇANT EL PROCEDIMENT D'ESMENA DE DISCREPÀNCIES QUE S'HAURIEN D'APLICAR ARRAN DE LA MODIFICACIÓ LEGISLATIVA DEL TEXT REFÓS DE LA LLEI DEL CADASTRE IMMOBILIARI, FETA PER L'ARTICLE 14.4 DE LA LLEI 11/2021, DEL 9 DE JULIOL

Atès que la jurisprudència del Tribunal Suprem en els últims temps no distingeix entre si l'error modificat a través del procediment d'esmenes de discrepàncies cadastrals és un error material o de fet, o un error de dret, i atesa la modificació legislativa del TRLCI feta per l'article 14.4 de la Llei 11/2021, de 9 de juliol, en l'actualitat els efectes tributaris aplicats pels òrgans de les entitats locals que tinguin atribuïda la gestió de l'IBI haurien de dur-se a terme amb independència que la correcció de la descripció cadastral efectuada pel procediment d'esmena de discrepàncies afecti errors de fet, materials o aritmètics, o errors de dret.

N'assenyalarem una sèrie de motius.

8.1. MODIFICACIÓ DE L'ARTICLE 18.1 DEL TRLCI PER L'ARTICLE 14.4 DE LA LLEI 11/2021

La modificació de l'article 18.1 del TRLCI introduïda per l'article 14.4 de la Llei 11/2021, del 9 de juliol, estableix que els efectes cadastrals de les alteracions en la base de dades del Cadastre inscrites mitjançant el procediment d'esmena de discrepàncies, en lloc de ser de futur (a partir de la data de l'acord cadastral, segons la regulació anterior), s'han de fixar en la data en què el Cadastre *té constància documentada* de la discrepància.

En la pràctica això implica que, com a norma general, l'alteració quedarà incorporada al Cadastre amb efectes des del dia següent a aquell en què l'interessat presenta la instància on posa de manifest l'existència de les discrepàncies, ja que és conseqüència d'aquesta instància o arran d'un requeriment posterior que l'interessat aportarà les proves documentals que permeten a la Gerència del Cadastre corroborar l'existència d'aquests errors i iniciar el procediment pertinent (que sempre s'inicia d'ofici).

No obstant això, cal observar que amb la nova regulació també es poden fixar dates d'efectes cadastrals anteriors a la presentació de la instància de manifestació de discrepàncies per part de l'interessat, per exemple quan el Cadastre pot acreditar que ja disposava, en un moment anterior, de la documentació que li permet tenir constància de la discrepància posada

de manifest. Així mateix, es pot donar el cas d'expedients d'esmena de discrepàncies oberts d'ofici, sense instància prèvia de l'interessat.

En qualsevol cas, atès que la regulació anterior de l'article 18.1 del TRLCI establia que les alteracions inscrites en el Cadastre pel procediment d'esmena de discrepàncies tenien efectes de futur, en concret des del dia següent al de l'acord adoptat, el que es produïa era una desvinculació dels efectes que el procediment cadastral atorgava respecte del moment en què efectivament s'havia produït la discrepància. En canvi, amb la modificació introduïda per la Llei 11/2021 es permet que l'Administració cadastral, que és la competent per a determinar la data d'efectes cadastrals, faci una menció expressa del moment en què considera que s'ha produït la discrepància detectada. En aquests casos, l'Administració competent, que és el Cadastre, com que la data en què es va produir l'error no ha estat acreditada amb anterioritat, el que fa és determinar com a data de l'error el moment en què l'Administració té coneixement d'aquest, quan ha estat acreditat mitjançant l'aportació de proves documentals que permetin justificar-lo.

En conseqüència, les STS 646/2020 i 664/2020 estableixen que sigui l'Administració local la que determini el moment en què es produeix un error en la base de dades del Cadastre, a l'efecte d'aplicar, si escau, els efectes tributaris retroactius corresponents. Amb la modificació proposada es vinculen els efectes tributaris als cadastrals establerts específicament pel Cadastre, que és l'Administració competent en relació amb els actes de caràcter censal, ja que ni la gestió cadastral és competència de l'Administració tributària local, ni aquesta última disposa d'un accés directe, complet i sistemàtic a la informació i documentació que consta en el Cadastre, ja sigui actual o històrica, que permeti determinar de manera fefaent el moment de l'error en la descripció cadastral.

