

El Catastro y el principio del beneficio

Un enfoque contextual de las tasas por inscripción y acreditación catastral

Jesús S. Miranda Hita

*Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda
Inspector de Finanzas del Estado
e Interventor-Tesorero de Administración Local*

La eficiencia y el principio del beneficio

Fuerza es reconocer que desde hace unos años, cuando el modelo de reforma trihutaria instaurado en España con la naciente democracia comenzó a manifestar síntomas de obsolescencia por sus dificultades para embarrancar el déficit y atajar la inflación, inhibir el fraude y estimular el ahorro –que son condiciones imperiosamente exigidas por los procesos de desregulación e internacionalización de la economía– han ido recobrando creciente actualidad los postulados normativos basados en los objetivos de eficiencia en la asignación de recursos, como complemento de los de distribución y equidad. Amarillean desde mediados de los 80 los fulgores de las teorías de *Simons* que propugnaban una imposición basada exclusivamente en el tributo personal y progresivo, sintético y sobre una amplia base, al tiempo que rechazaban unos impuestos tan extendidos hoy como el que recae sobre el volumen de ventas o los beneficios de las sociedades.

La búsqueda de la eficiencia en los países de economía avanzada, a remolque de la *teoría de la Imposición Óptima*, cuyas raíces se hunden en el orbe clásico y neoclásico, impulsa una suerte de cambio fiscal silencioso –vieja idea adquirida y patentada en la infancia de nuestra centuria por *Don Antonio Flores de Lemus*– que persigue las bajas elasticidades-renta, los lugares donde el tributo puede entrar sin por eso alterar la conducta racional de sus ocupantes.

Apareja este proceso el renacimiento de un antiquísimo principio –fue el príncipe de la Administración financiera medieval, según nos recordó *Gerloff*– que, en mi opinión, resultó injustamente denostado hasta casi el olvido en los primeros años de nuestra Constitución, quizá porque ella misma lo ocultó tras otros de más ambicioso propósito –dado que, en el fondo, modestas son las aspiraciones fiscales del que invoco– o quizá porque la percepción y valoración social del anhelo redistribuidor eclipsara cualquier otro resplandor menos decidido. También, es cierto, su decadencia histórica no es un fenómeno reciente, sino que enraiza en el final del *ancien régime*.

me, puesto que, en palabras de Fuentes Quintana (1) *la estructuración del sistema tributario moderno a partir de la Revolución Francesa (...) asienta básicamente los ingresos públicos sobre la imposición* y esa tendencia se acentuó aún más con el *Estado del Bienestar*, en el que las tasas atenderán más a lo que Tawney denominó *la estrategia del servicio público* (la regulación de la demanda) que al tradicional fin financiero.

En cualquier caso el *principio del beneficio* —o, desde otra perspectiva, el de *provocación de costes o gasto*— sigue y seguirá siendo un criterio válido de reparto de ciertas cargas públicas. Se puede entender, compartir y desear que la mayoría de las funciones del Estado sean atendidas por el esfuerzo colectivo, particularmente las que se desenvuelven en el campo de los *bienes públicos y preferentes* (producidos *uti universi*), los que ya sistematizó Smith y los que acuñó el *Welfare State* —que, no se olvide, no es hijo de revolución ni de planificador ocurriente alguno, sino más bien, por paradójico que aparente ser, de las guerras y de las crisis económicas, tras las que el gasto público quedó atrapado por mor del *efecto trinquete* identificado por Peacock y Wiseman—, pero es improbable que los ciudadanos de hoy apoyen, o simplemente muestren indiferencia, ante la hipótesis de que el gasto ocasionado al Ayuntamiento cuando se deja mal estacionado el coche, o el que se irroga al Catastro cuando se solicita una copia de ortofotografía (o, verdadero exotismo, el provocado por la recogida de algas y sargazos —Decreto de 26 de febrero de 1960—) sea sufragado entre todos. Los ejemplos anteriores pretenden poner de manifiesto o, si se quiere, provocar la reflexión de que existe un conjunto de servicios públicos cuya oferta dista de proporcionar una mejora en la función de bienestar social tal que se justifique su financiación colectiva, frente a la opción de hacer recaer

sobre el usuario o consumidor el coste correspondiente. Además —hoy en primer plano—, está también el denominado *problema del usuario gratuito* (*free rider problem*), que los hacendistas han detectado como fruto cierto y jugoso de la ilusión fiscal provocada por el sencillo hecho de disfrutar del benéfico bálsamo del gasto público sin que se nos sea presentada factura alguna ni demandado óbolo que la cancele. Embridar ese gasto es cosa de nuestro principio, como también corren a su cargo las externalidades negativas —sensiblemente, la contaminación— cuyos devastadores efectos no se detienen ante las Hamadriades; sólo pueden combatirse si se *internalizan* en la cuenta de resultados de sus productores y, al cabo, en el peculio de los consumidores de bienes cuya provisión las provoca.

Es sabido, por evidente y consustancial a la naturaleza humana, que la demanda de bienes y servicios (gratuitos) puede crecer tanto cuanto esté dispuesta a hacerlo la oferta, mientras que la utilidad marginal que procure no sea nula o negativa. El problema, claro está, se plantea cuando el coste ha de ser atendido por la colectividad, ya sea mediante impuestos generales o con el auxilio de la inflación, que es el más general ineficiente e injusto —y mejor embozado— de los tributos. El resultado puede ser, en tal caso, arduamente previsible y eventualmente inaceptable: imagínese el lector la hipótesis —no necesariamente de laboratorio— de un municipio vecino o lejano, cuyo Ayuntamiento ha decidido no imponer cargos directos a los usuarios de los principales servicios municipales (agua, recogida de residuos urbanos, etc.), al tiempo que tiene comprometidos sus restantes ingresos tributarios en otros menesteres; piense ahora en el importe de lo que pagó en la última autoliquidación del Impuesto sobre la Renta o en lo que cotidianamente satisface por el que grava el valor añadido y, para terminar, agregue el proceso de cálculo de la participación de nuestro Ayuntamiento en los ingresos del Estado. Cuando

(1) FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública*, Madrid, 1973.

menos, sentirá una fría desazón. La respuesta, o más bien, la conclusión, nos la ofrece con prístina claridad y honrosa modestia Einaudi (2): *es preferible hacer pagar al usuario poco más bien que nada, porque quién recibe una cosa gratuitamente no se preocupa de limitar el consumo*; los excesos y aún todo lo consumido recaerán inexorablemente en los demás, probablemente en forma inicua y ciertamente obligando a incrementar los *efectos renta y sustitución* de las figuras impositivas a las que deba acudir para taponar la brecha.

Así juega en el terreno de la eficiencia el principio del beneficio o coste. Cuando se demandan *bienes o servicios divisibles* (producidos *uti singuli*), para los que cabe individualizar el coste y que no formen parte de las preferencias colectivas —reveladas a través del mercado político o, como propugnan los defensores del *Cambio Fiscal Voluntario*, mediante la constitucionalización de los límites del *Estado-Leviatán* (Brennan y Buchanan)—, es posible detener el avance de las leyes de Wagner y de Say, al menos en lo que toca a las actividades que, en un contexto histórico determinado, se presentan como esencialmente producidas en beneficio de ciudadanos concretos y sin una significativa utilidad común, ya sea ésta económica o moral, por mucho que siempre pudiera ser apreciable alguna *externalidad*.

En palabras de Berlini (3), las tasas —y habría que añadir también los precios— *nacen en relación a (...) un servicio público prestado en interés del particular y no de la entera colectividad, aunque sea indirectamente útil a ésta*. De hecho, siempre que pueda observarse una cierta cuota de utilidad colectiva en la prestación de un servicio en principio individualizable, es natural y lógico no repetir sobre el usuario directo el coste de aquella —y no por otra razón, se-

gún entiendo, puede apresurarse en su auxilio el conjunto de la sociedad—, ya que subyace al principio que nos ocupa el de *justicia conmutativa* o de *equivalencia de prestaciones* (*do ut des*). Pero, en todo caso, exigir el pago al usuario de la parte del servicio que él mismo enteramente patrimonializa o disfruta no supone sino una medida de equidad y de salubridad presupuestaria, en cuanto que se hacen plenamente visibles, en unidad de acto, el debe y el haber de las cuentas públicas, atribuidos ambos a quien los causa y solventa, lo que —salvo que estuviésemos en presencia de servicios esenciales y/o de demanda muy rígida, caso en el que urgiría adoptar la opción favorable a otras pautas de financiación— permite moderar y racionalizar la provisión pública de los bienes o servicios de que se trate.

