

Reflexiones y propuestas acerca de la inspección catastral

JESÚS SALVADOR
MIRANDA HITA

A estas alturas, cuando ya el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) se encuentra en su tercer ejercicio de vigencia, a nadie se le ocultan las dificultades teóricas y prácticas que ha planteado la compartimentación de su administración, comúnmente conocida como dicotomía entre la gestión catastral y la tributaria. Estos obstáculos se patentizan enfáticamente cuando nos acercamos a la parcela de la gestión constituida por la inspección tributaria, sobre la que en estas mismas páginas se han vertido ya (1) opiniones dispares, en armonía con la gravedad y controversia que encierra el asunto.

Me propongo mediar en la disputa dialéctica alejándome de ella, al menos en lo formal. Así, procuraré no repetir aquí los puntos de vista que comparto ni atacar los que debo rechazar, aunque sí considero útil la relectura de ambas colaboraciones a fin de que el lector pueda completar su propia perspectiva de la cuestión. Por mi parte, más que emplear argumentos de *lege data* — que quedarán reducidos a lo imprescindible —

presentaré tres opciones para el desarrollo futuro de la inspección del impuesto que, aunque no sean necesariamente las únicas, poseen virtudes — antagónicas, a veces — que en mi opinión las hacen dignas de consideración y debate.

Primera opción

Puesto que el problema ha surgido con la atribución a los Ayuntamientos de la facultad liquidatoria del tributo, o más exactamente con la exclusión del acto de determinación de la deuda del conjunto de competencias de la inspección — lo que supone un avance hacia el pasado para unos (2), y una solución de compromiso para otros (3) — se puede, en primer lugar, discutir si es convenientemente irreversible en este punto el párrafo segundo del art 78º de la Ley

Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL). No falta razón práctica a quienes defienden lo que podemos llamar la excepción inversa: desde luego resulta mucho más fácil y comprensible técnicamente que los órganos inspectores del Catastro obtengan la competencia para liquidar el IBI — reteniéndola los Ayuntamientos para los procedimientos no inspectores — que alterar el esquema procedimental vigente para la inspección de todos los demás tributos, obligando con ello a una recomposición de las fases terminales de tal es-

13 de julio del mismo año, y reiterada por la Ley General Tributaria de 1963 —según lo entendió la Sentencia de 24 de abril de 1984 del Tribunal Supremo, que supuso la declaración de nulidad del Real Decreto 412/1982—tenía lugar en el seno de una misma Administración y por las expresadas razones, lo que no ocurre en el presente en relación con el IBI. No juega hoy ningún papel el principio organizativo de especialización defendido por el Alto Tribunal en su meritada sentencia, que más bien aconsejaría una solución opuesta a la introducida por la Ley 39/1988, pues aunque en 1980 conservaba su vigencia y lo prueba palmariamente la supresión del art.º 8.1 del Proyecto de Ley de Reforma del Procedimiento Tributario por parte de la Comisión de Hacienda del Congreso, a resultas de la cual la Ley 34/1980 no incluyó en su articulado la prevista atribución de facultades liquidatorias a la Inspección desde el 27 de abril de 1985 resultó eclipsado por la eficacia.

(1) José Luis Zúñiga Molleda, «La Inspección Catastral en el Nuevo Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Catastro*, n.º 2, pp. 38-42.

José Enrique Garrido, «El Catastro, los Impuestos Territoriales y la Inspección Catastral. Régimen y efectos». *Catastro* n.º 10.

(2) La afirmación es más gráfica que cabal. Antes de la Ley 10/1985, que introdujo un nuevo párrafo en el art.º 140 de la ley General Tributaria por el que se atribuyó a la Inspección la competencia para practicar las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación, tales liquidaciones correspondían a la Oficina Gestora (R.D. 2077/1984, de 31 de octubre). La separación entre los órganos de gestión y la Inspección, concebida como garantía jurídica del contribuyente ya desde el Real Decreto de 30 de enero de 1926 y la Real Orden de

quema sólo para el impuesto inmobiliario. También hay razones de vecindad o analogía legislativa, de no poco peso: el Impuesto sobre Actividades Económicas es, como el IBI, un impuesto municipal de la última generación, y sin embargo, su inspección (incluida liquidación) está reservada al Estado.

