

EL VALOR CATASTRAL RECTIFICADO DEBE CONSTITUIR LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU

Análisis de la STSJ de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016)

Neus Teixidor Martínez

Abogada

Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid

EXTRACTO

La sentencia objeto del presente análisis trata de determinar el valor catastral que debe tomarse en consideración para fijar la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En este caso, el valor catastral asignado en el momento de producirse el hecho imponible se considera erróneo y, por ello, la propia Gerencia Regional del Catastro de Madrid asigna, con posterioridad, un nuevo valor catastral rectificado. Esta sentencia argumenta que no puede fijarse la base imponible tomando en consideración un valor catastral erróneo y, por ende, sostiene que debe adoptarse el valor catastral rectificado. Para alcanzar su conclusión, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid realiza un estudio del procedimiento de subsanación de errores y de la naturaleza del error que acaece, así como del momento en el que esa rectificación surte efectos.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016 –NFJ066945–), de la que es ponente la magistrada doña Sandra María González de Lara Mingo, tiene por objeto analizar el valor catastral que debe constituir la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Concretamente, si esa base imponible debe fijarse tomando en consideración el valor catastral asignado en el momento de producirse el hecho imponible, aunque sea erróneo, o, por el contrario, el valor catastral rectificado con posterioridad por la Gerencia Regional del Catastro.

En el supuesto analizado, don Arsenio es propietario de un bien inmueble sito en Móstoles, que fue construido en 1970 (por lo que tiene una antigüedad de 44 años). Tiene una superficie construida de 780.000 metros cuadrados y se halla en suelo urbano (concretamente, en el casco histórico). No obstante, por error, el Catastro Inmobiliario asigna al citado bien inmueble un uso comercial, si bien el uso permitido según la ordenanza fiscal es el de garaje-aparcamiento. Don Arsenio, habiéndose percatado del mencionado error, solicita el inicio de un procedimiento de subsanación de discrepancias ante la Gerencia Regional del Catastro de Madrid.

Con fecha 23 de enero de 2015, la Gerencia Regional del Catastro de Madrid dicta una propuesta de resolución con acuerdo de alteración, en la que establece un nuevo valor catastral del bien inmueble, atendiendo a su naturaleza de garaje-aparcamiento. Este acuerdo no ha sido recurrido, por lo que debe reputarse firme.

De forma paralela, el Ayuntamiento de Móstoles dicta una liquidación del IIVTNU, cuya cuota asciende a 31.446,46 euros, con base en el valor catastral determinado para un uso comercial. Don Arsenio, al estar disconforme con la base imponible tomada en consideración por esa

liquidación, interpone reclamación económico-administrativa contra la misma. Así, mediante Resolución de 3 de diciembre de 2014, el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de la Ciudad de Móstoles desestima el recurso interpuesto contra la liquidación referenciada.

En consecuencia, estando en desacuerdo con esa resolución y una vez agotada la vía administrativa, don Arsenio interpone el correspondiente recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Madrid (P. O. 131/2015). Así, la Sentencia del citado juzgado número 522/2015, de 11 de diciembre de 2015, desestima el recurso por considerar que el acuerdo impugnado es ajustado a derecho.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Contra la sentencia anteriormente mencionada, don Arsenio decide interponer recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 188/2016). En el mencionado recurso, el recurrente sostiene que, aunque la rectificación del valor catastral se efectuó mediante un procedimiento de subsanación de deficiencias, en realidad se trata de un error manifiesto. En consecuencia, a su juicio, los efectos de esa rectificación deben determinarse por aplicación de las reglas recogidas en el artículo 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), y no por aplicación del artículo 18 del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI). El recurrente sostiene su tesis en virtud de las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 95/2011 –NFJ067686–) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de octubre de 2012 (rec. núm. 304/2011 –NFJ050127–), que serán objeto de análisis en el epígrafe siguiente.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 que nos ocupa realiza un análisis en relación con la determinación de la base imponible del IIVTNU. Así, en primer lugar, cita el artículo 104.1 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLHL). Ese precepto señala que «(e)l impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos».

