

Sanciones impuestas en el ejercicio de la inspección catastral: un recurso económico de titularidad estatal

ANTONIO
GONZÁLEZ-CARBALLO
ALMODOVAR

52

Como es sabido, la promulgación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LHL), tiene por objeto, desde un punto de vista material, la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera de las Entidades Locales, consagrados en la Constitución y recogidos en el Título VIII de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (vid. Exposición de Motivos).

A tal fin, y siguiendo el mandato del legislador constituyente, la LHL pone a disposición de las Corporaciones Locales una serie de recursos económicos, entre los que destacan, a los efectos que aquí interesan, los tributos propios y el producto de las multas y sanciones impuestas en el ámbito de sus competencias (cfr. art. 2.1 b y g).

Pues bien, no obstante ser el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en lo sucesivo, IBI) un tributo propio de los municipios (ex art. 60.1, a, de la LHL), las sanciones impuestas en el ejercicio de la función de inspección catastral de este impuesto (a la que se refiere expresamente el art. 78.3 de la LHL) constituyen ingresos de Derecho público de titularidad de la Administración del Estado y no del municipio en cuyo térmi-

no radique el inmueble inspeccionado.

A tal conclusión, discutida en su día por las Entidades Locales e incluso por algún Centro Directivo del propio Ministerio de Economía y Hacienda, puede y debe llegarse, según la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda y la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado (vid. dictámenes recaídos en expedientes 524/91, 42/Z92 y 08629), como consecuencia de la especial configuración que el legislador ha hecho de la aludida función de inspección catastral y de la naturaleza de las sanciones que se imponen en el ejercicio efectivo de la misma, cuestiones éstas cuyo análisis constituye precisamente el objeto principal del presente artículo, que amablemente me ha «encomendado» el Director de la excelente revista *Catastro*, y que a continuación paso a desarrollar.

La función de inspección catastral

La LHL, acuñando novedosamente la expresión «inspección catastral», tan sólo se refiere de forma expresa a la misma en un único precepto, el art. 78.3, a cuyo tenor «la inspección catastral de este impuesto (IBI) se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración

del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan con los Ayuntamientos y, en su caso, con las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Comunidades Insulares, de acuerdo con los mismos».

No precisa el legislador el objeto y naturaleza de la función de inspección catastral, pero tales extremos pueden deducirse (ex art. 23.1 de la Ley General Tributaria en relación con el 3.1 del Código Civil) del contexto de la citada LHL, disposiciones dictadas para su desarrollo y demás normas tributarias.

En efecto, la LHL establece que para la determinación de la base imponible del IBI se tomará como valor de los bienes inmuebles su valor catastral (art. 66. 2), que se fija a partir de los datos obrantes en los correspondientes Catastros Inmobiliarios (art. 69), que están constituidos por un conjunto de datos y descripciones de los bienes rústicos y urbanos, con expresión de las circunstancias físicas, económicas y jurídicas que den a conocer la propiedad territorial (Disposición Adicional Cuarta 1).

De esta manera, el legislador configura al denominado comúnmente Catastro como un instrumento fundamental de la gestión del IBI (hasta el punto de llevar a la diferenciación dentro de esta

«gestión», entendida en toda la amplitud del término, de *dos procedimientos de «gestión» con sustantividad propia: la catastral y la tributaria strictu sensu*), al constituir un Registro Público cuya función, entre otras, es servir de base de datos tributarios vinculados a la imposición sobre la riqueza inmobiliaria. Y atribuye expresamente al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria (en adelante, CGCCT) competencia exclusiva para la formación, conservación, renovación, revisión y demás funciones «inherentes» a los Catastros Inmobiliarios (cfr. Disposición Adicional Cuarta 2).

Obviamente, entre estas «demás funciones» se encuentra la *función de inspección catastral* a que alude explícitamente la propia LHL en el transcrito artículo 78.3, y menciona también el Real Decreto 1477/1989, de 1 de diciembre, por el que se regula el CGCCT, (atribuyendo competencia para su ejercicio a la Subdirección General de Gestión e Inspección de los Catastros Inmobiliarios y a las Gerencias Territoriales de dicho Organismo autónomo).

Por otra parte, la LHL, reservando a la competencia del CGCCT la ya mencionada «gestión catastral», junto con la determinación de la base imponible del IBI (cfr. art. 78.1), otorga la «gestión tributaria» de éste a los Ayuntamientos, la cual comprende la «inspección de dicho impuesto» (cfr. art. 78.2 en relación con los artículos 11 a 13 de la LHL), como *función (de inspección tributaria strictu sensu) propia y diferente de la inspección del Catastro* (que, por lo demás, puede ser ejercida también por aquél Organismo autónomo ya que, con independencia de los posibles Convenios de colaboración que se suscriban al efecto entre ambas Administraciones Públicas, no debe olvidarse que las competencias municipales de «gestión tributaria», y por ende la inspección del tributo, podrán llevarse a cabo por el CGCCT durante 1992 en los términos previstos en la Disposición Transitoria Undécima. 1 de la LHL, prorrogada por la Disposi-

ción Transitoria Novena de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992).