Esta primera solución, que es la más sencilla en apariencia, supone en contrapartida una nueva modificación de la Ley 39/1988, ley que no es precisamente un modelo de inmutabilidad pero que tampoco ha tenido ocasión aún de demostrar plenamente sus potencialidades financieras, ya sea por razones técnicas, sociales o políticas.

Segunda opción

Alternativamente caben otras opciones que no tienen por qué excluirse mutuamente. Ambas parten de la conservación en su actual redacción del art. 78.2º LRHL y por tanto del respeto al principio de competencia municipal plena para la liquidación del impuesto, considerada ontológicamente como integrante de la autonomía local.

Una de ellas comporta ventajas similares a las que orlan la primera solución antes apuntada: la inspección catastral podría obtener el ejercicio de la competencia liquidatoria por atribución voluntaria, mediante un mecanismo de encomienda semejante al contemplado para la total gestión tributaria en la Disposición Transitoria Undécima (D.T.11ª) de la LRHL. No haría falta aquí una norma que imperativamente atrajese hacia el Estado una facultad hoy adquirida por los Ayuntamientos, sino una autorización para que éstos, si lo desean, puedan aprovechar las ven-

tajas que les puede brindar la ejecución de esa competencia por órganos altamente especializados, impidiendo la ruptura que en otro caso — la tercera opción — se produciría en el procedimiento. Sencillez, economías de escala, celeridad y eficacia, junto a la ya citada preservación de la autonomía local son otras características que configuran positivamente esta opción. La propia experiencia ya vivida con la D.T. 11ª LRHL haría presumible, *a priori*, una buena acogida de esta alternativa, que no comporta modificación sino adición respecto de la Ley vigente, lo que obviamente no es lo mismo. Huelga decir que los procedimientos inspectores actuales serían enteramente aplicables respecto de los bienes inmuebles localizados en el territorio de los municipios adheridos.

Tercera opción

Para los demás — o para todos, si se desechan las dos opciones ya expuestas — sería preciso acudir a un expediente más complicado. Esta última solución funciona como sustitutiva y subsidiaria de las dos primeras, en ausencia de las cuales podría ser arbitrada con vocación de permanencia, despejándose el horizonte inestable que hoy se vislumbra y prescindiéndose de otros planteamientos coyunturales.

Sabido es que el procedimiento administrativo se compone de una sucesión de actuaciones tendentes todas ellas a configurar la voluntad del órgano, manifestada de ordinario mediante un acto jurídico expreso del que se deriva una situación de sujeción pasiva para el ciudadano afectado, contrapesada por la obligada legalidad formal y sustantiva del acto y del proceso, y por el sistema de recursos que permiten la defensa de los intereses o derechos que el destinatario del acto considere lesionados sin causa justa. Así, sólo puede ser calificado como verdadero procedimiento administrativo, y no como mero conjunto de trámites, aquél que concluye con un acto formal que otorga, reconoce o niega pretendidos derechos, o

impone una obligación o exime de ella a un determinado sujeto.

En el procedimiento inspector general, el contenido del acto administrativo consiste en una liquidación tributaria, cualquiera que sea su signo. A ella se orientan todas las actuaciones previamente desarrolladas, desde la prueba y constancia de hechos hasta su calificación jurídico-tributaria, materializada en la propuesta de regularización contenida en el acta. Empero, en el caso del IBI aquél se frustra, se interrumpe, por las razones ya referidas.