Por otro lado, la base imponible del IIVTNU está constituida, según el artículo 107.1 del TRLHL, por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. A lo que añade que «(a) efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4». En este sentido, la

sentencia destaca que el apartado 2 a) del precepto relacionado dispone que «2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles».

Por lo tanto, en las transmisiones de terrenos, la base imponible del IIVTNU debe coincidir con la determinada a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). A este respecto, el artículo 65 del TRLHL determina que la base imponible del IBI «[...] 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».

Pues bien, una vez analizada la normativa relativa a la determinación de la base imponible, la sentencia analizada hace hincapié en el hecho de que el artículo 3.1 del TRLCI recoge que «(l)a descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero». Por lo tanto, el uso del bien inmueble constituye una de las características esenciales en la descripción catastral del mismo.

Después de ver la normativa anteriormente relacionada, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid pone de manifiesto que, en el supuesto enjuiciado, la Gerencia Regional del Catastro de Madrid, mediante un procedimiento de subsanación de discrepancias, advierte una discordancia entre la descripción catastral del bien inmueble y su realidad inmobiliaria. En concreto, aprecia un error en el uso asignado a ese bien inmueble, por lo que el valor catastral inicialmente aprobado también es erróneo. A este respecto, la Sala es tajante al manifestar que «[...] no cabe, a efectos de la liquidación por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, estar al valor discrepante con la realidad y, por ello, erróneo, y consiguientemente subsanado. Obviamente, siempre a estos efectos, ha de prevalecer la realidad inmobiliaria frente a la descripción catastral de los bienes inmuebles». Por lo tanto, dado que se trata de una mera subsanación y no de una nueva valoración derivada de unas nuevas tasaciones o ponencias de valores, no puede sostenerse de modo alguno que deba aplicarse un valor catastral que ha sido modificado por el propio órgano competente. En esta línea, la sentencia dispone que «(n)o estamos, aquí tampoco, ante ninguna nueva valoración producto de nuevas tasaciones o ponencias de valores, sino ante una mera subsanación, sin que quepa partir de una exégesis literal de preceptos legales para sostener una tesis que se estima contraria a derecho, cual es la de tomar como base imponible del impuesto que nos ocupa un valor catastral que el propio órgano competente para ello ha estimado erróneo y discrepante con la realidad, y, consecuentemente, ha subsanado».

Por lo tanto, la Sala considera que la remisión que el artículo 107.2 a) del TRLHL realiza a la base imponible del IBI debe entenderse hecha al valor catastral que haya sido correctamente determinado. En consecuencia, la base imponible del IIVTNU no puede determinarse toman-

do en consideración un valor catastral en el que haya errores de hecho que, con posterioridad, hayan sido declarados y subsanados por el órgano competente. En este sentido, la sentencia entendiende que, si se sostuviera la tesis contraria, sería contraria al principio de justicia (arts. 1.1 de la Constitución española y 3.1 de la LGT) y al principio de proporcionalidad (art. 3.2 de la LGT).

Finalmente, aunque formalmente la rectificación del valor catastral se realiza mediante el procedimiento de subsanación de deficiencias, lo cierto es que se trata de una corrección del valor catastral por circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular y que ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Por lo tanto, la subsanación de ese error debe tener efectos desde el momento en el que se cometió y no desde que se procedió a su subsanación. Esa interpretación responde al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución española, que, en palabras de la propia sentencia, «[...] excluye un gravamen basado en un valor reconocido como erróneo y discrepante con la realidad por el órgano que lo fijó, lo que supondría gravar una capacidad ficticia, producto de una equivocación material en su fijación, tomando como base imponible un valor erróneo y discrepante con la realidad». Por último, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid considera que el Ayuntamiento de Móstoles debió proceder a la revocación de la liquidación del IIVTNU impugnada, en virtud del artículo 219.1 de la LGT.