¿Beneficio versus capacidad?

Empero, el papel de nuestro principio en las sociedades avanzadas no puede ser magnificado, pues la misma composición de los ingresos presupuestarios (4) y la estructura funcional del gasto público (5) así

(4) Según los datos sobre la ejecución del Presupuesto de Ingresos del Estado de 1996 publicados por la Intervención General de la Administración del Estado, los derechos reconocidos netos contabilizados en el Capítulo III se cifraron en 491.301 millones de pesetas, de los cuales 77.289 corresponden a tasas, 23.598 a precios públicos, 25.131 a renta de bienes, 29.216 a reintegros y 332.823 a otros conceptos. Por contra, los derechos imputados al Capítulo I (impuestos directos y cotizaciones sociales) ascendieron a 7.215.784 millones, en tanto que los impuestos indirectos proporcionaron 5.936 billardos.

(5) Las obligaciones reconocidas durante 1.996 con cargo al Presupuesto de gastos del Estado, según la misma fuente citada en la nota anterior, ascendieron a 22.020.489 millones de pesetas. El 29% corresponde a deuda pública, el 40% a transferencias, ya sea internas o a otras administraciones, el 12,1% a producción de bienes públicos de carácter social o económico, el 6,3% a defensa, protección civil y seguridad ciudadana, el 6,7% a seguridad, protección y promoción social, y el restante 5,9% a las demás funciones (servicios generales y regulación económica).

(2) EINAUDI, L.: *Principios de Hacienda Pública*, Aguilar, Madrid, 1992.

(3) BERLINI, A.: *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milán, 1972.

lo desmienten. Para *Buchanan*, y para el concepto mismo de impuesto –prestación sin contraprestación– el principio del beneficio resulta extraño a esa estructura (reflejo desnudo y elocuente exégeta, al fin, de la ideología dominante), razón por la que rechaza el *quid pro quo* individualista subyacente en aquél. En efecto, si el Estado renunciase a la provisión pública de «redistribución», o quedaría reducido a la gris esencia decimonónica o cabría plantearse si no resulta cuestionable su propia subsistencia, cuando menos por meras razones de eficiencia. El que ésa situación sea inimaginable, sin embargo, no permite impugnar *in toto* una técnica de reparto de ciertas cargas públicas cuya propia longevidad y casi primaveral presente y futuro la acreditan; siempre, claro está, que no se pretenda hacer, con ella, de morrión celada.

Desde luego, el principio de capacidad económica es el que consagra el artículo 31 de la Constitución de 1978, y éste es el rector de la política tributaria. Pero se trata de un criterio visible ya en nuestro ordenamiento desde que resonaron los primeros ecos de la Revolución Francesa en el Cádiz de 1812, y que ha atravesado toda la historia del constitucionalismo (1845, 1869, 1876, 1931), pasando también al Fuero de los Españoles, en pacífica convivencia con el de beneficio. Rectamente entendidos, no hay ni puede haber oposición entre ellos pues, a decir de *González García* (6), la capacidad es un elemento necesario, pero no suficiente para la tasa. Lo que la Constitución quiere, según este autor, es que la tasa, como prestación patrimonial de carácter público y naturaleza coactiva (tributaria), se exija en presencia y constatación de la capacidad, sin cuyo concurso sería ilegítima, mas no por eso excluye la apreciación del otro elemento, en este caso decisivo, por cuanto que mientras el concepto de

impuesto se colma con aquélla el de tasa precisa de una actividad de la Administración especialmente referida al llamado a satisfacerla, –no en vano, afirman *Cortés Domínguez* y *Martín Delgado* (7), la tasa se define por el elemento objetivo del hecho imponible (la prestación o actividad pública)– de suerte que en su ausencia el tributo percibido ha de ser devuelto, como tendremos ocasión de examinar.

Además de esa capacidad mínima –substrato de legitimidad– de que habla *González García*, las normas vigentes no han descuidado, por otra parte, la advertencia expresa de ordenación de las tasas de acuerdo con índices de capacidad. Primero en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (*Para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas*, art. 24.3) y después en la de Tasas y Precios Públicos (*En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas*, art. 8), se impone a las corporaciones locales y a las demás jurisdicciones fiscales una determinada pauta de reparto del coste de los servicios o bienes producidos, que trae causa del artículo 31 de la Constitución y que neutraliza así el riesgo de antagonismo en que pudiera incurriarse, aunque –a qué negarlo– el funcionamiento práctico de ese mandato ha prohijado no pocas ni menos pintorescas extravagancias (a fin de cuentas, a lo más que puede aspirar cualquier índice aislado de capacidad –categoría de la calle en que se vive o comercia, hoy muy en boga, o el número de ventanas disponibles en las viviendas, usado por la contribución territorial de la Francia revolucionaria– es a un pálido reflejo de una mera presunción de ella, pues la misma no puede ser troceada

(6) AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

(7) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J.M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1977.

como mercadería a granel sino que, para que adquiriera su verdadero sentido en orden al paradigma de justicia tributaria, ha de ser observada y estimada globalmente con referencia al sujeto del que se predica).

Precios y tasas

Queda dicho: prestación o actividad es, en efecto, la nota distintiva de los tributos en cuyo seno se acomoda el principio del beneficio (tasas y contribuciones especiales), así como la también propia de los precios públicos o privados. Está presente, si se me permite una apretada síntesis de la historia reciente de las tasas, en el art. 435 del Texto Refundido de la *Ley de Régimen Local de 1955*, que autorizaba su percepción por la prestación de servicios que benefician especialmente a personas determinadas o se provoquen también especialmente por ellas, mientras que la *Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 1958* las legitimaba como contraprestación de un servicio público (...) o una actividad (...) que afecte de modo particular al obligado y, más sistemáticamente, la *Ley General Tributaria de 1963* incluía la condición de que uno y otra se refiera, afecte o beneficie en similar modo al sujeto pasivo. De aquí, se siguen las redacciones prácticamente idénticas del *Texto Refundido de Tasas Fiscales de 1966*, la *Ley 41/1975*, de Bases del Estatuto de Régimen Local, el *Real Decreto 3.250/1976* (ingresos locales), la *Ley 39/1988* (Haciendas Locales) y, por fin, la *Ley 8/1989*, de Tasas y Precios Públicos, la *Ley General Tributaria* —reformada en este punto por la de Tasas recién citada— y la *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas* (en sus distintas versiones: *Leyes Orgánicas 8/1980*, *1/1989* y *3/1996*).

En cuanto a los precios, el cimiento como hemos dicho es el mismo, ya que su diferencia con las tasas hay que rastrearla más en la vertiente formal que en la sustancia económica. Ambos institutos son jurídicamente obligaciones y económicamente contraprestaciones; el uno, la tasa, es pro-

ducto de la Ley y el otro, el precio, nace *ex contractu*, pero los dos precisan el mismo detonante: el de la oferta individualizable. De ello ya advirtió *Giannini* y se hace eco la Exposición de Motivos de la Ley de 1.989, habiendo tenido ocasión el profesor *Ferreiro* (8) —al comentar las sutiles fronteras que los separan y, en especial, las notas de obligatoriedad en la solicitud o recepción y de no concurrencia con el sector privado en la prestación, que según la *Ley General Tributaria* y la de *Tasas y Precios Públicos* caracteriza a aquéllas (9)— de señalar la futilidad del distingo: *Tal limitación —dice— no afecta al concepto de tasa, pues resulta evidente que si el Estado a través de una Ley, que no está en ningún caso condicionada por leyes ordinarias anteriores, establece un tributo, cualquiera que sea la denominación (canon, exacción, derecho, precio público, etc.) que le aplique, por la prestación de un servicio o la realización de una actividad que beneficie o afecte de modo particular al sujeto pasivo, tal tributo participará de la naturaleza de la tasa, sea o no obligatoria la solicitud o recepción del servicio, sea o no concurrente la actividad con la actividad del sector privado.*

(8) FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

(9) Debe advertirse, no obstante, que la *Ley Orgánica 3/1996*, de 27 de diciembre, ha incorporado ya a la de Financiación de las Comunidades Autónomas las matizaciones a ambos condicionantes impuestas por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995. Así, el de «solicitud o recepción obligatoria» se ha transformado en que el servicio o la actividad «no sean de solicitud voluntaria», considerándose que no lo es cuando venga impuesta «por disposiciones legales o reglamentarias» o, en todo caso, «cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante»; por su parte, el criterio de no concurrencia con el sector privado adquiere ahora un sentido puramente fáctico («que no se presten o realicen por el sector privado»), por lo que ya no es exigible que el servicio o actividad implique la intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra forma de autoridad y resulta indiferente que esté o no declarada la reserva de aquélla a favor del sector público.