De acuerdo con lo expuesto, puede concluirse ya que el *objeto de la función de inspección catastral* no puede ser, lógicamente, otro que, principalmente, la *investigación* de los bienes o derechos a incluir en los Catastros y de las circunstancias que les afecten, y la *comprobación* de las declaraciones por variaciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes o derechos incluidos en tales Registros Públicos a que vienen obligados sus titulares y/o demás obligados tributarios (ex art. 77 de la LHL y Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre, de desarrollo de dicho precepto legal).

Asimismo, en el supuesto de que la acción inspectora demostrase una omisión del deber de declarar la inclusión de bienes o derechos en los Catastros o de notificar las alteraciones habidas en ellos, tendrá por objeto la *incorporación de los mismos a dichos Registros con la integración definitiva de los valores catastrales que les correspondan*, mediante la aplicación de los tipos evaluatorios, módulos e índices correctores necesarios para la determinación de su valor catastral (o base imponible del tributo, de competencia del CGCCT, según se ha visto) y subsiguiente notificación al contribuyente en cuestión del valor catastral individualizado, de las eventuales sanciones que traigan causa de la *infracción de los deberes formales relacionados con los aludidos Catastros, (procediendo a la regulación que corresponda)*, y, por último, la resolución del potestativo recurso de reposición, e incluso en el Padrón del ejercicio siguiente (cfr. art. 77.3 de la LHL) a los efectos de la pertinente «gestión tributaria» por el correspondiente Ayuntamiento, al que en todo caso se remitirá, con periodicidad trimestral, relación de las modificaciones jurídicas habidas en los bienes o derechos, siempre que tengan efectos tributarios en el IBI (ex. art. 10 del Real Decreto 1390/1990, 2 de noviembre,

de colaboración entre Administraciones Públicas en materia de gestión catastral y tributaria e inspección catastral).

Evidentemente, el objeto de la función de inspección tributaria, strictu sensu, del IBI tiene que ser necesariamente diferente del de la función de inspección catastral, toda vez que el legislador ha configurado, novedosamente, tales funciones como distintas e independientes entre sí, al atribuir cada una de ellas a órganos de diferentes Administraciones Públicas; la del Estado (a través del CGCCT) y la Local.

Al respecto, dado que el artículo 12 de la LHL determina que la inspección de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y disposiciones que la desarrollen, parece razonable sostener que la función de inspección del IBI comprenderá las actividades o competencias a que se refiere el artículo 2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos del Estado, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, salvo que sean incompatibles con las que debe realizar la inspección catastral, de forma exclusiva y excluyente.

Así, puede concluirse que el *objetivo de la referida inspección tributaria, strictu sensu*, será la investigación de los hechos imposables del IBI para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración Municipal, la investigación o comprobación de la exactitud de las deudas tributarias ingresadas en virtud del citado impuesto, la regularización tributaria o práctica de liquidaciones que correspondan resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación y sanciones derivadas de omisiones o defraudaciones en el repetido impuesto (*salvo las originadas por infracciones formales, que incumben a la inspección catastral*), la verificación del incumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualesquiera beneficios fiscales, y, por último, la información a los órganos de la Hacienda Municipal y a los sujetos

pasivos y demás obligados tributarios sobre las normas del IBI (*salvo, en rigor, las relativas a Catastros y elaboración de valores catastrales, de competencia de la inspección catastral*).

No serán objeto de la función de inspección tributaria, *strictu sensu*, del IBI las competencias estatuidas en los apartados c) y b) del mencionado Reglamento General, esto es, *la comprobación del valor de los elementos del hecho imponible y la integración definitiva de bases imponibles* que forman parte del procedimiento de determinación de los valores catastrales, atribuido expresamente, en exclusiva, al CGCCT, y que, según se ha visto, se ejercerán por la inspección catastral cuando ésta, con ocasión de una actuación inspectora, justificare una omisión del deber de inclusión o alta de bienes inmuebles en los Catastros Inmobiliarios, o determinadas variaciones concernientes a los mismos.