Por todo lo expuesto, la Sala estima el recurso de apelación interpuesto, anulando la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Madrid de 11 de diciembre de 2015 y el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Móstoles de 3 de diciembre de 2014. Asimismo, se declara que la liquidación del IIVTNU elaborada por el Ayuntamiento de Móstoles no es ajustada al ordenamiento jurídico y, por ende, el recurrente tiene derecho a la devolución del importe de la devolución que hubiera pagado con los intereses de demora correspondientes.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Debemos tener en cuenta que, en el ámbito del IIVTNU y del IBI, existe una dualidad de gestión. Ello supone que, para dictar la liquidación de esos impuestos, el ayuntamiento debe tomar en consideración los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, que, como es sabido, es competencia de la Administración general del Estado. Por lo tanto, a grandes rasgos, nos hallamos ante dos actos administrativos: el valor catastral aprobado por el órgano competente del Catastro Inmobiliario y la liquidación (o, en su caso, autoliquidación) del IIVTNU emitida por el ayuntamiento correspondiente.

En el supuesto analizado, existe un error en los datos tomados en consideración para la aprobación del valor catastral correspondiente (es decir, en el ámbito de la gestión catastral). Y, además, ese error se traslada a la liquidación del IIVTNU, que lo toma como base imponible (esto es, afecta a la gestión tributaria). Por ello, debemos tener en cuenta, por un lado, el tipo

de error que opera en el valor catastral y, en consecuencia, el procedimiento de subsanación o rectificación del mismo y la eficacia de esa rectificación. Por otro lado, debemos ocuparnos de las consecuencias que esa rectificación tiene respecto de la liquidación emitida por el ayuntamiento correspondiente.

Respecto del error acaecido en el ámbito catastral, como pone de manifiesto la parte recurrente, deben diferenciarse dos tipologías de procedimientos de rectificación: el procedimiento de subsanación de discrepancias (art. 18.1 del TRLCI) y el procedimiento de corrección de errores (art. 220 de la LGT). Así, como ya se ha mencionado, el recurrente sostiene su tesis en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 95/2011) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de octubre de 2012 (rec. núm. 304/2011 –NFJ050127–).

A efectos de diferenciar ambos procedimientos, resulta muy ilustrativa la citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 95/2011), que examina la efectividad de una resolución dictada en virtud de un supuesto «procedimiento de subsanación de discrepancias», en el que, como en el caso analizado, se asignó un uso incorrecto a un bien inmueble. Para ello, la Sala estudia si la rectificación del valor catastral se llevó a cabo mediante un procedimiento de subsanación de discrepancias o un procedimiento de corrección de errores.

En primer lugar, el procedimiento de subsanación de discrepancias se encuentra previsto en el artículo 18 del TRLCI y se inicia, por el órgano competente del Catastro Inmobiliario, cuando tiene conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria. Asimismo, el apartado primero de ese precepto prevé que la resolución dictada tiene efectos desde el día a siguiente a su adopción.

Sin embargo, se pone de manifiesto que la Circular del director general del Catastro 05.03/2006, de 27 de abril, sobre tramitación del procedimiento de subsanación de discrepancias, tiene por objeto establecer un mecanismo alternativo para la corrección de errores de derecho en los datos catastrales (como los errores en los usos, superficies, antigüedad, etc.) sin necesidad de acudir a la vía de revisión (arts. 218 y 219 de la LGT). En síntesis, la mencionada circular diferencia los errores cuyos efectos para el titular catastral sean beneficiosos de aquellos que sean perjudiciales.

A este respecto, como hemos apuntado, el artículo 18.1 del TRLCI prevé que las resoluciones de los procedimientos de subsanación de discrepancias surtan efecto desde el día en el que se adopta el acuerdo. Por lo tanto, sus efectos son «hacia el futuro» y no retroactivos, por lo que se respeta la situación jurídica existente con anterioridad. En definitiva, esa resolución es compatible con el principio de prohibición de la *reformatio in peius*, es decir, permite mantener actualizado el Catastro Inmobiliario sin agravar la situación jurídica del titular catastral.