Sin embargo, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995, el catálogo de *nomen iuris* aplicables se ha visto ampliado por efecto del Real Decreto Ley 2/1996, cuyo propósito declarado fue el de *dar cobertura legal* (al amparo del artículo 86 de la Constitución y teniendo en cuenta que en el momento de su promulgación se habían disuelto las Cortes por virtud del Real Decreto 1/1996, lo que hacía inviable la tramitación urgente de una nueva Ley) a unas prestaciones coactivas que el intérprete supremo de la Norma Fundamental acababa de expulsar del ordenamiento por infracción de la reserva de Ley formal consagrada en el art. 31.3 de aquélla, los precios públicos aprobados conforme a la Ley 8/1989, los cuales llámanse ahora *prestaciones patrimoniales de carácter público* sin por eso perder su apearivo original, motivo por el que continúan distinguiéndose formal y procedimentalmente de las tasas en la medida en que, como afirma el artículo 1 del decreto-ley, *los obligados al pago y los demás elementos que configuran las distintas prestaciones patrimoniales serán los previstos en la normativa vigente el 12 de enero de 1996*, normativa que se contiene en el Título III de la Ley 8/1989 y en las órdenes ministeriales dictadas en uso de la autorización dada por el tercer artículo de aquél.

La aplicación catastral de los cargos directos a los usuarios. Antecedentes recientes

A propósito, el Catastro tiene ya a estas alturas —excusará el lector, por anacrónico, remontarnos a las viejas tasas exigidas por el Instituto Geográfico y Catastral (Decreto de 21 de abril de 1960)— una cierta tradición en la aplicación de la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989. Arrancando del artículo 19 del Real Decreto 1.477/1989 (derogado por el Real Decreto 1.725/1993), que autorizaba al

entonces organismo autónomo *Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria* la venta de la información de su producción, la Orden de 16 de octubre de 1.990, sólo seis meses más joven que la Ley de Tasas, reguló por primera vez los precios que habría de percibir el *Centro* por dicha actividad. Más tarde, cuando la Ley Orgánica 5/1992, de tratamiento automatizado de datos de carácter personal, y la Ley 30/1992, de procedimiento y régimen jurídico-administrativo, habían establecido unas nuevas coordenadas de conducta en relación con los datos que sobre la intimidad o privacidad de las personas dispone la Administración, el Real Decreto 1.485/1994, de 1 de julio, vino a regular de nueva planta los requisitos de acceso y de distribución pública de la información contenida en los Catastros inmobiliarios, hoy vigentes, y a resultas del cual se aprobó la Orden de 13 de octubre de 1.994, por la que se fijaron los nuevos precios (y productos) que en adelante cobraría (y vendería) el Catastro. El resto de la primera parte de esta historia es ya conocida: los *precios públicos* de los productos del Catastro adquirirían la consideración de *prestaciones patrimoniales de carácter público* por disposición del Real Decreto-Ley 2/1996 manteniéndose vigente, no obstante, la Orden de 1994.

Las Tasas por inscripción y acreditación Catastral

Un nuevo y contundente paso en la progresión del principio del beneficio o provocación de costes lo ha constituido la Ley 13/1.996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Basta para asegurarse de ello constatar que esta Ley actualiza o crea hasta un total de veintiún grupos de tasas, cánones o prestaciones patrimoniales de carácter público, entre las que nos interesa ahora comentar las nuevas tasas por inscripción y acreditación catastral (en adelante, T.I.C. y T.A.C., respectivamente).

Hecho imponible

De la enumeración, más didáctica que imperativa, contenida en el artículo 13 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, el legislador ha optado, a lo que parece, por acogerse a las rúbricas de *expedición de certificados o documentos a instancia de parte* y de *inscripciones y anotaciones en Registros oficiales y públicos* para dar forma a las nuevas tasas catastrales, aunque bien es verdad que la relevancia práctica y jurídica de ese encaillamiento es nula. Lo cierto y relevante es, *rectius*, la delimitación del hecho imponible que realiza el artículo 33. Tres de la Ley 13/1996, que, apartándose de la literalidad transcrita, configura el elemento material del presupuesto de nuestros tributos en los siguientes términos.

La tasa de inscripción catastral

Para la T.I.C., *la realización (...) a petición de parte, de la inscripción en los Catastros Inmobiliarios Rústicos y Urbanos* de los actos que el Real Decreto 1.448/1989, sobre desarrollo del artículo 77 de la Ley 39/1988, define como alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes inmuebles, o, lo que es lo mismo hoy por hoy, la incorporación al Catastro, rogada, de los actos, negocios o hechos con transcendencia a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que obligatoriamente han de ser declarados por los sujetos pasivos del tributo municipal, según nos informa el artículo 77.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. ¿Por qué, entonces, ha preferido la Ley 13/1996 transcribir, casi punto por punto, los supuestos de alteración en lugar de remitirse sin más a este precepto o a su desarrollo reglamentario? Creo, para empezar, que efectivamente resulta más respetuoso con el principio de reserva de Ley el camino seguido, aun a costa de la reiteración en que se haya podido incurrir; pero, además, puede descubrirse una razón de fondo, cual es que la petición de inscripción

catastral no tiene por qué provenir ineluctablemente del sujeto pasivo del I.B.I., sino que puede emanar también de cualquier otro interesado, entendiéndose por tal, naturalmente, cualquiera que conforme al artículo 31 de la Ley 30/1992 ostente intereses legítimos en orden a la regularidad del Catastro, lo que hace que, por definición, no todas las solicitudes de inscripción deban ser tenidas, simultánea e inseparablemente, por declaraciones tributarias. El hecho de que el Real Decreto 1.448/1989 autorice al transmitente de un inmueble, si bien como único ejemplo, a *declarar* el cambio de titularidad dominical es ya un indicio de cuanto sostengo, sin perjuicio de que, en mi opinión, sólo impropia-mente puede hablarse de «declaración» en tal supuesto, dado que la declaración no es sino una obligación accesoria de todo sujeto pasivo (artículo 35 L.G.T.), que no puede ser suplida por la actuación autónoma de un tercero del todo ajeno a la relación jurídico-tributaria, cual es quien, precisamente por virtud del acto o negocio transmisorio, ha sido excluido de la órbita del tributo inmobiliario; en otras palabras, la mal llamada «declaración» del tercero no exime al contribuyente de hacer lo propio, según le obliga el artículo 77 de la Ley matriz y, sin embargo, a los solos efectos de eludir posteriores exigencias —normalmente ilegítimas, es cierto— de responsabilidad tributaria, y de evitar, en su caso, perjudiciales consecuencias de una publicidad de titularidad catastral errónea, el reglamento de las declaraciones del I.B.I. acogió, con buen propósito pero desafortunado acomodo, la posibilidad de «declaración» (digámoslo de una vez, mera comunicación, noticia o, a lo sumo, denuncia) practicada por persona ajena al hecho imponible.

Salvando lo anterior, en el análisis del presupuesto de hecho de la T.I.C. importa destacar los tres elementos constitutivos siguientes: en primer término, es precisa la solicitud de inscripción catastral; en segundo lugar, la inscripción debe referirse a uno

de los actos, negocio o hechos tasados legalmente; en tercero y último, la anotación catastral debe ser efectivamente practicada para que se produzca el hecho gravado y, con él, nazca la obligación de contribuir ex artículo 28 de la Ley General Tributaria. Analicémoslos con algún detenimiento.