8.2. ESTABLIMENT DE LA BASE IMPOSABLE DE L'IBI PER L'ADMINISTRACIÓ COMPETENT

Però, amb independència del moment en què es fixin els efectes cadastrals d'una nova valoració de l'immoble, la possibilitat que l'Administració tributària, habilitada per les STS 646/2020 i 664/2020, apliqui uns valors cadastrals en uns exercicis en què l'Administració cadastral no els considera vigents, suposa desvirtuar la distribució de competències atribuïdes en un impost de gestió compartida com l'IBI.

En aquest sentit, cal recordar que l'article 75 del TRLRHL estableix:

1. El impuesto se devengará *el primer día del período impositivo*.
2. El período impositivo *coincide con el año natural*.
3. Los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales. La efectividad de las inscripciones catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva y de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales coincidirá con la prevista en las normas reguladoras del Catastro inmobiliario [la cursiva és nostra].

I l'article 65 de la mateixa norma determina:

La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro inmobiliario.

La determinació del valor catastral, la base imposable de l'IBI, correspon al cadastre. Amb la modificació del criteri que es proposa aconseguim que la base imposable de l'IBI sigui, per a cada exercici, *el valor que l'Administració catastral competent considera vigent* en la data de meritació de l'impost.

8.3. ÀMBIT D'APLICACIÓ DE LA SENTÈNCIA DEL TRIBUNAL SUPREM 73/2024, DEL 18 DE GENER

Cal posar en relleu les característiques del procediment d'esmena de discrepàncies del qual deriva la sentència del recurs contenciós administratiu del 2 maig de 2022, recorreguda posteriorment en el Tribunal Suprem pel recurs de cassació núm. 6341/2022, resolt per la STS 73/2024, del 18 de gener.

Tal com exposa la Sentència en el punt segon de la relació de fets:

2º. Procedimientos de subsanación de discrepancias ante la Gerencia Territorial del Catastro. Con fecha 28 de octubre de 2020 el gerente territorial del Catastro de Albacete dictó, en el seno de un expediente de subsanación de discrepancias, acuerdo de alteración de la descripción catastral del inmueble, *en relación con el uso, destino y tipología de los locales* que describe, y que conllevó una nueva valoración del inmueble [...].

La resolució del recurs de cassació recull, per una banda, el criteri jurisprudencial ja fixat per les STS 646/2020 i 664/2020, i quant a l'àmbit concret objecte de cassació, assumeix el que s'havia dictaminat en la prèvia STS 1753/2023, del 21 de desembre, on, entre altres consideracions, s'establia:

Pero, una vez sentado lo anterior, hemos de señalar, como fundamento de nuestra sentencia, que la irretroactividad a que nos referimos, derivada directamente del artículo 18 TRLCI, despliega sus efectos en el ámbito estrictamente catastral, no así en el tributario. Si la Administración sostiene *a fortiori*, en numerosos escritos procesales, la separación entre las potestades y funciones catastral y fiscal, como si se tratara de dos mundos diferentes e inconexos, no hay razón alguna para escoger por el contrario los casos en que, a favor de la Administración, tales mundos se entrecruzan o vinculan, para desdeñarlos en los demás supuestos.

El contenido de la sentencia resulta bien explícito, el resultado de dicho procedimiento no tiene efectos retroactivos sólo respecto del ámbito catastral; en cambio sí puede producirlos en el fiscal. Resulta indiferente, en lo que ahora interesa, que la rectificación sea por errores o por falta de información originaria.

Com veiem, el Tribunal Suprem està permetent l'aplicació d'efectes tributaris retroactius, en els termes fixats per les STS 646/2020 i 664/2020, en un cas particular en què les

discrepàncies esmenades en el procediment cadastral (ús, destí i tipologia constructiva) representen errors de dret.