Llegados a este punto, debe analizarse el procedimiento de corrección de errores. Este procedimiento consiste en la rectificación, en cualquier momento, de los errores materiales, de hecho

o aritméticos que afectan a un acto tributario. La resolución de este tipo de procedimientos puede tener eficacia retroactiva, si bien con el límite de la *reformatio in peius*. En otras palabras, la subsanación tendrá efectos desde el momento en el que se produjo el error, salvo que ello suponga un perjuicio para el titular catastral.

Por ello, la mencionada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 concluye que, en realidad, se desarrolló un procedimiento de corrección de errores con efectos retroactivos. La Sala sostiene que el error en la calificación del uso del inmueble (de oficinas en lugar de comercial) deriva de la propia base de datos catastral y así lo manifiesta la resolución de la Gerencia Territorial del Catastro de Madrid impugnada. En consecuencia, los efectos de esa resolución, que son beneficiosos para el titular catastral, deben retrotraerse al momento en el que se produjo el error que se subsana. En palabras de la propia sentencia, se «[...] ha impedido en numerosas ocasiones corregir determinados datos catastrales (superficie, tipología constructiva, etc.), cuando la rectificación de los mismos implicaba un aumento del valor catastral del bien inmueble, esta es la razón de que los efectos han de fijarse con efectos de futuro y sin que alcancen a situaciones pasadas, ahora bien, cuando se produce no un aumento del valor catastral sino una disminución, tales cautelas no son necesarias, la propia circular afirma que la rectificación de los errores materiales o derecho que se produzcan en los datos catastrales seguirá realizándose, en todo caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 220 de la propia Ley general tributaria, que establece que el órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción».

Por lo tanto, esta sentencia considera que la corrección del valor catastral se realiza mediante un procedimiento de rectificación de errores. Sin embargo, esa no es la tesis sostenida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016) que nos ocupa. Como se ha expuesto en el epígrafe anterior, en este caso, la Sala determina que la corrección del valor catastral responde a un procedimiento de subsanación de errores. A este respecto, debemos destacar que la argumentación anteriormente analizada es sustancialmente parecida a la contenida en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de octubre de 2012 (rec. núm. 304/2011), citada por el recurrente. Además, en la misma línea, se pronuncian otras sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, como las Sentencias de 23 de marzo de 2006 (rec. núm. 96/2005 –NFJ067687–) y de 3 de febrero de 2011 (rec. núm. 44/2010 –NFJ067688–).

Sin embargo, esas no son las únicas sentencias que examinan una problemática parecida al supuesto inicialmente examinado. Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede en Valladolid) de 28 de abril de 2017 (rec. núm. 684/2016 –NFJ067690–) analiza la problemática relativa a un error en la tipología del bien inmueble y, por ende, del valor catastral. En este caso, el órgano juzgador nuevamente considera que se trata de un procedimiento de subsanación de discrepancias. Sin embargo, establece que la fecha de alteración es

«[...] la fecha inicial en que se incorporó la finca al Catastro ya que ni ha habido obras nuevas ni ha habido modificación del uso o destino en relación con el que tuvo la finca desde su construcción», por lo tanto, estima que la subsanación se realiza con efectos retroactivos. A todo ello, la Sala tiene en cuenta que «[...] el propósito normativo sobre los efectos hacia el futuro de las modificaciones catastrales no es sino tratar de evitar cualquier atisbo de *reformatio in peius* en perjuicio del interesado secunete a dicha alteración, perjuicio que, aquí, precisamente se produciría si no se otorgara a la nueva valoración los efectos retroactivos [...]».

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede en Burgos) de 25 de noviembre de 2016 (rec. núm. 84/2016 –NFJ067689–) argumenta que «[...] se producen efectos retroactivos en los casos en los que el valor catastral se ha determinado incorrectamente, y se procede a determinar un nuevo valor catastral correcto en el marco de un procedimiento iniciado bien a instancia del interesado que recurre el valor catastral asignado a su bien inmueble o, bien de oficio por los órganos del Catastro Inmobiliario». A lo que añade que «(e)n los casos en que el nuevo valor catastral determinado por la resolución del Catastro sea inferior al anterior valor catastral, procederá la devolución del exceso de cuota del IBI satisfecha».