La exigencia de petición ha de entenderse previa a la realización de la inscripción, toda vez que si ésta se hubiera ya practicado no sólo habría de ser aquélla desestimada, por tardía e inócua, sino que no sería factible dar cumplimiento a lo verdaderamente esencial del tributo, la prestación del servicio de inscripción. Siendo esto obvio, no resulta tan claro el caso de una petición presentada cuando, por virtud de un expediente de investigación seguido por el órgano inspector, se encuentra en tramitación una inscripción *ex officio*. Varias son, en principio, las soluciones imaginables a tan particular cuestión: a) entender automáticamente suspendido el procedimiento de inscripción y de gestión catastral del I.B.I. iniciado con la declaración del sujeto pasivo, por preexistencia del de inspección, con lo que la inscripción no se llegaría a practicar, así, a instancia de parte y, por tanto, no se realizaría el hecho imponible; b) suspender, por el contrario, el procedimiento de investigación, procediendo a inscribir lo pedido; c) acumular ambos expedientes, adoptando una resolución comúnmente eficaz.

Si tenemos en cuenta que la hasta ahora denominada *petición* se subsume, en la mayoría de los casos, en una declaración tributaria cuyo efecto no queda limitado, así, al previsto en el artículo 101 de la Ley General Tributaria (iniciar el procedimiento de gestión) sino que, por disposición de la Ley de creación de la tasa, apareja también el de principiar el materialmente inescindible pero conceptualmente diferenciable procedimiento de inscripción catastral -por poco que sepamos de él, fuera de las normas reguladoras del impuesto inmobiliario-, hemos de considerar a un tiempo que el Reglamento General de la Inspección de

los Tributos (Real Decreto 939/1986), de un lado, ordena que las actuaciones inspectoras *deberán proseguir hasta su terminación* (art. 31.1) y, de otro, impide que las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo con posterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación o investigación tengan la eficacia que en principio les atribuye el meritado artículo 101 L.G.T., con lo que no nos quedará más remedio que reconocer que si por algún cauce puede prosperar la pretensión del interesado, éste no es otro que el de la pura inscripción, sin que tenga aquélla eficacia alguna como declaración del I.B.I.

Quiere con esto decirse que, vedado el paso a la vertiente estrictamente declarativa del documento presentado extemporáneamente por el sujeto pasivo del I.B.I., no hay razón para negárselo a la función petitoria que indisolublemente reúne aquél, con lo que nos encontraríamos con dos expedientes concurrentes (el de petición de inscripción y el de investigación fiscal), en la medida en que ambos tienen por objeto la inscripción en el Catastro —registro oficial y público y, a la vez, fuente de la que se nutre el padrón del I.B.I.— de un determinado acontecimiento jurídico. Procedería, entonces, si nos atenemos al artículo 73 de la Ley 30/1992 —aplicable al caso según la genérica remisión contenida en la disposición adicional 5.ª de la Ley procedimental y en los artículos 9.2 de la Ley General Tributaria y 3.2 del reglamento inspector— la acumulación de ambos expedientes, para adoptar así la resolución que a los dos convenga y, en conclusión, prestado el servicio de inscripción nada obstaría a la exigencia de la tasa. Consecuentemente, si no mediara la acumulación, cabrían distintas soluciones según cuál fuera el expediente primeramente ultimado: si lo es el investigador, ocioso sería hablar de la tasa; si, por el contrario, finaliza antes el de inscripción, la obligación de pago del tributo estatal se habría consumado. Forzoso es decir, en fin, que análogo razonamiento, con las adaptaciones precisas, es aplicable cuando la peti-

ción de inscripción proviene de un tercero no obligado a declarar, o cuando concurren ésta con la del sujeto pasivo del I.B.I., háyese o no abierto un procedimiento de inscripción de oficio.

En tal caso, ¿cabría que el solicitante, conecedor de la acumulación o de la mera existencia de uno o más procedimientos encaminados al fin por él perseguido, desistiera de su petición? Sin duda, el artículo 87 de la Ley de Procedimiento contempla como formas de terminación de los expedientes administrativos, además de la resolución y la imposibilidad material de continuarlos, el desistimiento, la renuncia y la caducidad, y siendo posibles todas ellas no puede sino contestarse afirmativamente a la cuestión planteada. Cosa distinta es que esas modalidades de finalización prematura tengan consecuencias crematísticas, que sólo podrán darse si, de acuerdo con el artículo 12 de la Ley de Tasas, la no realización del hecho imponible de la T.I.C. no lo sea por causas imputables al peticionario, lo que, de entrada, excluye a la caducidad, que siempre sucede por inacción del particular.

Otro aspecto interesante de la petición de inscripción es el relativo a la forma que puede adoptar la misma. Excusada la declaración del artículo 77 L.R.H.L., por ya citada —sea en los impresos oficiales o en cualquier otro documento susceptible de aquella consideración conforme al artículo 102.1 de la Ley General Tributaria, y sin perjuicio de la eventual infracción que pudiera apreciarse por la no utilización de los modelos a que obliga el repetido artículo 77—, nuevamente la Ley 30/1992 nos proporciona la respuesta deseada: las solicitudes, viene a decir su artículo 70, se presentarán por escrito, en el que se harán constar las menciones y datos que el precepto exige. De consiguiente, forma escrita, pero no solemne ni especialmente plasmada en impreso alguno —los impresos, según el precepto últimamente invocado, están a disposición de los ciudadanos, y no al contrario— basta para tener por válida y suficiente la

petición de inscripción, con los efectos de dar inicio al procedimiento correspondiente (artículo 68 de la ley procedimental).

El segundo de los elementos del hecho imponible hace referencia, como dije más arriba, a que la inscripción no puede ser sino de los actos, negocios o hechos recogidos en la Ley de creación de la tasa, *ergo* son supuestos de no sujeción los que ella expresadamente excluye (la realización de obras de mera conservación y mantenimiento de los edificios o que afecten únicamente a características ornamentales o decorativas de los mismos) y los demás que no cita, como son las restantes alteraciones de los bienes inmuebles o de los derechos constituidos sobre los mismos y, singularmente, los cambios de naturaleza del suelo o de valor de los fondos o, en conjunto, de los derechos reales de garantía y otros limitativos del dominio. Unos y otros son, por lo demás, o acontecimientos no inscribibles —y, de ahí, lo natural de su no sometimiento a la tasa— o inscribibles de oficio, con lo que se concluye que sólo los hechos que han de ser obligatoriamente declarados a efectos del I.B.I., los relevantes para este impuesto, lo son para la tasa; de modo que, en mi opinión, se evidencia aquí excesiva la vinculación del Catastro, multifinanciado por definición (*cf.* la disposición adicional cuarta de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), al tributo local, en detrimento de los más amplios intereses de las diversas jurisdicciones fiscales y del tráfico jurídico-inmobiliario.

La efectiva práctica de la inscripción es, en fin, el tercer aspecto del presupuesto de hecho de nuestro tributo, y en relación al mismo son dos las cuestiones que en esta breve exégesis pueden comentarse. La primera hace méritos a la producción de actos presuntos por el transcurso del tiempo, conforme a la regulación contenida en los artículos 43 y 44 de la citada Ley 30/1992. A este propósito es conveniente recordar que el Real Decreto 803/1.993 vino a establecer tanto el plazo para resolver los procedimientos de gestión de las declaraciones

catastrales (seis meses, en todos los casos) como los efectos del silencio administrativo (desestimatorios). Si, en contra de lo ya dicho, no pudiera distinguirse entre el procedimiento de petición de inscripción y el de gestión tributaria (*sensu lato*) de las declaraciones del artículo 77 L.R.H.L., resultaría inevitable admitir que las solicitudes de inscripción instrumentadas a través de declaraciones perecerían con éstas, si a los seis meses de su presentación nada hubiera resuelto la Administración.

La otra cuestión ha sido ya anticipada: sea estimatorio (si el expediente de inscripción no es el de gestión de la declaración) o desestimatorio (si uno y otro se confunden hasta ser uno) el fruto del silencio de la Administración, su consecuencia para la tasa será ineludiblemente la de no consumación del hecho imponible, con obligada devolución de lo indebidamente ingresado, siempre, claro está, que la no prestación del servicio de inscripción sea inimputable al interesado, según se lee en el ya citado artículo 12 de la Ley 8/1989.

La tasa de acreditación catastral

Para la T.A.C., el hecho imponible consiste en *la expedición, a instancia de parte, de un documento acreditativo de los datos físicos, jurídicos o económicos que figuren en los Catastros Inmobiliarios*. Como en el caso de la inscripción, se requiere aquí la solicitud del interesado y la actividad de la Administración, cuyos principales perfiles examinaré seguidamente.