En fin, de las consideraciones hasta ahora enunciadas se infiere que *ambas funciones coinciden en que las dos tienen atribuida por nuestro Ordenamiento Jurídico una «competencia indistinta»* (denominación acuñada por la doctrina para referirse a aquellos supuestos en que una determinada materia o potestad corresponde, de modo simultáneo y no excluyente, a dos o más entes u órganos): *la investigación del hecho imponible del IBI*, otorgada por la LHL y normas legales concordantes a órganos de Administraciones Públicas distintas con diferente finalidad; a la inspección catastral del CGCCT al objeto de una adecuada formación de una serie de Registros Públicos, y a la inspección tributaria de los respectivos Ayuntamientos al efecto de verificar el correcto pago de las deudas tributarias devengadas por el tan citado impuesto.

En definitiva, *la articulación práctica de ambas funciones en el IBI obliga a tramitar un completo procedimiento inspector sobre el mismo, de carácter mixto*, que básicamente consistirá en lo siguiente:

Si la inspección tributaria, *strictu sensu*, de una Entidad Local, en el ám-

bito propio de su función y competencias inherentes (antes deslindado), comprueba que, incluido correctamente un determinado bien o derecho en los Catastros Inmobiliarios, no se ha satisfecho, sin embargo, la deuda tributaria devengada por el mismo a efecto del IBI, procederá a la regularización correspondiente, practicando la pertinente liquidación con sus correspondientes sanciones tributarias.

Si comprueba que dicho bien o derecho no figura anotado en tales Registros, deberá comunicar tal circunstancia a la inspección catastral del CGCCT a fin de que por la misma se sancione aquella infracción formal, se incluya en el correspondiente Catastro Inmobiliario y se determine la base imponible que corresponde a tal bien o derecho (es decir, fije su valor catastral) y, posteriormente, con base en estas actuaciones de otra Administración Pública, procederá a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo en cuestión, girando la pertinente liquidación e imponiendo las oportunas sanciones tributarias.

A su vez, si la inspección catastral del CGCCT, en el ámbito de su función y competencia propias, comprueba la omisión de la debida inclusión de un concreto bien o derecho en los Catastros Inmobiliarios, procederá a la imposición de las sanciones (catastrales) que correspondan por tal infracción formal y a la fijación del valor catastral de aquel bien o derecho, así como a la comunicación de estas actuaciones a la inspección tributaria, *strictu sensu*, del Ayuntamiento de que se trate, a fin de que por este otro órgano se inicie una actuación inspectora, *strictu sensu*, conducente, en su caso, al giro de liquidación por el IBI que corresponden por la tenencia de aquel bien o derecho, de existencia ignorada por dicha Administración Municipal, y a la imposición de las oportunas sanciones (tributarias) derivadas de la falta de pago de la deuda devengada por aquel hecho imponible hasta entonces oculto.

Estando debidamente dado de alta

un bien o derecho en los mencionados Catastros, la inspección catastral del CGCCT comprobará la certeza de los datos referentes a los mismos y si, como consecuencia, debe revisar el valor catastral originariamente asignado a dicho bien o derecho, por inexactitud de las declaraciones del sujeto pasivo u obligado tributario en cuestión, deberá, con independencia de la imposición de las sanciones (catastrales) que correspondan, comunicar esta modificación de base imponible a la inspección tributaria, *strictu sensu*, de la Corporación Local de que se trate, al objeto de que ella regularice la situación tributaria del sujeto pasivo titular de aquel bien o derecho, que ha efectuado pagos por deuda tributaria menor a la que en realidad correspondía, por ser inferior la base imponible fijada en virtud de sus declaraciones al efecto.

Naturaleza de las sanciones impuestas en el ejercicio de la función de inspección catastral

Según se apuntó al comienzo de este artículo, las Entidades Locales y algún Centro Directivo del Ministerio de Economía y Hacienda defendieron en su día la tesis de que la inspección catastral a que se refiere el art. 78.3 de la LHL se configura como una función de inspección del IBI, y no como una función de inspección del Catastro, la cual está contemplada, no en este artículo 78.3, sino en la Disposición Adicional Cuarta de la LHL, de manera que las sanciones de referencia son sanciones por el incumplimiento de obligaciones formales en el ámbito del IBI, esto es, de naturaleza tributaria, pues las obligaciones incumplidas tienen tal naturaleza de conformidad a lo dispuesto en el art. 35 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), y, por consiguiente, forman parte de la deuda tributaria del IBI (ex. art. 58 de la LGT), que corresponde sin merma alguna al Ayuntamiento en cuyo térmi-

no municipal esté ubicado el inmueble de que se trate, debiendo ser recaudada (la sanción tributaria en cuestión) por la Entidad Local que ejerza tal función recaudatoria en el correspondiente municipio.