En contraposición, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia de 19 de diciembre de 2011 (rec. núm. 943/2007 –NFJ046041–) concluye que no se dan los requisitos para la tramitación de un procedimiento de subsanación de discrepancias. En este caso, considera que se ha acreditado «[...] que la rectificación responde a un error material y no a una discrepancia con la realidad en cuanto a la valoración del bien, no procede la incoación por el órgano de gestión del procedimiento de subsanación de errores, sino del procedimiento de "rectificación de errores" previsto en el artículo 220 de la LGT 2003».

Una vez determinado el régimen de la rectificación del error padecido y sus efectos, debemos tener en cuenta que es posible que los mismos afecten a la gestión tributaria, es decir, a las liquidaciones del IIVTNU ya emitidas por el ayuntamiento correspondiente. En esos supuestos, como bien expone la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016) objeto del presente comentario, el ayuntamiento debe proceder a revocar esa liquidación. El procedimiento de revocación de actos se halla previsto en el artículo 219.1 de la LGT. Ese precepto dispone que «(l)a Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados». Además, debe tenerse en cuenta que la revocación de un acto debe llevarse a cabo antes de que haya transcurrido el plazo de prescripción (art. 219.2 de la LGT).

En esta línea, resulta ilustrativa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sede de Las Palmas) de 11 de abril de 2014 (rec. núm. 515/2011 –NFJ055745–), pues la misma

concluye que la Sala no puede dejar sin efectos las liquidaciones del IBI efectuadas tomando en consideración un valor catastral erróneo. No obstante, argumenta que, en virtud de la resolución de la Gerencia del Catastro que rectifique ese valor, las liquidaciones del IBI podrán ser objeto de un procedimiento de revocación, pues en este procedimiento no es posible declarar la nulidad de las liquidaciones de otra Administración.

sentencia destaca que el apartado 2 a) del precepto relacionado dispone que «2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles».

Por lo tanto, en las transmisiones de terrenos, la base imponible del IIVTNU debe coincidir con la determinada a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). A este respecto, el artículo 65 del TRLHL determina que la base imponible del IBI «[...] 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».

Pues bien, una vez analizada la normativa relativa a la determinación de la base imponible, la sentencia analizada hace hincapié en el hecho de que el artículo 3.1 del TRLCI recoge que «(1) la descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero». Por lo tanto, el uso del bien inmueble constituye una de las características esenciales en la descripción catastral del mismo.

Después de ver la normativa anteriormente relacionada, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid pone de manifiesto que, en el supuesto enjuiciado, la Gerencia Regional del Catastro de Madrid, mediante un procedimiento de subsanación de discrepancias, advierte una discordancia entre la descripción catastral del bien inmueble y su realidad inmobiliaria. En concreto, aprecia un error en el uso asignado a ese bien inmueble, por lo que el valor catastral inicialmente aprobado también es erróneo. A este respecto, la Sala es tajante al manifestar que «[...] no cabe, a efectos de la liquidación por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, estar al valor discrepante con la realidad y, por ello, erróneo, y consiguientemente subsanado. Obviamente, siempre a estos efectos, ha de prevalecer la realidad inmobiliaria frente a la descripción catastral de los bienes inmuebles». Por lo tanto, dado que se trata de una mera subsanación y no de una nueva valoración derivada de unas nuevas tasaciones o ponencias de valores, no puede sostenerse de modo alguno que deba aplicarse un valor catastral que ha sido modificado por el propio órgano competente. En esta línea, la sentencia dispone que «(n) estamos, aquí tampoco, ante ninguna nueva valoración producto de nuevas tasaciones o ponencias de valores, sino ante una mera subsanación, sin que quepa partir de una exégesis literal de preceptos legales para sostener una tesis que se estima contraria a derecho, cual es la de tomar como base imponible del impuesto que nos ocupa un valor catastral que el propio órgano competente para ello ha estimado erróneo y discrepante con la realidad, y, consecuentemente, ha subsanado».