En cuanto a la solicitud, puede decirse que está únicamente sometida a los dos tipos de requisitos concurrentes en toda petición —si, de momento, obviamos la condición específica de que su objeto ha de ser la obtención de un documento acreditativo de ciertos datos obrantes en el Catastro—, cuales son los formales del artículo 70 de la Ley 30/1992 y los de legitimación de su artículo 37 y del Real Decreto 1.485/1994. Sin reparar en los primeros, las exigencias de legitimación se concretan en las de acre-

ditación del interés legítimo y directo del solicitante —si se pretende acceder a documentos de carácter nominativo (artículo 37.3 de la Ley) o, en general, a la información relativa a las características económicas y jurídicas de los bienes inmuebles individualizados (artículo 3 del Real Decreto)—, en el entendido de que aquél sea persona distinta del titular catastral al que se refieran los datos pedidos, pues a éste sólo ha de reclamarse la prueba de su personalidad, en su caso.

Por lo que respecta a la actividad generadora de la tasa, se trata de la expedición de un documento acreditativo de datos catastrales, como ya se ha dicho, siendo aquí oportuno prestar alguna atención a los dos elementos en juego: los conceptos de *documento acreditativo* y de *datos físicos, jurídicos o económicos* utilizados por la norma. Respecto del primero, varias son las acepciones posibles, pues mientras que el Diccionario de la Real Academia reputa como documento a todo *escrito en que constan datos fidedignos o susceptibles de ser empleados como tales para probar algo* y califica de público al que, *autorizado por funcionario para ello competente, acredita los hechos que refiere y su fecha*, la Ley de Enjuiciamiento Civil (artículo 596) agrupa bajo la denominación de documentos públicos y solemnes, entre otros, a los *expedidos por los funcionarios públicos que estén autorizados para ello en lo que se refiera al ejercicio de sus funciones*, así como los *registros, catastros y demás documentos que se hallen en los archivos públicos*; y, por fin, el Código Civil (art. 1.216) reconoce como documentos públicos los *autorizados por un notario o empleado público competente*.

De todas las precedentes definiciones cabe extraer, como característico de los documentos públicos, su paternidad funcional, lo que presupone la necesidad de que aparezcan formalmente adverbados con la firma de quien los expide; pero, además, en cuanto dotados de eficacia probatoria, son en sí mismos acreditativos de cuanto contienen, razón por la que la adjetivación

(*acreditativo*) empleada por la ley de la tasa resulta, a mi criterio, pleonástica: para que nazca la T.A.C. se precisa la expedición de un documento público —precisamente por la Dirección General del Catastro o por las Gerencias Territoriales de las Delegaciones de Economía y Hacienda— que en sí mismo acredita los hechos o datos a que se refiere.

En cuanto a la expresión *datos físicos, jurídicos o económicos*, para empezar, no debe dejarse de llamar la atención sobre el hecho de que es en el Real Decreto de 23 de octubre de 1913 en donde se encuentra la única enumeración legal de cuáles sean esos datos o características de los inmuebles, y sólo con referencia a los de naturaleza rústica, por paradójico que sea constatar que esa es la materia prima de la que se nutre el Catastro, pues la disposición adicional cuarta de la Ley 39/1988 sólo de forma incompleta y ejemplificativa —menos exhaustiva que la del artículo 2 de la Ley del Catastro de 1906— nos anuncia el contenido material de nuestro Registro (*un conjunto de datos y descripciones de los bienes inmuebles... con expresión de superficies, situación, linderos, cultivos o aprovechamientos, calidades, valores y demás circunstancias físicas, económicas y jurídicas...*), para cuyo exacto conocimiento se hace imprescindible indagar qué datos deben ser aportados a través de las declaraciones del impuesto inmobiliario y cuáles se incorporan según las prescripciones técnicas que han de cumplir la Administración o los contratistas que actúen por cuenta de ella (10). No obstante,

la inexistencia de un catálogo (actualizado y público) de datos que los sistematice en las tres categorías posibles (físicos, económicos o jurídicos) no impide que cualquier información obrante, de facto, en el Catastro, pueda ser calificada de una u otra forma, según el sentido usual y técnico de los términos escogidos por el legislador, de manera que todo lo que integra el Catastro —pero sólo eso— es susceptible de configurar el hecho imponible de la tasa. Extramuros quedarían, así, y a título de ejemplo, los datos de uso interno contenidos en documentos de mero efecto instrumental, que no se incorporan materialmente al Catastro.

Exenciones

La Ley 13/1996 sigue en este punto el mandato de la Ley de Tasas, que en su artículo 18 declara inadmisibles cualquier beneficio tributario que no sea a favor del Estado y los demás Entes públicos territoriales o institucionales —además de los derivados de los Tratados o Acuerdos Internacionales, que en todo caso han de ser respetados por virtud de la primacía que les reconoce el artículo 96 de la Constitución—.

De *lege data*, pues, sólo existe en las tasas catastrales la exención subjetiva que se reconoce a las administraciones y entes públicos. Ahora bien, para que opere la misma es necesario que la Administración esté previamente sujeta a la tasa, esto es, que sea *efectivamente* sujeto pasivo del tributo, y no lo será si la actividad solicitada del Catastro ni le afecta, ni le beneficia ni se refiere a ella. De ahí, y en evitación de *fraus legis*, que en los supuestos en que el destinatario real del servicio o actividad administrativa sea un particular y no la Entidad pública formalmente solicitante del mismo, no quepa aplicar la exención, pues en tal caso es posible presumir que el verdadero solicitante-sujeto pasivo es el administrado. De ordinario, las peticiones de acreditación catastral presentadas por un ente público tendrán cabida en la órbita de

(10) Vid. Resolución de la Subsecretaría de Hacienda de 26 de marzo de 1981, por la que se establecen los pliegos generales de condiciones económico-administrativas y técnico facultativas que habrán de regir necesariamente para la contratación de los Consorcios para la gestión e inspección de las Contribuciones Territoriales, o por las Corporaciones Locales, de los trabajos para formación conservación y revisión de los Catastros Urbano y Rústico. Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda de 14 de mayo de 1981. Asimismo, pueden consultarse los pliegos de prescripciones técnicas vigentes en cada ejercicio, si bien no han sido objeto de publicación oficial.

sus competencias de gestión o de verificación de los expedientes y datos instados o alegados por los interesados, de suerte que en esas circunstancias procederá reconocer el beneficio de la exención, si bien no ocurrirá otro tanto, normalmente, en materia objeto de la tasa de inscripción.

Sujetos pasivos y responsables

No basta —según acabamos de ver— con la escueta referencia que hace la ley de las tasas catastrales a los sujetos pasivos, pues se limita a decir que lo son las personas y las entidades sin personalidad citadas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria que hayan solicitado la *inscripción* o la *acreditación*, sin mención alguna al trascendental requisito de que el servicio pedido afecte, beneficie o se refiera al que lo demanda. En el fondo, como ya sabemos, nada hay que objetar a la omisión, pues de colmarla se ocupan el artículo 16 de la Ley 8/1989 y el 26.1 a) de la General Tributaria.

Pero que el legislador de las tasas haya optado por enfatizar el elemento volitivo —la solicitud— con preterición del resultado —el beneficio individual— no es, por otra parte, intrascendente. Ya he dicho que aquí la petición es inexcusable, luego el ajeno a ella, por beneficiado a afectado que sea, no será sujeto pasivo. Podría ser responsable, si se aceptara la aplicación del segundo apartado del artículo 17 de la Ley de Tasas, o sustituto del contribuyente, si así lo hubiese previsto la norma, pero ni aquello parece acertado —al menos, con carácter general e indiscriminado— ni esto ha ocurrido. En consecuencia, sólo queda el expediente de fraude de ley del artículo 24 de la Ley General Tributaria si se pretende hacer recaer la carga sobre el afectado en los supuestos de interposición de solicitante que, como se dijo más arriba, no puede ser sujeto pasivo por no referirse a él el servicio prestado.

Al margen de lo anterior, cabe recordar los supuestos de responsabilidad estableci-

dos en los artículos 39 y 40 de la tan repetida Ley General Tributaria, que sí son de aplicación en materia de tasas catastrales. El primero de ellos, con carácter solidario, se imputa a los coparticipes o cotitulares de los entes sin personalidad —comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.— a los que su artículo 33 reputa sujetos pasivos, en tanto que en el artículo 40 se consideran responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades a sus administradores, así como a los síndicos, interventores y liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general que por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el integro cumplimiento de las obligaciones fiscales nacidas con anterioridad a dichas situaciones.