En la mateixa línia que assumeix el Tribunal Suprem en la seva sentència, caldria tractar amb els mateixos efectes tributaris qualsevol tipus d'error en la descripció cadastral corregit pel procediment d'esmena de discrepàncies. Per tant, aquesta alteració cadastral d'acord amb la modificació operada per l'article 14.4 de la Llei 11/2021 —de l'article 18.1 del TRLCI— hauria de tenir els efectes que determina l'Administració cadastral, que és la competent per a determinar la data dels efectes cadastrals. Si la data en què es va produir l'error no ha estat acreditada amb anterioritat, el Cadastre, com a administració competent, el que fa és determinar com a data de l'error el moment en què l'Administració té coneixement d'aquest, quan ha estat acreditat mitjançant l'aportació de proves documentals que permetin justificar-lo.

Per tant, amb independència de l'error, de conformitat amb la nova redacció de l'article 18.1 del TRLCI i d'acord amb l'establert en l'article 75 del TRLRHL, qualsevol alteració cadastral derivada d'un procediment d'esmena de discrepàncies cadastrals ha de tenir efectes tributaris en la meritació de l'IBI immediatament posterior al moment en què es produeixin els efectes cadastrals, que és el moment en què l'Administració cadastral té coneixement de l'error, que és quan ha estat acreditat mitjançant l'aportació de proves documentals que en permetin la justificació.

9. CONCLUSIONS

Quan es produeix una falta de concordança entre la descripció cadastral dels béns immobles i la realitat immobiliària, i el seu origen no és conseqüència de l'incompliment de l'obligació de declarar o comunicar alteracions cadastrals per part dels obligats, l'alteració ha de ser tramitada pel Cadastre pel procediment d'esmena de discrepàncies cadastrals.

Cal assenyalar que actualment es disposa d'altres mitjans tècnics que permeten al Cadastre fer millors descripcions cadastrals dels immobles, que habiliten una valoració cadastral dels immobles més acurada i, doncs, permeten obtenir una major concordança entre la realitat física i la descripció cadastral dels immobles.

Per tant, els interessats han de ser conscients que la falta de concordança en la descripció cadastral dels immobles, sempre que el seu origen no sigui conseqüència de l'incompliment de l'obligació de declarar o comunicar alteracions cadastrals per part dels obligats, no sempre és conseqüència d'un error de l'Administració en la valoració. En molts casos es tracta simplement d'una millora en la descripció cadastral de l'immoble derivada de la utilització de nous mitjans tècnics d'amidament que suposen una descripció cadastral i una valoració més acurades.

Quan hagi estat actualitzada la situació cadastral de l'immoble, els interessats poden regularitzar la situació tributària del seu immoble mitjançant un procediment de devolució d'ingressos indeguts, sense que calgui acudir a un dels procediments de revisió especials previstos en l'article 221.3 de la LGT.

Finalment, cal assenyalar que, amb independència del tipus d'error, és a dir, tant si es tracta d'errors de fet, materials o aritmètics, com d'errors de dret, de conformitat amb la nova

redacció de l'article 18.1 del TRLCI i amb l'establert en l'article 75 del TRLRHL, qualsevol alteració cadastral derivada d'un procediment d'esmena de discrepàncies cadastrals ha de tenir efectes tributaris en la meritació de l'IBI immediatament posterior al moment en què es produeixin els efectes cadastrals, que és el moment en què l'Administració cadastral té coneixement de l'error, que és quan ha estat acreditat mitjançant l'aportació de proves documentals que en permetin la justificació.

10. DOCTRINA I JURISPRUDÈNCIA

- Dictamen 1177/2010 del Consell d'Estat.
- STS del 21 de desembre de 2012.
- STS del 9 de juliol de 2018.
- STS del 21 de setembre de 1998
- STS del 6 de febrer de 2019.
- STS de l'1 de desembre de 2011.
- Sentència del 28 de novembre de 2000.
- STS del 27 de juliol de 2018.
- STS del 22 de febrer de 2013.
- STS 646/2020, del 3 de juny de 2020.
- STS 664/2020, del 3 de juny de 2020.
- STS del 2 de juny de 1995.
- STSJC 512/2012, del 10 de maig de 2012.
- STS 1753/2023, del 21 de desembre de 2023.
- STS 73/2024, del 18 de gener de 2024.