Por lo tanto, la Sala considera que la remisión que el artículo 107.2 a) del TRLHL realiza a la base imponible del IBI debe entenderse hecha al valor catastral que haya sido correctamente determinado. En consecuencia, la base imponible del IIVTNU no puede determinarse toman-

do en consideración un valor catastral en el que haya errores de hecho que, con posterioridad, hayan sido declarados y subsanados por el órgano competente. En este sentido, la sentencia entendiende que, si se sostuviera la tesis contraria, sería contraria al principio de justicia (arts. 1.1 de la Constitución española y 3.1 de la LGT) y al principio de proporcionalidad (art. 3.2 de la LGT).

Finalmente, aunque formalmente la rectificación del valor catastral se realiza mediante el procedimiento de subsanación de deficiencias, lo cierto es que se trata de una corrección del valor catastral por circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular y que ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Por lo tanto, la subsanación de ese error debe tener efectos desde el momento en el que se cometió y no desde que se procedió a su subsanación. Esa interpretación responde al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución española, que, en palabras de la propia sentencia, «[...] excluye un gravamen basado en un valor reconocido como erróneo y discrepante con la realidad por el órgano que lo fijó, lo que supondría gravar una capacidad ficticia, producto de una equivocación material en su fijación, tomando como base imponible un valor erróneo y discrepante con la realidad». Por último, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid considera que el Ayuntamiento de Móstoles debió proceder a la revocación de la liquidación del IIVTNU impugnada, en virtud del artículo 219.1 de la LGT.

Por todo lo expuesto, la Sala estima el recurso de apelación interpuesto, anulando la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Madrid de 11 de diciembre de 2015 y el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Móstoles de 3 de diciembre de 2014. Asimismo, se declara que la liquidación del IIVTNU elaborada por el Ayuntamiento de Móstoles no es ajustada al ordenamiento jurídico y, por ende, el recurrente tiene derecho a la devolución del importe de la devolución que hubiera pagado con los intereses de demora correspondientes.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Debemos tener en cuenta que, en el ámbito del IIVTNU y del IBI, existe una dualidad de gestión. Ello supone que, para dictar la liquidación de esos impuestos, el ayuntamiento debe tomar en consideración los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, que, como es sabido, es competencia de la Administración general del Estado. Por lo tanto, a grandes rasgos, nos hallamos ante dos actos administrativos: el valor catastral aprobado por el órgano competente del Catastro Inmobiliario y la liquidación (o, en su caso, autoliquidación) del IIVTNU emitida por el ayuntamiento correspondiente.

En el supuesto analizado, existe un error en los datos tomados en consideración para la aprobación del valor catastral correspondiente (es decir, en el ámbito de la gestión catastral). Y, además, ese error se traslada a la liquidación del IIVTNU, que lo toma como base imponible (esto es, afecta a la gestión tributaria). Por ello, debemos tener en cuenta, por un lado, el tipo

de error que opera en el valor catastral y, en consecuencia, el procedimiento de subsanación o rectificación del mismo y la eficacia de esa rectificación. Por otro lado, debemos ocuparnos de las consecuencias que esa rectificación tiene respecto de la liquidación emitida por el ayuntamiento correspondiente.

Respecto del error acaecido en el ámbito catastral, como pone de manifiesto la parte recurrente, deben diferenciarse dos tipologías de procedimientos de rectificación: el procedimiento de subsanación de discrepancias (art. 18.1 del TRLCI) y el procedimiento de corrección de errores (art. 220 de la LGT). Así, como ya se ha mencionado, el recurrente sostiene su tesis en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 95/2011) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de octubre de 2012 (rec. núm. 304/2011 –NFJ050127–).