Es preciso, pues, restablecer la integridad exigida a cualquier procedimiento, lo que no se podría hacer — según las condiciones que encabezan esta exposición, o para las Corporaciones Locales que prefieran o deban ejercer la competencia liquidatoria — simplemente atribuyendo a la inspección catastral la liquidación del tributo. Haciendo abstracción de aspectos adjetivos, la cuestión quedaría ceñida a una nueva articulación de las relaciones interadministrativas bajo las restricciones competenciales mutuas subyacentes al planteamiento sostenido, o lo que es lo mismo, a especificar los procedimientos inspectores contemplados en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (R.D. 939/1986) adaptándolos a las singularidades que rigen la gestión del IBI. Esta adecuación perseguiría, básicamente, un triple objetivo: que se expone en el epígrafe siguiente.

Objetivos

- *Preservar en sede inspectora las facultades coercitivas que le son inherentes, incluyendo la producción de actos administrativos eficaces por sí y frente al obligado tributario, aunque el componente obligatorio del acto resulte ilíquido.*

En otras palabras, el procedimiento de la inspección catastral podría concluir con un acto constitutivo de una alteración en el registro catastral — o una declaración de la conformidad de éste con la realidad — en cuya virtud se acotan los efectos temporales de la sujeción a gravamen, se determina quien ha de soportarlo en calidad contribuyente y

(3) Podría uno inclinarse más hacia esta interpretación, coherentemente con un enfoque favorable a la vivificación de la autonomía municipal en todos los ámbitos de la actuación administrativa en los que concurren intereses locales, si no fuera por el tratamiento diferenciado que, a este mismo problema, da la propia Ley 39/1988 cuando se refiere al Impuesto sobre Actividades Económicas.



se fija la base imponible que corresponde al inmueble de que se trate, de conformidad en todo caso con los hechos probados en la instrucción del expediente. Este acto, o la calificación de su contenido como acto administrativo, existe ya en el art. 77.3º de la LRHL: sólo falta que expresamente se regule que con él termina el procedimiento de la inspección catastral, con todos los efectos y en sustitución del acto de liquidación del Inspector-Jefe salvo, claro está, la obligación de pago.

• *Completado el procedimiento inspeccionador con el acto citado el sujeto pasivo podría ahora defender sus intereses, en su caso, ante la propia inspección actuante (reposición) o ante los Tribunales Económico-Administrativos.*

Por el contrario, si la inspección deja de producir un acto administrativo, estaríamos ante una suerte de interrupción de las actuaciones, con las consecuencias que para la prescripción podrían sucederse; adicionalmente, y en ausencia de otro acto de órgano distinto, se operaría una especie de mutación en el sujeto pasivo de las acciones ejercitables frente a lo actuado, pues el contribuyente debería impugnarlo en sede municipal, al tiempo de refutar la liquidación del impuesto practicada y notificada por el Ayuntamiento, con pérdida de la vía económico-administrativa en la que no son amparables las pretensiones deducidas contra los actos de la gestión tributaria local (art. 14.4 LRHL y 108 Ley 7/1985). Sin embargo, es impensable que el Ayuntamiento pueda *motu proprio* destruir, aun a instancia de parte, las presunciones establecidas, las pruebas obtenidas, los valores asignados y cuantos otros elementos contenidos en las actas de inspección pudieran ser atacados por el obligado tributario al impugnar la liquidación, por lo que se caería en una inevitable quiebra en el sistema de garantías del particular, que se vería así desposeído de gran parte de los argumentos utilizables en su favor en ausencia de estas peculiaridades: dando pues entrada al acto administrativo de la Inspección no sólo se cierra formalmente el procedimiento, sino

que se garantiza la vigencia y aplicación de los principios constitucionales de seguridad jurídica y defensa (arts. 9.3 y 24.2 C.E.) en el entorno competencial dado. Por otra parte, aun considerando que la vía jurisdiccional contencioso-administrativa constituye la mejor y más completa expresión de esa garantía, no es posible concebir algún mecanismo que permitiera, en el mejor de los casos sin importantes costes o demoras, la ósmosis necesaria entre las administraciones implicadas, de tal manera que lo actuado por la inspección quedara sujeto a revisión por el titular del tributo; finalmente, el argumento según el cual ésto no tendría por qué suceder, dado que la alteración o inclusión de datos en el Catastro (entre los que se contarían los reflejados en el acta) se considera acto administrativo y, por consiguiente, su impugnación se produciría en reposición ante el Estado (art. 77.3 LRHL), conduce de nuevo a la crítica que, por inexistencia de acto, tacha de inconcluso al procedimiento inspeccionador.