Sin embargo, dicho razonamiento jurídico es desafortunado por las consideraciones que a continuación se exponen:

Como se ha señalado en el apartado precedente, la LHL, se refiere a los «Catastros Inmobiliarios Rústicos y Urbanos» en la Disposición Adicional Cuarta configurándolos como «... un conjunto de datos y disposiciones de los bienes inmuebles rústicos y urbanos... que den a conocer la propiedad territorial y la definan en sus diferentes aspectos y aplicaciones», añadiendo que serán de competencia del Estado, y se ejercerán por el CGCCT, las funciones «*inherentes*» a tales Registros Públicos, entre las que cabe incluir la de «inspección catastral» que aparece ciertamente recogida de forma expresa en otro precepto de la LHL, el 78.3, referido al IBI.

Pues bien, de conformidad a una interpretación de tales normas efectuada, como ordena el art.23.1 de la LGT, en relación con su «contexto» (o concordancia entre los preceptos que tratan el mismo tema dentro del total Ordenamiento Jurídico, según precisan las sentencias del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1980 y 14 de mayo de 1983) y «atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad», se llega indefectiblemente a una conclusión contraria a la propugnada por las Entidades Locales y Centro Directivo de referencia, arriba expresada, y, más concretamente, a la conclusión de que los ingresos originados por las sanciones impuestas en el ejercicio de la función de inspección catastral, aun en el caso de desarrollarse ésta en el concreto ámbito del IBI, son de titularidad de la Administración del Estado y no de los municipios en cuestión.

En efecto, de las prescripciones contenidas en la Disposición Adicional Cuarta y art. 78.3 de la LHL se despren-

de que la voluntad del legislador es la configuración del Catastro (o «Catastros Inmobiliarios», según en terminología legal antes citada) como «una institución específica, cuyo contenido determina que los datos que en él constan surtan efectos, de modo primario e inmediato, en el IBI, ámbito natural (aunque no único ni exclusivo, como se verá con posterioridad) al que afectan cuantas modificaciones sufra el referido Catastro.

Esta influencia directa del Catastro en el ámbito del IBI explica y justifica la referencia que realiza el artículo 78.3 de la LHL, pero sin que ello quiera decir que de todas las funciones relativas o «inherentes a los Catastros Inmobiliarios» se desgaje o separe la función de inspección catastral para el ámbito concreto del IBI.

Profundizando en este punto, puede afirmarse que la identificación entre «inspección tributaria, strictu sensu, del IBI» e «inspección catastral del mismo» no tiene una justificación material en cuanto al contenido de tales funciones, dado que esa inspección catastral iría dirigida a la comprobación del valor de los bienes inmuebles y de sus modificaciones físicas o jurídicas, es decir, a la determinación del hecho imponible y de sus bases imponibles, pero tales funciones coincidirían con las propias de la «inspección catastral de cualquiera de los impuestos» que, en el sistema tributario español, se remiten, de una u otra forma, a los valores catastrales para la determinación de su base imponible.