A efectos de diferenciar ambos procedimientos, resulta muy ilustrativa la citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 95/2011), que examina la efectividad de una resolución dictada en virtud de un supuesto «procedimiento de subsanación de discrepancias», en el que, como en el caso analizado, se asignó un uso incorrecto a un bien inmueble. Para ello, la Sala estudia si la rectificación del valor catastral se llevó a cabo mediante un procedimiento de subsanación de discrepancias o un procedimiento de corrección de errores.

En primer lugar, el procedimiento de subsanación de discrepancias se encuentra previsto en el artículo 18 del TRLCI y se inicia, por el órgano competente del Catastro Inmobiliario, cuando tiene conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria. Asimismo, el apartado primero de ese precepto prevé que la resolución dictada tiene efectos desde el día a siguiente a su adopción.

Sin embargo, se pone de manifiesto que la Circular del director general del Catastro 05.03/2006, de 27 de abril, sobre tramitación del procedimiento de subsanación de discrepancias, tiene por objeto establecer un mecanismo alternativo para la corrección de errores de derecho en los datos catastrales (como los errores en los usos, superficies, antigüedad, etc.) sin necesidad de acudir a la vía de revisión (arts. 218 y 219 de la LGT). En síntesis, la mencionada circular diferencia los errores cuyos efectos para el titular catastral sean beneficiosos de aquellos que sean perjudiciales.

A este respecto, como hemos apuntado, el artículo 18.1 del TRLCI prevé que las resoluciones de los procedimientos de subsanación de discrepancias surtan efecto desde el día en el que se adopta el acuerdo. Por lo tanto, sus efectos son «hacia el futuro» y no retroactivos, por lo que se respeta la situación jurídica existente con anterioridad. En definitiva, esa resolución es compatible con el principio de prohibición de la *reformatio in peius*, es decir, permite mantener actualizado el Catastro Inmobiliario sin agravar la situación jurídica del titular catastral.

Llegados a este punto, debe analizarse el procedimiento de corrección de errores. Este procedimiento consiste en la rectificación, en cualquier momento, de los errores materiales, de hecho

o aritméticos que afectan a un acto tributario. La resolución de este tipo de procedimientos puede tener eficacia retroactiva, si bien con el límite de la *reformatio in peius*. En otras palabras, la subsanación tendrá efectos desde el momento en el que se produjo el error, salvo que ello suponga un perjuicio para el titular catastral.

Por ello, la mencionada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 concluye que, en realidad, se desarrolló un procedimiento de corrección de errores con efectos retroactivos. La Sala sostiene que el error en la calificación del uso del inmueble (de oficinas en lugar de comercial) deriva de la propia base de datos catastral y así lo manifiesta la resolución de la Gerencia Territorial del Catastro de Madrid impugnada. En consecuencia, los efectos de esa resolución, que son beneficiosos para el titular catastral, deben retrotraerse al momento en el que se produjo el error que se subsana. En palabras de la propia sentencia, se «[...] ha impedido en numerosas ocasiones corregir determinados datos catastrales (superficie, tipología constructiva, etc.), cuando la rectificación de los mismos implicaba un aumento del valor catastral del bien inmueble, esta es la razón de que los efectos han de fijarse con efectos de futuro y sin que alcancen a situaciones pasadas, ahora bien, cuando se produce no un aumento del valor catastral sino una disminución, tales cautelas no son necesarias, la propia circular afirma que la rectificación de los errores materiales o derecho que se produzcan en los datos catastrales seguirá realizándose, en todo caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 220 de la propia Ley general tributaria, que establece que el órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción».

Por lo tanto, esta sentencia considera que la corrección del valor catastral se realiza mediante un procedimiento de rectificación de errores. Sin embargo, esa no es la tesis sostenida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016) que nos ocupa. Como se ha expuesto en el epígrafe anterior, en este caso, la Sala determina que la corrección del valor catastral responde a un procedimiento de subsanación de errores. A este respecto, debemos destacar que la argumentación anteriormente analizada es sustancialmente parecida a la contenida en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de octubre de 2012 (rec. núm. 304/2011), citada por el recurrente. Además, en la misma línea, se pronuncian otras sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, como las Sentencias de 23 de marzo de 2006 (rec. núm. 96/2005 –NFJ067687–) y de 3 de febrero de 2011 (rec. núm. 44/2010 –NFJ067688–).