• *Corolario de los anteriores objetivos, la propia coordinación interadministrativa se vería reforzada en presencia del acto propugnado, que en este sentido vendría a tener una utilidad similar a la del Padrón del Impuesto, como nexo de unión entre las dos Administraciones responsables de la gestión del tributo*

No solamente el contribuyente sabría qué recurrir y ante quién hacerlo, sino que la claridad en la delimitación funcional beneficiaría sensiblemente las propias relaciones institucionales, ocluyendo cualquier posibilidad de nociva intrusión, pues el posible recurso contra la liquidación derivada del acta quedaría circunscrito a los aspectos no susceptibles de controversia o impugnación en vía inspeccionadora catastral. Otra cosa es que la liquidación municipal no derive de un acta levantada por los inspectores del Catastro. Si éstos se limitan a extender diligencias cuya vocación sea informar la resolución que el Gerente Territorial dicte, de acuerdo con el citado artículo 77.3 LRHL y disposición décimonona de la Orden de 20 de di-

ciembre de 1989, será este acto, debidamente trasladado al Ayuntamiento interesado, el que simbolice la coordinación de la que hablamos. Pero este procedimiento se aparta de lo que aquí se discute: las diligencias, salvo que recojan posibles acciones u omisiones constitutivas de infracciones simples (art. 59.4 RGIT), son documentos internos cuya tramitación incluye su notificación pero no, como sí las actas, la audiencia a efectos de alegaciones del interesado (cfr. art. 46, 52.3, 56 y 57 RGIT) ni una verdadera actividad de supervisión jerárquica similar a la que instituye para las actas el artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, porque aquellas tienen por contenido la constancia de hechos o manifestaciones de determinadas personas, bien con carácter preparatorio del acta, o bien para sustentar la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspeccionador (art. 46.2 RGIT), o para recoger el resultado de actuaciones de obtención de información.

Atribuciones de la inspección catastral

Respecto del primer objetivo, que hace referencia a la integridad del procedimiento, pueden añadirse otras consideraciones que ayuden a su comprensión y definición. Estoy aludiendo a que si la inspección catastral del impuesto no quiere ser desnaturalizada o simplemente debilitada hasta la asfixia, debe inequívocamente incluir las siguientes atribuciones:

• *La investigación de los hechos imposables ignorados por la Administración.*

Nótese que, sin perjuicio de las utilidades extrafiscales del Catastro, lo que en él se inscriben son hechos imposables, y que la investigación de los mismos no puede ser sino de carácter tributario, que esto es pura tautología. En este sentido, la mención del art. 9 del R.D. 1390/1990 no podría tener otra pretensión que la didáctica y en este contexto puede ser rectamente interpretado. No insistiré sobre esta cuestión, que supongo pacíficamente aceptada.

• *La comprobación de las declaraciones tributarias (reguladas por el Real Decreto 1448/89), para determinar su veracidad, exactitud, integridad y oportunidad.*

El alcance de la comprobación no puede condicionarse a inexistentes concurrencias competenciales, pues aunque las declaraciones inician la gestión del tributo según el art. 101 de la Ley General Tributaria, la gestión del IBI —en sus fases previas a la liquidación o al reconocimiento de beneficios fiscales, conocidas como gestión catastral— comienza siempre en el Estado. En efecto, el propio decreto citado se cuida de matizar pedagógicamente este extremo al fijar como destinatario de las declaraciones relativas al IBI a las Gerencias Territoriales del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, aunque con la sola lectura del art. 78.2 LRHL se habría llegado a similar conclusión, pues se omite en esta lista la función comprobadora como propia de los Entes Locales.