Cuantía, devengo y pago de las tasas

La cuantía de las tasas viene regida por el principio de equivalencia positivizado en el artículo 7 de la Ley de 1.989, según el cual *las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible*; más aún, el artículo 19 de la misma oblitera cualquier riesgo de transgresión del postulado del coste, pues limita el importe del tributo, como máximo, al gasto real o previsible del servicio prestado, lo que no impide, obviamente, que pueda quedar fijada la exacción por debajo de ese umbral, ya sea por razones de capacidad económica o por la presencia de *externalidades* en la producción pública de que se trate u otras motivaciones de política económica. En nuestro caso, el *quantum* de las tasas ha sido establecido mediante una cantidad fija por *parcela o subparcela rústica, unidad urbana* (11) y documento

(11) Nuevamente aquí, como ya advertí al comentar la expresión *datos físicos, jurídicos y economi-*

expedido (12), importando ahora, más que evaluar el cumplimiento del principio citado, que en general y por la escasa cuantía del tributo está fuera de duda, enderezar nuestra atención a los problemas del devengo y del pago de las tasas.

En las dos versiones del *dies* del devengo sostenidas por la doctrina española —mo-

cos, hemos de acudir a la legislación de los albores de nuestra centuria, pues la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y los reglamentos que parcialmente la han desarrollado en materia catastral nos han regateado la definición de lo que deba entenderse por parcela, subparcela o unidad urbana y, a lo más, meramente se refieren a tales términos, o, en alguna otra norma relacionada con el Catastro, a los de *finca, vivienda y unidad urbanística*. Pues bien, la Ley del Catastro de 1906 en su artículo 5, y el Reglamento de 1913, en el 3, nos facilitan dos conceptos de los que necesitamos: *es parcela catastral la porción de terreno cerrada por una línea poligonal, que pertenezca a un solo propietario o a varios pro indiviso, dentro de un término municipal, y se consideran subparcelas las subdivisiones de las parcelas que ofrezcan uniformidad en su cultivo o aprovechamiento y en su intensidad productiva*. De ahí se desprende que el concepto de *parcela* se anuda, en la esencia —pues la línea poligonal no es sino un artificio gráfico—, a la titularidad jurídica de una porción de terreno, cuyos límites son los puntos geográficamente contiguos en donde cesa esa titularidad (y empieza la del colindante), mientras que las *subparcelas*, por el contrario, responden a las diversas características de la agricultura de las parcelas —uno u otro cultivo, tal o cual intensidad productiva—. Por el contrario, carecemos de un concepto legal de *unidad urbana*, por lo que se impone emplear el usual, definido en el *Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares de aplicación general a la contratación de los trabajos de revisión y modificación del Catastro Urbano* aprobado por Resolución del Secretario de Estado de Hacienda de 13 de febrero de 1997: *todo elemento diferenciado de valoración, esté formado solo por suelo, solo por construcción, o por suelo y construcción, cuyas características físicas y jurídicas, le hagan objeto de un valor catastral individualizado*.

(12) Para los casos de inscripción catastral, la tasa es de 500 pesetas por cada *parcela* (o subparcela, si la inscripción se refiere a cambio de cultivo o aprovechamiento) y de 1.000 pesetas por *unidad urbana*; por lo que se refiere a la T.A.C., el tributo asciende a 500 pesetas por documento expedido y otras 500 pesetas por cada *subparcela* o *unidad urbana* a que haga mención el mismo.

mento en que nace la obligación de pago como consecuencia de haberse realizado el hecho imponible, según *Sainz de Bujanda*, o momento de la realización misma de tal hecho, según *Cortés Domínguez* y *Martín Delgado*— coincide la nota de cumplimiento del presupuesto de hecho del tributo. Así lo entiende también el artículo 28 de la Ley General Tributaria, al señalar que la perfección del hecho imponible *origina el nacimiento de la obligación tributaria*, si bien el derecho del Fisco a adquirir la suma correspondiente sólo se produce con el *devengo concretado en la liquidación*, a tenor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1991. Empero, la Ley de Tasas de 1989, sin desviarse del camino previamente trazado por sus predecesoras, permite situar el devengo en un momento anterior (cuando se inicia la prestación del servicio o al tiempo de presentarse la solicitud que la provoque), autorizando a la vez que se exija el depósito previo —depósito, no pago— cuando el devengo acontezca al comenzar la actividad administrativa o una vez terminada la misma. No cumple, por tanto, este devengo *anticipado*, como sí lo hace el de otros tributos, la función de demarcación temporal del hecho imponible sino, a lo sumo, de comienzo de su ejecución; lo que, por otra parte, no puede ser entendido en el sentido de que sea lícito que nazca la obligación tributaria, perfecta, irreversible e incondicionalmente, con su sola presencia, pues ya hemos visto que, pese al artículo 15 de la Ley 8/1989 —y al 33. Seis de la Ley 13/1996—, la frustración del servicio o prestación en que se sustenta la tasa hace que decaiga aquella, con obligada devolución de lo percibido por la Administración.

Pues bien, en inobjetable sincronía con la Ley de 1989, la de creación de nuestras tasas ubica su devengo en los siguientes momentos:

a) Para la tasa por inscripción catastral, el día de presentación de la solicitud, *momento*, añade la norma, *en que deberá justificarse el pago*.

b) Para la tasa de acreditación, *en el momento de la entrega del documento acreditati-*

vo solicitado, sin perjuicio de la posibilidad de exigir su depósito previo.

Vemos así que cada una de nuestras tasas se devenga en instante diferente: mientras que la T.I.C. lo hace con la solicitud de inscripción catastral —y ya hemos dicho que ordinariamente coincidirá ésta con la presentación de la declaración del I.B.I., que debe suceder dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la alteración física, jurídica o económica que la motiva, ex Real Decreto 1.448/1989—, la T.A.C. nace tras la prestación del servicio de acreditación, pues es requisito de su devengo que el documento expedido sea materialmente entregado al peticionario, y ello sin perjuicio de que, de acuerdo con el apartado ocho del artículo 33 de la Ley 13/1996 —epígono del 4.3 de la Ley de Tasas de 1966—, no proceda la entrega del documento sin que previamente se haya justificado el pago del tributo.

Esta diferenciación es la que hace que el procedimiento de gestión de una y otra tasa sea distinto. Para la primera de ellas se impone la autoliquidación por el sujeto pasivo —con las consecuencias propias de su incumplimiento, que veremos—, en tanto que la liquidación de la segunda compete a la Administración.

Como se sabe, el artículo 10 de la Ley General Tributaria sometió a reserva de Ley la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación, pese a lo cual el artículo 23 de la Ley de Tasas de 1989 deslegalizó la cuestión, defiriéndola al reglamento. No obstante, el legislador de 1996 ha preferido mantener y cumplir la previsión del código de 1963, de forma que es la propia Ley 13 la que establece el deber de autoliquidar e ingresar el tributo devengado con la solicitud de inscripción, cuya gestión y comprobación se atribuye a las Gerencias Territoriales del Catastro, sin perjuicio de las facultades en orden a la verificación del abono de la tasa que la propia ley, en la línea marcada por el artículo 22 de la de 1989, confiere a las entidades o administraciones territoriales que tengan

delegada por la Dirección General del ramo la tramitación de dicha inscripción.