Sin embargo, esas no son las únicas sentencias que examinan una problemática parecida al supuesto inicialmente examinado. Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede en Valladolid) de 28 de abril de 2017 (rec. núm. 684/2016 –NFJ067690–) analiza la problemática relativa a un error en la tipología del bien inmueble y, por ende, del valor catastral. En este caso, el órgano juzgador nuevamente considera que se trata de un procedimiento de subsanación de discrepancias. Sin embargo, establece que la fecha de alteración es

«[...] la fecha inicial en que se incorporó la finca al Catastro ya que ni ha habido obras nuevas ni ha habido modificación del uso o destino en relación con el que tuvo la finca desde su construcción», por lo tanto, estima que la subsanación se realiza con efectos retroactivos. A todo ello, la Sala tiene en cuenta que «[...] el propósito normativo sobre los efectos hacia el futuro de las modificaciones catastrales no es sino tratar de evitar cualquier atisbo de *reformatio in peius* en perjuicio del interesado secunete a dicha alteración, perjuicio que, aquí, precisamente se produciría si no se otorgara a la nueva valoración los efectos retroactivos [...]».

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede en Burgos) de 25 de noviembre de 2016 (rec. núm. 84/2016 –NFJ067689–) argumenta que «[...] se producen efectos retroactivos en los casos en los que el valor catastral se ha determinado incorrectamente, y se procede a determinar un nuevo valor catastral correcto en el marco de un procedimiento iniciado bien a instancia del interesado que recurre el valor catastral asignado a su bien inmueble o, bien de oficio por los órganos del Catastro Inmobiliario». A lo que añade que «(e)n los casos en que el nuevo valor catastral determinado por la resolución del Catastro sea inferior al anterior valor catastral, procederá la devolución del exceso de cuota del IBI satisfecha».

En contraposición, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia de 19 de diciembre de 2011 (rec. núm. 943/2007 –NFJ046041–) concluye que no se dan los requisitos para la tramitación de un procedimiento de subsanación de discrepancias. En este caso, considera que se ha acreditado «[...] que la rectificación responde a un error material y no a una discrepancia con la realidad en cuanto a la valoración del bien, no procede la incoación por el órgano de gestión del procedimiento de subsanación de errores, sino del procedimiento de "rectificación de errores" previsto en el artículo 220 de la LGT 2003».

Una vez determinado el régimen de la rectificación del error padecido y sus efectos, debemos tener en cuenta que es posible que los mismos afecten a la gestión tributaria, es decir, a las liquidaciones del IIVTNU ya emitidas por el ayuntamiento correspondiente. En esos supuestos, como bien expone la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016) objeto del presente comentario, el ayuntamiento debe proceder a revocar esa liquidación. El procedimiento de revocación de actos se halla previsto en el artículo 219.1 de la LGT. Ese precepto dispone que «(l)a Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados». Además, debe tenerse en cuenta que la revocación de un acto debe llevarse a cabo antes de que haya transcurrido el plazo de prescripción (art. 219.2 de la LGT).

En esta línea, resulta ilustrativa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sede de Las Palmas) de 11 de abril de 2014 (rec. núm. 515/2011 –NFJ055745–), pues la misma

concluye que la Sala no puede dejar sin efectos las liquidaciones del IBI efectuadas tomando en consideración un valor catastral erróneo. No obstante, argumenta que, en virtud de la resolución de la Gerencia del Catastro que rectifique ese valor, las liquidaciones del IBI podrán ser objeto de un procedimiento de revocación, pues en este procedimiento no es posible declarar la nulidad de las liquidaciones de otra Administración.