En tales condiciones, la comprobación se extenderá a todas las características de orden físico, económico o jurídico del hecho imponible declarado, realizándose con las garantías y formalidades propias de la inspección tributaria. Esto último, aunque simple, no resulta ocioso, como tampoco lo es recordar el artículo 40 de la Ley de Procedimiento Administrativo al efecto. ¿Existe pues alguna razón para canalizar las comprobaciones por una vía informal o por un procedimiento inidóneo? Paradójicamente, ¿tiene algún sentido formalizar en acta de inspección la comprobación —o la investigación— realizada, si después no va a ser posible ningún acto administrativo del Inspector-Jefe confirmando, anulando o modificando lo propuesto, en el que se recojan o rechacen las posibles alegaciones y que permita la acción del interesado?

La única respuesta sistemática a la primera pregunta está, precisamente en la segunda. Y esto, si nos atenemos a la legalidad y a la praxis cotidiana, me lleva a pensar, con un creciente convencimiento, que la formalización de las ac-

tuaciones de comprobación según el procedimiento común tiene hoy su verdadero obstáculo (o lo tendrá en el futuro, si nos referimos a los municipios que mantienen actualmente encomendada la gestión tributaria al Centro de Gestión Catastral) no tanto en la fuerza inercial del hábito como, principalmente, en la desfiguración jurídica que la inspección de IBI ha sufrido al ser desposeída del acto de liquidación.

• *Las actuaciones inquisitivas o de obtención de la información necesaria para la gestión catastral, en los términos del art. 12 del Reglamento inspector, sin perjuicio de que otros órganos no integrados en las Áreas de Inspección conserven limitadas facultades relacionadas con los contenidos de los artículos 35, 45, 46, 104, 111 y 112, entre otros, de la Ley General Tributaria.*

Salvando la saludable reflexión que sobre el alcance de las atribuciones de las Áreas de Gestión de las Gerencias Territoriales, en éste y otros aspectos, sin duda se está ya produciendo, en paralelo con el gradual proceso de asunción de las competencias de gestión por parte de las Corporaciones Locales, las actuaciones de obtención de información se configuran en el RGIT como una herramienta en manos de la inspección, teleológicamente destinada al acopio de medios probatorios relevantes para la correcta exacción de los tributos, alimentando con ellas el sustento fáctico de las tareas de comprobación o investigación de declaraciones o hechos imponibles ocultos. Son pues expedientes subsidiarios pero de una enorme utilidad para la averiguación de datos frecuentemente imprescindibles para la culminación de las actuaciones últimamente mencionadas, como lo son en el Catastro los de titularidad de los inmuebles o de los derechos de usufructo, superficie o concesión de manial sujetos al impuesto.

En el presente, la labor inquisitiva ha adquirido, potencialmente, mayor trascendencia respecto a la que poseía antes de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 introdujera un nuevo párrafo en el número 2 del art. 77 de la Reguladora de las Haciendas Locales, aunque en realidad pueda

decirse que, en grandes cifras, el volumen de declaraciones presentadas por los contribuyentes del IBI no se ha visto alterado significativamente por aquella nueva disposición. No obstante, la exoneración del deber de declarar en forma y plazo previsto en el RD 1448/1989, cuando las alteraciones relativas a los inmuebles o a los sujetos pasivos «consten en documentos otorgados por Notarios o inscritos en Registros públicos», no sólo restringe cuantitativamente el universo de infracciones tributarias punibles, por comparación a la situación anterior, matizando así el alcance de las actuaciones a que se refiere el apartado siguiente, sino que obliga a desplegar una intensa actividad informativa para adquirir evidencias, si no certeza, de la propia dinámica del mercado inmobiliario, ya sea a efectos de una contrastación global del grado de actualización de las bases de datos del Catastro (o su reverso, del nivel o volumen de hechos imponibles ignorados por el Organismo gestor), o con pretensiones directamente encaminadas a la efectiva exacción del gravamen patrimonial. Dejando aparte los flujos de información en que el RD 1390/90 ha concretado el deber de colaboración consagrado por los art.^{os} 10 de la Ley 7/1985 y 8 LRHL, que no siempre se ha entendido como un verdadero mecanismo de corresponsabilización, merecedor de las atenciones que reclama la comunidad de objetivos o la recíproca utilidad del trabajo desarrollado por cada una de las Administraciones implicadas, y obviando también las previsiones condicionadas del Real Decreto 430/1990, a las que ya se han aludido en estas páginas (4), no existe en nuestra legislación una norma que, con carácter general y periódico, obligue a los notarios a comunicar al Catastro, al menos, los datos identificativos de los su-