Supuesto que el pago de la T.I.C. debe efectuarse en el momento de su devengo por el procedimiento de autoliquidación, resulta de interés detenernos brevemente en el diagnóstico de algunas de las situaciones que aquí pueden presentarse (13). El día del pago es, en efecto, el de presentación de la solicitud de inscripción —en puridad, y en el límite, el pago debe hacerse coincidiendo con el devengo y no antes—, como pretende decir el artículo 33. Seis. a) de la Ley de creación de la tasa y confirma por remisión el artículo 20.3 del Reglamento General de Recaudación. No hay, por tanto, un plazo de ingreso —entendiendo por tal un período de tiempo—, sino un término, un vencimiento instantáneo de la obligación. Transcurrido ese momento —presentada oportuna y simultáneamente la solicitud de inscripción y la autoliquidación sin haberse solventado la deuda autoliquidada— entrará en juego el artículo 127 de la Ley General Tributaria, puesto que el 126 concreta el inicio de período ejecutivo de recaudación *cuando finalice el plazo reglamentario determinado para dicho ingreso*, situación que también se producirá si la autoliquidación sin ingreso se presenta con posterioridad a la solicitud de inscripción. Las consecuencias serán, entonces, las siguientes:

1) Si se llega a satisfacer la deuda extemporáneamente, pero antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio dictada por el órgano recaudador competente de la Agencia Tributaria, habrá de satisfacerse, una vez que sea liquidado por la

(13) Para un amplio estudio del tema pueden consultarse los siguientes artículos: RAMALLO MASSANET, J. *Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria*, en *Tribuna Fiscal*, nº 65, marzo de 1997; y ESPEJO POYATOS, I.: *Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria*, en *Impuestos*, nº 3, febrero de 1.996. Véase también la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la Agencia Tributaria.

misma (art. 100.2 del Reglamento General de Recaudación), el recargo del 10 por 100 previsto en el segundo párrafo del apartado 1 del meritado artículo 127, sin que sean exigibles intereses de demora. Si la autoliquidación, además, se ha presentado fuera de plazo sin requerimiento previo (14), la cuota debida se incrementará con el recargo por extemporaneidad previsto en el artículo 61.3 del código tributario, que se cifra en el 5, 10, 15 ó 20 por 100 de aquélla, según que el retraso padecido no exceda de los tres, seis o doce meses posteriores al día de la petición que provoca el devengo del tributo, o pase de ese término, pues estos recargos son compatibles con el de apremio si no se realiza el ingreso al tiempo de la presentación tardía de la autoliquidación. Igualmente serán exigibles los intereses de demora del artículo 61.3, si el retraso en la presentación de la autoliquidación supera los doce meses.

2) Si el pago se materializa tras la notificación del título que da inicio al procedimiento de apremio, el recargo procedente será el del 20 por 100, que deberá satisfacerse además

(14) La Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 1993 equipara el concepto de *requerimiento previo* al de *providencia de apremio* —y declara que no puede tenerse por tal a una diligencia de inicio de actuaciones inspectoras— por cuanto que *tratándose de (...) autoliquidaciones, sólo y exclusivamente podría tener lugar (el requerimiento) (...) cuando se conoce la cantidad a pagar o, dicho de otra manera, cuando la declaración-liquidación o la autoliquidación la presenta el obligado al pago sin realizar el ingreso, añadiendo que la L.G.T. no conoce de otro requerimiento de pago que constituya al sujeto pasivo en la obligación de satisfacer la deuda tributaria distinto de la notificación reglamentaria de la liquidación (...); y ninguna clase de requerimiento de pago en los casos de (...) autoliquidaciones, en los que resulta obvio que la Administración se halla impedida de efectuar el requerimiento de pago de una deuda tributaria que desconoce.* En nuestro caso, entiendo que no hay por qué seguir esta interpretación, puesto que la Administración puede perfectamente calcular la cuota sin esperar a conocer la autoliquidación, en la medida en que se deduce de la solicitud de inscripción. Opinión que también sostiene RAMALLO MASSANET, aunque por otras razones (véase el artículo del autor citado en la nota 13).

de los intereses de demora devengados desde el vencimiento de la cuota, en los términos de los artículos 61.2 y 127.1 de la Ley General Tributaria y 98 y 109 del Reglamento General de Recaudación. Como en el caso anterior, si la autoliquidación se presenta tras la solicitud de inscripción, se acumulará el recargo único que proceda, según cuál sea el retraso, así como los intereses del artículo 61 L.G.T., si aquél es de más de un año.

Un tercer supuesto nos encontraremos cuando el sujeto pasivo solicita la inscripción sin coetánea ni posterior presentación de la autoliquidación ni ingreso de la cuota que resultaría de ella, caso en el que, conforme al artículo 123 de la L.G.T., podría la Administración gestora, una vez formalizada la inscripción y, con ello, realizado el hecho imponible, practicar liquidación provisional de oficio, previa audiencia al interesado, sin perjuicio de que se apreciara por los órganos inspectores competentes para liquidar definitivamente la infracción grave tipificada en el apartado a) del artículo 79 de la repetida Ley. Sin embargo, sabemos que en las tasas cuyo devengo es simultáneo a la presentación de la solicitud no puede realizarse la actuación o tramitarse el expediente administrativo instado sin que se haya efectuado su pago, pues así lo impone el artículo 15.1.b) de la Ley 8/1989. ¿No será posible, entonces, inscribir?; ¿hasta cuándo, en su caso, debe esperarse? A mi entender, las solicitudes de inscripción que sean sólo eso —es decir, que no sean también una declaración tributaria— quedarán plenamente afectadas por esa condición suspensiva, siendo procedente, conforme al artículo 71.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, requerir al interesado para que en un plazo de diez días subsane la falta de justificación del pago observada, plazo tras el que se archivará su petición por desistimiento tácito de no ser atendido el requerimiento (15). Sin embargo, en el caso

(15) Obsérvese que, en este caso, no se llegaría a practicar la inscripción por causa imputable al inte-

general —cuando la solicitud de inscripción va implícita en la declaración del artículo 77 L.R.H.L.—, no puede suceder otro tanto, pues la declaración del I.B.I., en cuanto tal, se rige por sus propias normas —la Ley General Tributaria y la Reguladora de las Haciendas Locales—, las cuales en ningún momento supeditan su tramitación a requisito alguno; antes al contrario, el legislador tributario es antiformalista (recuérdese el artículo 102.1 L.G.T.) porque de lo que se trata, a fin de cuentas, es de un gravamen que el poder público impone y ha de exigir, haya o no haya declaración, y ésta es un mero instrumento para facilitar dicho mandato. Aunque el efecto práctico es el mismo, como mucho podría decirse que en el caso de impago, la inscripción no se practica a causa de la petición, sino sólo de la declaración, pero al haber concurrido aquella con ésta, se habrá devengado la tasa sin posibilidad de ser devuelta, cuando se cobre, por el motivo previsto en el repetido artículo 12 de la Ley de 1989.

La tasa de acreditación catastral, por contra, se gestiona mediante liquidaciones practicadas por la Administración, lo que supone la necesidad de que dichos actos administrativos sean dictados por los órganos competentes —so pena de nulidad o anulabilidad, según los casos y de acuerdo con los artículos 153 L.G.T. y 62 y 63 de la Ley procedimental— y notificados en las condiciones señaladas por el artículo 124 de la Ley General Tributaria, esto es, con mención de sus elementos esenciales, los medios de impugnación —que serán el recurso de reposición y la reclamación

económico-administrativa—, y el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda. En cuanto al plazo —única de esas tres menciones que suscita discusión teórica— el artículo 61.1 L.G.T. nos remite a la *normativa reguladora del tributo o, en su defecto, la normativa recaudatoria*. En mi opinión, la *normativa reguladora del tributo* nada dice al respecto —la Ley 13/1996 se limita en su apartado ocho a establecer una regla de garantía, pero no propiamente el «pago» y el plazo del pago al que se refiere el artículo 61 citado; y la Ley 8/1989 no va más allá, en su artículo 22, de proclamar la aplicabilidad en bloque de las normas de la Ley General Tributaria—, por lo que necesariamente ha de acudirse al artículo 20.2 del Reglamento General de Recaudación: en efecto, si la T.A.C. se devenga con la entrega del documento solicitado y, por lógica (16), su liquidación ha de ser practicada y notificada no antes del devengo, el plazo de pago debería iniciarse a partir de la fecha de la notificación (así se deducía inequívocamente del viejo artículo 126.1 de la Ley General Tributaria, desaparecido con la Ley 25/1995, y se desprende hoy con tanta claridad como menor rango de los artículos 20.2 y 72.1.a) del Reglamento General de Recaudación) y, sin embargo, la Ley 13/1996 exige que *el pago (sic) de la tasa se justifique en el momento de la entrega del documento acreditativo solicitado* por el interesado, es decir, en el momento del devengo. En otros términos, puesto que no puede reputarse como pago la entrega de

resado, por lo que, una vez obtenido el ingreso de la tasa devengada no procederá su devolución. Además, el requerimiento del artículo 71.1 podría cumplir también la función de *requerimiento previo* del 61.3 L.G.T., cerrándose el paso a la regularización voluntaria y abriéndose al expediente sancionador del artículo 79 L.G.T. No cabría, por contra, la liquidación del artículo 123 L.G.T. —por no llegarse a efectuar la inscripción—, aunque sí sería posible que liquidaran los órganos inspectores.