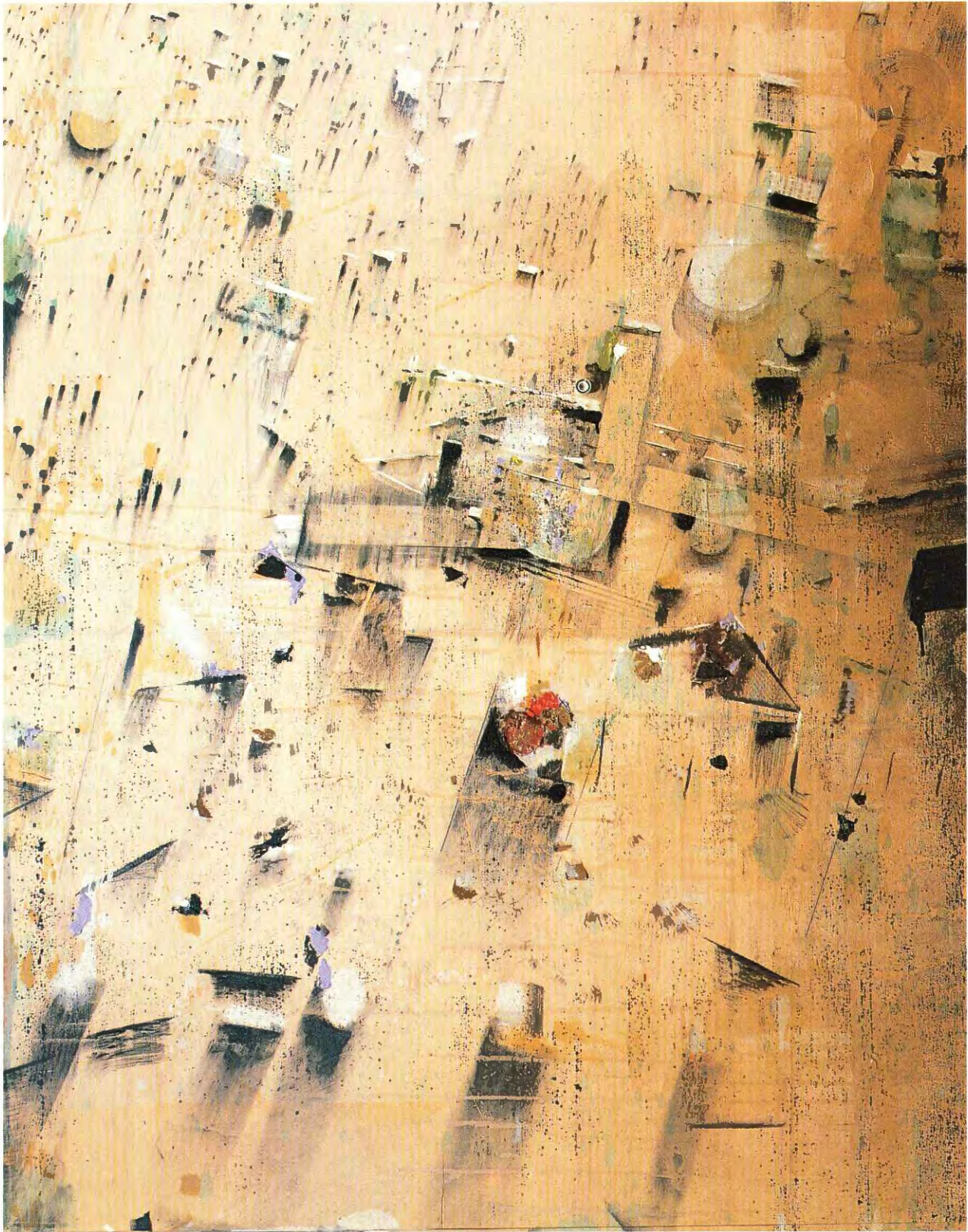
En nuestro Ordenamiento Tributario son seis los impuestos que contienen referencias directas o indirectas a los valores catastrales: el IBI y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos en el marco sobre Sucesiones y Donaciones (ambos de forma indirecta, o a través del Impuesto sobre el Patrimonio) en el ámbito de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas; y, por último, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. En concreto, la Ley 19/1991,

de 6 de junio, reguladora de este último impuesto, contempla en su artículo 10.1 el valor catastral de los bienes rústicos o urbanos como uno de los medios para fijar el valor de los bienes y efectos de la determinación de la base imponible. Y a través de este precepto, como se ha indicado, los valores catastrales vienen a determinar o al menos coadyuvar en la determinación de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las funciones de «inspección catastral» pueden afectar, por tanto, a todos los tributos citados. Por ello, si se considerase que en el ámbito del IBI la inspección catastral se configura como una función de inspección del IBI o, lo que es lo mismo, que en tal ámbito dicha inspección catastral se identifica con la inspección tributaria estricta, resultaría de algún modo quebrado el principio de unidad que, en aras de una correcta aplicación del total sistema impositivo, debe presidir la actuación catastral.

En definitiva, *gestión (e inspección tributaria estricta) e inspección catastral pueden y deben separarse conceptualmente incluso en el ámbito del IBI*, correspondiendo la primera a los Ayuntamientos y la segunda al CGCCT, sin que tal afirmación quede desvirtuada por el hecho de que el art. 9.1 del ya citado Real Decreto 1390/1990 disponga que la inspección catastral del IBI se realizará de acuerdo con la LGT, toda vez que dicho precepto se limita a hacer una remisión global a la LGT en cuanto a la inspección catastral del IBI, pero no identifica la inspección catastral con la inspección estricta, funciones ambas que tienen perfecta cabida en la regulación total de la LGT.

Llegados a este punto, puede abordarse ya el problema de la naturaleza de las sanciones impuestas por el CGCCT en el ejercicio de su función de inspección catastral que, efectivamente, vendrá fijada por la que tenga la infracción correspondiente.



Punto I
1990

En este sentido, la LGT establece en su artículo 58 que «1. La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada a cargo del sujeto pasivo. 2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:... e) las sanciones pecuniarias, con lo que la LGT está contemplando, pues, ciertamente, las sanciones como partes integrantes de la deuda tributaria que acompañan a la cuota. Tal es, desde luego, el supuesto más típico de imposición de sanciones: cuando derivan del incumplimiento de la obligación tributaria, se integrará, junto a la cuota, en la deuda tributaria correspondiente.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que las sanciones que dan lugar a los ingresos sobre cuya titularidad se discute presentan ciertas peculiaridades.