(4) Esperanza Polo, «Sobre el artículo 70 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991», *Catastro*, n.º 10, pp. 46-50.

Susana Rodríguez León, «El Titular catastral y las obligaciones declarativas», *Catastro*, n.º 10, pp. 51-58.

jetos pasivos que hayan aprovechado efectivamente la supresión de las obligaciones formales de declaración, con lo que —nueva paradoja— se puede estar ante un cierto número de hechos imponderables «legalmente ignorados» por la Administración catastral, a no ser que ésta acuda con asiduidad al artículo 111.4 de la Ley General Tributaria. La actual proliferación de fuentes informativas, en su mayor parte parciales y no operativas, puede acarrear la dispersión de los esfuerzos tendencialmente dirigidos a la consecución del objetivo de exhaustividad y actualización de los catastros, y de universalidad de la imposición que en los mismos se fundamenta. Por ello, no debería confiarse a los frutos de las actuaciones inquisitivas de la inspección, de vocación mucho más limitada, sino más bien a los que produjera una solución simétrica a la del artículo 111.7 de la propia Ley 39/1988, incluso —en aras de su mejor absorción— coordinándolas estrechamente entre sí.

Por otra parte, la labor informativa de la inspección presenta otra vertiente, de orden práctico, que debe ser citada, aunque el argumento es también aplicable a las tareas de investigación y comprobación. Cuando se trata de realizar labores auxiliares de recogida de datos con trascendencia tributaria cerca de los sujetos pasivos, o de terceros relacionados económica o profesionalmente con ellos, o cuando deben constatar-se, en el lugar donde radican los inmuebles, determinadas cuestiones de hecho, como mediciones, calidades constructivas y otras, casi siempre resulta ineficiente, desde el punto de vista de la asignación de recursos, la intervención personal de los funcionarios llamados a suscribir las actas de inspección. Bajo ese prisma, mejor solución aporta la figura del agente tributario, que con unas funciones análogas a las que viene desempeñando en el ámbito de la Agencia Estatal para la Administración Tributaria (art. 6 de la Orden de 26 de mayo de 1986), permitiría un mejor aprovechamiento de las capacidades actuales de la Inspección catastral.

- *La incoación y tramitación de los ex-*

pedientes necesarios para sancionar las infracciones apreciadas en el curso de las actuaciones de investigación, comprobación e inquisitivas desarrolladas por la propia inspección.

Como es sabido, las infracciones que pueden cometerse en materia de catastro son únicamente las calificadas como simples por el art. 78 de la Ley General Tributaria (art. 5 RD 1448/89), y como tales su trámite punitivo no queda subsumido en el de las actas de inspección, sino que debe formalizarse en expediente separado (RD 2.361/1985), cuya instrucción es razonable encomendar al órgano inspector por evidentes razones de eficacia y eficiencia, con independencia de que la resolución corresponda, a tenor del art. 81 LGT., al Director General o al respectivo Gerente Territorial del Centro de Gestión Catastral de Cooperación Tributaria (art. 9.4 OM de 7 de noviembre de 1986).