(16) Que la liquidación es acto posterior al hecho imponible no puede dudarse, si leemos los artículos 120 y 123 L.G.T.; y que debe suceder al devengo, tampoco, pues si no, no se entendería el último inciso de la letra b) del artículo 33. Seis de la Ley 13/1996: en el momento de la entrega del documento se devenga la T.A.C. y, en consecuencia, puede ya liquidarse la deuda, pero eso no significa que no se pueda cobrar su importe antes, sino que si se cobra no lo será a título de cuota —artículo 55 L.G.T.— sino de «depósito previo» —concepto ajeno al legal de «deuda» del artículo 58 L.G.T. y desprovisto de sus privilegios—.

una suma que aún no se debe —insisto: nada adeuda el solicitante hasta que se le entregue el certificado y se devengue el tributo—, el pago al que se refiere el apartado ocho del artículo 33 de la Ley 13 no puede ser sino en concepto de *depósito previo*, luego no puede negarse aquí, pese a la apariencia, la aplicación del citado artículo 20.2 R.G.R..

¿Cuáles son, no obstante, los efectos prácticos de todo esto? Los del apartado ocho, desde luego, son los mismos que los del artículo 4.3 de la Ley de Tasas de 1966: impedir que se entregue la certificación catastral si no se cumple con el «pago» previo, imposibilitando así que nazca la obligación de contribuir (el devengo), lo que puede suponer que a pesar de haberse prestado de facto el servicio —más exactamente, a pesar de haberse ya desarrollado la actividad administrativa consistente en la expedición del documento requerido, y producido, en consecuencia, el hecho imponible— no pueda resarcirse la Administración de su coste; y los de la liquidación (en sentido técnico) se desplegarán exclusivamente en el ámbito de su eventual impugnación y en el de la contabilidad (aplicación presupuestaria de la suma previamente obtenida), pues no cabrá esperar de ella un ingreso material que ya antes de que pueda jurídicamente existir se ha producido. En resumen: no hay entrega (del documento) sin previo «pago»; no hay devengo sin entrega; y no puede haber liquidación sin devengo; luego la liquidación nunca producirá, propiamente, ingreso efectivo alguno. Ni que decir tiene que tan paradójica conclusión puede ser aclarada por la vía interpretativa argüida, pero sería preferible, de *lege ferenda*, la calificación legal del pago del artículo 33.Ocho de la Ley 13 como *a cuenta* revistiéndolo así de la consideración de *deuda tributaria* y posibilitando que en las liquidaciones que se practicaran se dedujera formalmente su importe, con lo que se evitaría o bien la realización de *liquidaciones anticipadas* o que, si se dictan oportu-

namente, se incurra en el contrasentido de exigir lo ya percibido por adelantado (17).

Una reflexión final acerca de la estrategia del servicio público

Dije al comenzar estos apuntes que la función prioritaria de las tasas desde que perdieron, de hecho, su primacía financiera, es la de regular la demanda. Siendo válida, en general, esa afirmación, no puede pasarse por alto que en lo que toca a las tasas catastrales es menester sea matizada: si bien el propósito moderador del consumo no puede discutirse para la tasa de acreditación —incluso, que sea ese el preferente, pese a que también persiga la recaudación de ingresos públicos, pues el artículo 4 de la Ley General Tributaria así lo reconoce para todos los tributos—, sí debe ser negado en la tasa de inscripción. Así, podemos llegar a la conclusión de reconocer en la T.I.C. una exclusiva finalidad fiscal, por otra parte perfectamente legítima, en la medida en que el Catastro no limita su funcionalidad al ámbito de los tributos sino que aporta significativas utilidades a sus usuarios por la vía de la publicidad, ya sea activa, pasiva, positiva o negativa.

Pero volviendo sobre el objetivo regulador perseguido por la T.A.C., bien puede decirse que no paran ahí sus efectos, pues, aunque sea por inducción, también resultan favorecedores, en cierta medida, de los ciudadanos. Me refiero no sólo a la eventual moderación del gasto público consumitivo originado por el servicio de acreditación que pueda derivarse de la sola presencia de una contraprestación donde

(17) Lo propuesto no agota, evidentemente, las soluciones posibles: otra sería fijar el devengo en la fecha de expedición del documento acreditativo, condicionando no obstante su entrega al pago de la cuota liquidada, con lo que, se retire o no el encargo, se garantizaría la recuperación del coste en que se haya incurrido.

antes no existía, sino sobre todo a que aguza el interés de las burocracias por mejorar la calidad del servicio prestado y aun por racionalizar —someter a crítica y revisión— los trámites de los distintos procedimientos en los que legal, reglamentaria o consuetudinariamente se ve involucrada la información catastral, aligerándolos, en su caso, de una carga no siempre justificada (18). Nadie ignora que el artículo 35.f) de la Ley 30/1992, con mejor intención que convicción —no en vano la disposición final de la misma apela al Consejo de Ministros para su *efectividad material y temporal*— estableció el derecho de los ciudadanos a no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante, pese a lo cual sigue siendo una práctica administrativa más o menos habitual la multiplicación de requerimientos que a todas luces podrían eliminarse o, al menos, darse por cumplidos por la vía de la colaboración interadministrativa.

(18) El hecho mismo del establecimiento de la tasa de acreditación ha servido para poner de manifiesto las características de la demanda de certificaciones catastrales. En la mayoría de los casos, el usuario de este servicio no actúa voluntariamente, al menos en el sentido de que no solicita la certificación mediante una opción realmente libre y personal, sino que la misma constituye para él una exigencia derivada de sus relaciones jurídicas con las distintas Administraciones públicas. En este sentido, se trata de una demanda derivada o de segundo orden —las certificaciones se solicitan, de ordinario, para surtir efectos en determinados procedimientos administrativos en los que así se exige, aunque tal exigencia no siempre responde a consideraciones de estricta imprescindibilidad sino que, muy a menudo, obedecen a razones meramente históricas o a simples prácticas consolidadas por el tiempo—.

(19) AA.VV.: *Administraciones Públicas y Ciudadanos*, Praxis, Barcelona, 1993.

(20) Aunque no se oculta que, amparado en la literalidad de la Ley, cierto sector en el que se alinea BALLESTEROS FERNÁNDEZ entiende que el derecho del administrado se refiere, sólo y exclusiva

En efecto, con apoyo en los artículos 4 y 9 de la Ley 30/1.992 y 103.1 de la Constitución, Da Silva Ochoa (19) sugiere que *no conviene perder la perspectiva de que ésta —se refiere al artículo 35.f) citado— es una disposición prevista en beneficio de los ciudadanos. Por tanto, habrá que interpretar que el interesado estará libre de reiterar la presentación de un documento cuando tal reiteración le resulte más onerosa que el recurso a la colaboración interadministrativa* (20), colaboración que no constituye una liberalidad, sino una obligación legal para las distintas Administraciones públicas, en cuanto que dicha Ley (21) les impone el facilitarse mutuamente la información que precisen y prestarse la cooperación y asistencia activas que pudieran recabarse, a cuyo efecto podrán solicitar cuantos datos, documentos o medios probatorios se hallen a disposición del Ente al que se dirija la solicitud (22). Más de un millón y medio de certificaciones catastrales que cada año expide esta casa —y, lo que es más importante, los miles y miles de ciudadanos que normalmente se ven obligados a solicitarlas— bien merecen el esfuerzo. ■

mente, a documentos que obren en poder de la Administración que es sujeto activo de la relación jurídica de la que el administrado es sujeto pasivo, no otra: Vid: AA.VV.: *Estudios sobre el procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas*, C.E.M.C.I., Granada, 1993.

(21) Y mucho antes, el artículo 2 de la Ley 12/1983, del Proceso Autonómico, y el artículo 55 de la Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local.

(22) Para el seno de la propia Administración General del Estado, en la que se inscribe el Catastro, la reciente Ley 6/1.997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento, enuncia también en sus artículos 3 y 4 un conjunto de principios muy a propósito de cuanto vengo sosteniendo: la Administración General del Estado, dice, se organiza y actúa de acuerdo con los principios de simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos, coordinación, eficacia, eficiencia, racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión y cooperación y coordinación con las otras Administraciones públicas, debiendo asegurar a los ciudadanos la efectividad de sus derechos —entre ellos, claro está, el que comentamos— cuando se relacionen con la misma.