En efecto, *resulta dudoso que se pueda considerar la infracción del deber de declarar ciertas modificaciones o alteraciones de los bienes inmuebles como una infracción tributaria, «al menos en sentido formal».*

En principio, la obligación tributaria es aquella constituida «ope legis» entre el sujeto pasivo (excede del presente artículo el análisis de los demás obligados tributarios) y la Hacienda Pública, en virtud de la cual aquél viene obligado al pago de la deuda tributaria (obligación principal, ex artículo 35 de la LGT) y a cumplir con una serie de deberes de carácter formal que tienen carácter accesorio (declaraciones, comunicaciones, llevanza de contabilidad, registros y documentos y las demás que señala el apartado 2 del citado artículo 35 de la LGT). Por consiguiente, *sólo cuando tiene lugar un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo puede hablarse de obligación de naturaleza tributaria.*

Ocurre que tanto la LGT como diversas leyes especiales recogen, además, determinados *deberes formales que se circunscriben al ámbito fiscal.* Son deberes de muy diversa índole que, en general, tienen por objeto lograr una mejor gestión de los tributos, facilitando las la-

bores de inspección y comprobación, liquidación y reclamación de aquellos. *En ocasiones, dichos deberes formales se articulan como auténticas prestaciones accesorias a la obligación principal,* en los términos ya vistos del artículo 35 de la LGT. *Pero ello no tiene que ocurrir necesariamente,* y el ejemplo más claro de esto es el artículo 78 de la propio LGT, a cuyo tenor «constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves».

Así las cosas, doctrinalmente suele distinguirse entre «obligaciones tributarias» y «deberes tributarios», refiriendo las primeras a las que nacen o derivan del hecho imponible y encuadrándose los segundos dentro del género de los deberes de colaboración con la Administración. En todo caso es significativo el hecho de que tales deberes sean exigidos (y por tanto las infracciones puedan ser imputables) a cualquier persona, «sea o no sujeto pasivo». Ello revela la *existencia de sanciones susceptibles de ser impuestas a quienes no son sujetos pasivos, y no será posible, en tales supuestos, invocar el artículo 58 de la LGT, ya que no existirá cuota tributaria alguna.*

Podrá entonces discutirse si estas infracciones han de calificarse como infracciones tributarias (desde un punto de vista formal), al estar contempladas en normas de dicho carácter y tener su origen en un deseo del legislador de conseguir una mejor gestión tributaria (entendido tal término en sentido amplio), o si, por el contrario, se trata de simples infracciones administrativas (cuya naturaleza tributaria debe negarse precisamente por la inexistencia de hecho imponible, o por su independencia del mismo) caracterizadas simplemente, frente a la generalidad de las infracciones de aquel grupo, por estar tipificadas en normas de contenido esencialmente tributario.

El problema anterior excede del objeto del presente artículo. Basta, con-

siguientemente, con afirmar que, sea cual sea la denominación que quiera darse a este tipo de infracciones, no presuponen necesariamente la existencia de un hecho imponible ni, por tanto, de una cuota tributaria.

En definitiva, *infracciones (y, en consecuencia, también las sanciones) que contempla el artículo 5 del ya mencionado Real Decreto 1448/1989, consistentes en la omisión del deber de declarar las alteraciones físicas, económicas o jurídicas concernientes a los bienes inmuebles, pueden encuadrarse en el tipo que ha sido expuesto, en cuanto son deberes formales impuestos por la Administración con el fin de gestionar de manera más correcta la totalidad de los tributos cuyas bases imponibles pueden verse modificadas por tales variaciones. No pueden considerarse circunscritas al ámbito concreto de un determinado impuesto, y prueba de ello es que el artículo 4 del propio Real Decreto 1448/1989, al señalar quién está obligado a formular tales declaraciones, omite cualquier referencia al concepto de sujeto pasivo y alude a «los titulares de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 65 de la LHL...»; tales titulares, justamente por razón de su titularidad, serán sujetos pasivos del IBI, pero no solamente de tal impuesto, sino que también podrán serlo, en sus respectivos casos, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, etc... Por ello, el artículo 4 del Real Decreto 1448/1989 no emplea el término «sujeto pasivo»: el deber de declarar deriva de la «titularidad de un bien», y no se circunscribe a una obligación tributaria concreta (con independencia de que, de forma posterior o incluso simultánea, tal titularidad —o su adquisición— genere una auténtica obligación tributaria por un determinado y específico concepto).*

En suma, las consideraciones expuestas permiten concluir que el deber de declaración de que se trata es un deber formal cuyo incumplimiento gene-

ra una sanción que no debe encuadrarse en el artículo 58 de la LGT, y cuya imposición y percepción del ingreso derivado de la misma no tiene por qué corresponder al Ente titular del IBI.