- *La determinación de los valores catastrales, salvo que se trate de procedimientos masivos de revisión o modificación de valores (arts. 70 y 71 LRHL) o, si se prefiere, cuando se actúe por vía de inspección.*

En versión catastral, esto es lo que en otros impuestos se conoce como integración de las bases imponderables, y a nadie se le ocurrirá pensar en la conveniencia a atribuir la fijación de la base imponible comprobada, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a una autoridad u órgano distinto del inspector. Así, los valores catastrales determinados singularmente, ya se inicie la gestión por declaración posteriormente comprobada o por investigación, deberían serlo por los funcionarios facultativos de la inspección, y concretamente por el inspector-jefe, lo que no solamente simplifica el trámite sino que también llena de contenido el acto administrativo con el que se cerraría el procedimiento de inspección. Mantener una situación en la que el valor catastral siempre lo aprueba el Gerente Territorial (disposición 19ª de la OM de 20 de diciembre de 1989) y la liquidación, el Ayuntamiento, se me antoja seriamente desfavorable para la supervivencia del procedimiento, pues

éste quedaría circunscrito estrictamente a la prueba de hechos y propuesta de acto, lo que siendo loable, no deja de ser muy modesto.

Es preciso, pues, que una vez que se han obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión por los actuarios, ejerza el inspector jefe sus facultades de supervisión o control técnico-jerárquico mediante la adopción expresa o tácita de un acuerdo de confirmación (o rectificación) de la propuesta contenida en el acta, siendo indiferente, a nuestros efectos, que incluya o no proyecto de liquidación, pues si el acto del inspector-jefe queda desprovisto de efectos liquidatorios, si por tanto su notificación no constituye al sujeto pasivo en obligación pecuniaria alguna, el simple hecho de confirmar aquel proyecto carecerá de eficacia obligacional aunque, sin duda, simplificaría la labor municipal posterior; no siendo recurrible, por inocuo, este extremo, tampoco sería vinculante para la entidad local titular del tributo.

Lo importante es que la propuesta exprese el valor catastral, el sujeto pasivo y el ejercicio de efectividad de la alteración, junto con las manifestaciones que le sirven de soporte fáctico y jurídico. El acto de supervisión, aunque no sea liquidatorio, desplegará sus efectos sobre el actuario y el sujeto pasivo, aunque podrá éste no allanarse recurriendo en la misma forma y plazo y ante los mismos órganos que si se tratara de una liquidación. Y así como el inspector-jefe no puede liquidar, tampoco llegaría el Ayuntamiento a enervar lo actuado por otro órgano y otra Administración, con exceso de sus competencias y quebranto de la seguridad jurídica.

- *Otras funciones, como las de informe y asesoramiento.*

Además de los informes que preceptivamente han de ser emitidos para completar las actas de disconformidad o de prueba preconstituída, que carecerían de sentido si tales actas no pudieran ser levantadas ante la imposibilidad jurídica de ultimar el procedimiento con el acto administrativo correspondiente, es interesante resaltar aquí otros supuestos re-

feridos en el art. 48 del RGIT que son aplicables a la inspección catastral.

Los principales, según la importancia que otorga su frecuencia de emisión, son los informes destinados a completar las diligencias que recojan hechos constitutivos de infracción tributaria simple, y los que, para facilitar la gestión recaudatoria, se ciñen a describir los bienes inmuebles sobre cuyo valor recae el impuesto. Estos últimos son otra manifestación de los deberes de colaboración interadministrativa establecidos en el ya citado art. 8 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, si bien, y sin necesidad de perder su carácter de informe de la inspección, suelen adoptar la forma externa de certificación gráfica o literal en el ámbito catastral, de acuerdo con la tecnología disponible y los usos acreditados por la práctica. En cuanto a los informes relativos a infracciones tributarias, tienen por finalidad detallar las circunstancias de hecho que permitan graduar las sanciones aplicables (art. 48.2.f RGIT.), así como los criterios concretos de graduación que deberán ser considerados (art. 8 RD 2631/1985), de entre los susceptibles de apreciación, a saber: el cumplimiento espontáneo y extemporáneo de los deberes formales y el retraso en el mismo, la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria del incumplimiento de las obligaciones formales o de colaboración, la buena o mala fe del sujeto infractor, la reiteración en su conducta, y la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración. Se podría echar en falta aquí la aplicabilidad de los criterios de capacidad económica y de conformidad, excluidos, a pesar de la literalidad del art. 82 de la Ley General Tributaria, por el art. 11 del Real Decreto 2631/1985. Como ha destacado el profesor Pérez Royo (5), la capacidad económica del sujeto infractor debe ser tenida en cuenta «para calibrar el efecto intimidatorio de la sanción», aún en los

supuestos de infracción simple, por razones de paralelismo con el Derecho Penal y en particular con el principio de individualización recogido en el art. 63 del respectivo Código, pues «la pura igualación de las multas puede conllevar un muy diferente grado de aflicción sobre los sancionados si las circunstancias económicas de estos son desiguales» (6). No obstante, aun cuando no existiese la exclusión reglamentaria del criterio de capacidad económica, y por deber ser ésta apreciada en función de la importancia de la renta, el patrimonio o el capital fiscal del sujeto infractor (art. 13.1.e), Real Decreto 2631/1985), y no sólo, por tanto, del valor de los activos inmobiliarios de su titularidad sujetos a comprobación o investigación, las dificultades prácticas con que se encontraría la inspección catastral no pueden ser ignoradas. Por otra parte, la imposibilidad de valorar la conformidad del sujeto pasivo se traduce en un desincentivo para actuar por la vía de las actas a que se refiere el art. 55 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, puesto que no aportando ventajas económicas para aquél, sí limita su futura defensa (cfr. art. 61.3 RGIT) por el efecto preclusivo de la propia manifestación de conformidad.

Las actas de conformidad

Más decisiva resulta, a pesar de lo dicho, la imposibilidad de liquidar el impuesto para, por ello, prescindir de la formalización de actas de conformidad. Si las demás clases de actas han perdido su consecuencia liquidatoria en sede catastral y por ende, su propia justificación (7), el empleo del acta de conformidad queda vedado directamente por

(6) Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, F.J. 6.º (BOE. de 30-5-90).

(7) Los argumentos hasta ahora repetidos se condensan en el apartado cuarto del preámbulo del R.G.I.T.: «El acta se concibe así como un documento que se caracteriza por cuanto va a suponer necesariamente un acto administrativo cuyo contenido consista en una liquidación tributaria. No existiendo tal vocación en un documento, ésta ha de consistir en una diligencia».

el art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, pues la liquidación tácitamente producida por el mero transcurso de un mes desde la fecha de aquélla (art. 60 RGIT) nacería viciada de nulidad por incompetencia del órgano.

La colaboración municipal

Al referirme a las actuaciones inquisitivas he citado los deberes de colaboración interadministrativa como sustentadores de las cuotas de responsabilidad compartida que a cada una de las organizaciones interesadas compete.

Sin embargo, el mero suministro de información puede no siempre resultar suficiente para la efectiva consecución de los objetivos propios o comunes. Por ello, y aunque se carece de una regulación específica de la colaboración municipal en la inspección del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, semejante a la instituida para las Licencias Fiscales por Orden de 24 de septiembre de 1984 (actas de colaboración municipal), deben ser ponderadas adecuadamente las ventajas que sin duda pueden aportar los convenios de prestación de servicios o de delegación de funciones en materia inspectora, a los que alude sucintamente del art. 9 el RD 1390/1990. Resueltos los problemas competenciales descritos, cualquiera que sea la opción escogida, cumple a ambas Administraciones potenciar también en este ámbito los lazos de colaboración, de forma que los esfuerzos de cada una redunden con la mayor inmediatez y eficacia en beneficio y garantía de los principios constitucionales que tanto presiden sus relaciones como dan cobertura a la actividad pública fiscal y de servicio que desarrollan. ■

Jesús Salvador Miranda Hita
*Inspector de Finanzas del Estado
e Interventor-Tesorero
de Administración Local*

(5) Pérez Royo, F.: *Los delitos y las infracciones en Materia Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.