La titularidad estatal de los ingresos derivados de las sanciones impuestas en el ejercicio de la función de inspección catastral

Ya se ha puesto de manifiesto que compete al CGCCT la formación, conservación, renovación, revisión y demás funciones inherentes a los Catastros Inmobiliarios, entre las que cabe incluir la de inspección catastral (ex art. 78.3 y Disposición Adicional Cuarta de la LHL y art. 2 del Real Decreto 1477/1989), de donde se infiere, implícitamente, que es ese mismo Organismo autónomo el que debe imponer las sanciones que traigan causa de la infracción del deber formal de declarar las alteraciones sufridas en los bienes inmuebles.

En este sentido, cabe reseñar que estamos en presencia de las llamadas doctrinalmente (vid. Santamaría Pastor. Fundamentos de Derecho Administrativo, pag 882 y ss) «*potestades implícitas o inherentes*», o «*implied powers*» en el Derecho Internacional, esto es, aquellas que sin constar de manera explícita en la norma de atribución, pueden deducirse racionalmente de la misma mediante una interpretación sistemática y finalista —en el caso que nos ocupa, de los preceptos precitados en relación con los artículos 5 del Real Decreto 1448/1989, 9 del Real Decreto 1390/1990 y 78 y 80 de la LGT— que tienda a conferirle coherencia, tratándose de un fenómeno enteramente natural (aunque peligroso) en el proceso de interpretación normativa: la norma diseña un marco de regulación que ha de suponerse coherente y completo, de donde ha de concluirse que atribuye todas las potesta-

des necesarias —en el supuesto concreto contemplado, sancionadoras— para que la finalidad reguladora pueda cumplirse enteramente.

Pues bien, aclarado lo anterior, los ingresos originados por las controvertidas sanciones no pueden considerarse, en modo alguno, como recursos municipales.

En efecto, el artículo 2.1 de la LHL enumera los recursos que constituyen la Hacienda de las Entidades Locales, entre los que destacan, a los efectos que aquí interesan, los tributos propios (apartado b) y el producto de las multas y sanciones impuestas en el ámbito de sus competencias (apartado g), y ocurre que, por una parte, los ingresos derivados de las sanciones que nos ocupan no pueden calificarse, según se ha señalado en el apartado anterior de este artículo, como «*ingresos tributarios en sentido material*», por lo que no deviene en aplicación el apartado b) del artículo 2.1 de la LHL, y, de otro lado, tampoco estamos en presencia de multas y sanciones impuestas «*en el ámbito de sus competencias*», sino que son aplicadas en el ámbito de actuación del CGCCT, por lo cual no pueden encuadrarse en el apartado g) del mismo precepto.

Dicha conclusión es, además, lógica, dada la multiplicidad de impuestos a los que puede afectar el incumplimiento del deber formal de realizar determinadas declaraciones relacionadas con los bienes inmuebles a registrar en los Catastros Inmobiliarios: si existe un Organismo autónomo encargado legalmente de la elaboración, conservación e inspección de tales Catastros y una serie de Administraciones Públicas que pueden resultar afectadas por la inclusión o no de ciertos datos en aquellos, no se encuentra fundamento razonable alguno para afirmar que las sanciones impuestas por no cumplir los *deberes formales «para con dichos Catastros»* deban ingresar exclusivamente en una sola de esas Administraciones y, más concretamente, en las Haciendas Locales, y, justamente por tal razón, el legislador

configura el aludido deber formal como un deber del titular de los bienes en cuestión «*hacia el CGCCT*», y no para con cualquiera otra de aquellas Administraciones. (Ello explica y justifica, por lo demás, los términos en que está redactado el ya citado Real Decreto 1390/1990 en el que se prevén las distintas formas de colaboración entre el CGCCT y los Ayuntamientos, y entre aquél y las Comunidades Autónomas).

En fin, no obsta a lo expuesto el hecho de que el deber formal cuya infracción da lugar a las controvertidas sanciones, aparezca contemplado en el también citado Real Decreto 1448/1989, que desarrolla el artículo 77 de la LHL. Ciertamente dicho artículo 77 se encuadra dentro de la regulación particular del IBI, pero no se trata sino del desarrollo reglamentario concreto de tal deber en el ámbito sobre el que directamente, *aunque no exclusivamente*, influye, es decir, el IBI. (En el fondo, la infracción de referencia tiene su sustento legal —principio de reserva de Ley exigible en el ámbito de las infracciones tributarias— en el ya mencionado artículo 78 de la LGT).

Una vez sentada la no titularidad municipal de los ingresos económicos derivados de las tan repetidas sanciones, cabe igualmente señalar que los mismos no constituyen, tampoco, un recurso propio del CGCCT sino, por el contrario, de la Administración del Estado.

Efectivamente, la Ley de Régimen de las Entidades Estatales Autónomas, de fecha 26 de diciembre de 1958, establece que la creación de los Organismos autónomos habrá de ser autorizada siempre por una Ley, que constituirá su estatuto regulador y que determinará necesariamente sus funciones y los bienes y medios económicos que se les asignen para el cumplimiento de sus fines y de los que hayan de disponer para la realización de los mismos (cfr. art. 6). En este sentido, la citada Ley distingue entre un *patrimonio adscrito* a dichos entes públicos institucionales, pe-

ro de titularidad de la Administración del Estado (vid. art. 10) y un *patrimonio propio*, de titularidad de éstos, señalando respecto a éste último que la «Hacienda de los Organismos autónomos estará formada por, entre otros concretos recursos que no vienen ahora al caso, los ingresos ordinarios y extraordinarios que estén autorizados para percibir, según las disposiciones por que se rijan o, en general cualquier recurso que pueda serles atribuidos (por otras normas)» (cfr art. 15).

Así las cosas y al amparo de la habilitación concedida al efecto por el artículo 117 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989, el Real Decreto 1477/1989, de 1 de diciembre, regula actualmente el CGCCT previniendo que el mismo es un Organismo autónomo de carácter administrativo, que se rige por las disposiciones de la mencionada Ley de Entidades Estatales Autónomas, Ley General Presupuestaria y por las del referido Reglamento (cfr art. 1).

Asimismo, establece en su artículo 19 que, para el cumplimiento de sus fines, el CGCCT dispondrá de una serie de recursos económicos, que enumera a continuación, entre los que *no se encuentra recogido el constituido por los ingresos de Derecho Público provenientes de las sanciones que pueda imponer dicho Organismo autónomo en el ejercicio de la función de inspección catastral*.

Por otra parte, el vigente texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, dispone, con carácter general, en su artículo 24. 1, que «la administración de los recursos de la Hacienda pública (constituida a los efectos de dicha Ley por la Administración del Estado y sus Organismos autónomos, ex. art. 2) corresponde, según su titularidad, al Ministerio de Economía y Hacienda o a los Organismos autónomos» (salvo que, como ocurre frecuentemente, otra norma de rango suficiente atribuya expresamente la gestión de recursos de titularidad es-

tatal a los entes institucionales en cuestión).

En definitiva, de las consideraciones enunciadas se infiere que los ingresos que tengan su origen en las sanciones de repetida mención, aun impuestas por el Organismo autónomo «CGCCT», no son de titularidad de éste sino de la Administración del Estado, a quien propiamente corresponde, por lo demás, la administración de tales recursos económicos (ya que el artículo 2 del reiterado Real Decreto 1477/1989, no encomienda, en modo alguno, al CGCCT la gestión de los mismos).

La inspección catastral y la Agencia Estatal de Administración Tributaria

El artículo 4 del vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1686/1990, de 20 de diciembre aplicable a los Organismos autónomos (ex. art. 2), determina que la competencia de recaudación (consistente en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos de Derecho público, y por tanto, de los derivados de sanciones catastrales, sean administrativas o tributarias), está atribuida al Ministerio de Economía y Hacienda y se llevará a cabo, en período voluntario, por los órganos del Estado y de los Organismos autónomos «que tengan atribuida la gestión de los correspondientes recursos económicos». (En período ejecutivo, se efectuará, en todo caso, por los órganos de recaudación del citado Departamento Ministerial.)

Consecuentemente, dado que, según se ha visto, el CGCCT no tiene encomendado por su norma reguladora (ni por otra alguna) la administración o gestión de recursos originados por las sanciones impuestas por el mismo en el ejercicio de su función de inspección catastral, se colige sin dificultad que la recaudación de tales ingresos se ha de

llevar a cabo, necesariamente (ex. art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo), por los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda y, más concretamente, por aquéllos que expresamente indica el art. 8 del mencionado Reglamento General.

Ahora bien, en virtud de lo dispuesto en el artículo 103, once, 5, de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, (en la redacción que le dió la disposición Adicional 17^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio), y en las normas de desarrollo y aplicación del citado precepto legal (fundamentalmente, Ordenes Ministeriales de 25, 26 y 27 de diciembre de 1991), las funciones recaudatorias de referencia corresponden en la actualidad a las unidades y órganos pertinentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. ■

Antonio González-Carballo
Almodovar
Abogado del Estado