Cubierta_128.qxp_Cubierta 27/2/17 20:09 Página 1

REGRESA
RENTA GRUPO EDITORIAL, S.A.

TRIBUTOS LOCALES Nº 128 Diciembre 2016 - Enero 2017

TRIBUTOS LOCALES

Nº 128
Diciembre 2016 - Enero 2017

Bilbao.

- *Vísperas de poco, días de mucho: algunas novedades que apuntar*
- *Autonomía, suficiencia financiera y estabilidad presupuestaria en la hacienda local*
- *La imposibilidad de exigir tasas por determinados servicios públicos locales: un estudio del Art. 21 TRLHL*
- *Las sanciones catastrales y tributarias en relación con el IBI*
- *Última hora: STC Plusvalías*

REGRESA
RENTA GRUPO EDITORIAL, S.A.

Las sanciones catastrales y tributarias en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Necesidad de una reforma urgente

1.- Una reflexión previa acerca del principio de proporcionalidad. 2.- La Institución Catastral. 3.- El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su dependencia del Catastro Inmobiliario. 4.- Las sanciones catastrales y tributarias. 5.- La Disposición Adicional Octava del Real Decreto 417/2006. 6.- El paréntesis del Procedimiento de Regularización Catastral. Luces y sombras. 7.- Conclusiones.

Arturo José Delgado Mercé *

RESUMEN:

En el presente artículo trataremos acerca del principal problema concerniente a las sanciones catastrales y tributarias en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Las primeras, en relación con la falta de declaración o de declaración falsa o incompleta, no penalizan verdaderamente el daño que se causa con tales conductas a la Hacienda Pública y, en consecuencia, al interés general. La importante evolución que ha experimentado el régimen sancionador tributario no se ha visto reflejada en la normativa catastral. La regulación legal y reglamentaria que afecta al Catastro y al IBI diseña un escenario poco acorde con la proporcionalidad que todo régimen sancionador debe respetar y con una correcta distribución competencial. A tenor de la Disposición Adicional Octava del Real Decreto 417/2006, según qué Administración inicie primero el procedimiento sancionador (la estatal o la local), las multas pecuniarias pueden variar de forma absolutamente injustificada. Plantearemos en el artículo la necesidad de una reforma urgente que corrija tales deficiencias.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Infracciones y sanciones catastrales. Infracciones y sanciones tributarias. Proporcionalidad. Lucha contra el fraude fiscal. Procedimiento de regularización catastral. Amnistía fiscal.

ABSTRACT:

In this article we will address the main subject concerning tax and cadastral sanctions in the field of Tax on Real Estate. The former, in relation to the lack of a statement or a false or incomplete statement, do not actually penalize the damage caused by such conduct to the Treasury and, consequently, to the general interest. The significant evolution of the tax punitive regime has not been reflected in the cadastral regulations. The legal and regulatory rules affecting the Cadastre and the Tax on Real

* Ex Subdirector General de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria Madrid .
** Fecha recepción: 13 de febrero de 2017 - Fecha aceptación: 20 de febrero de 2017.

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 66

Estate design a scenario that is inconsistent with the proportionality that every sanctioning regime must respect and with a correct distribution of jurisdiction. According the Eighth Additional Disposition of the Royal Decree 417/2006, depending on the Administration that first initiates the sanctioning procedure (Central government or Local Authority), the pecuniary fines can change in an absolutely unjustified way. In this article we will raise the need of an urgent reform that corrects such deficiencies.

KEY WORDS: Tax on Real Estate. Offenses and cadastral sanctions. Tax offenses and penalties. Proportionality. Fight against tax fraud. Cadastral regularization procedure. Tax amnesty.

1. UNA REFLEXIÓN PREVIA ACERCA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Uno de los principios básicos del derecho sancionador en nuestro ordenamiento jurídico - y en cualquiera que se precie de ser mínimamente justo y racional- es el de proporcionalidad; procedente del ámbito penal se ha ido extendiendo al administrativo general y, en concreto, como no puede ser de otra manera, al tributario.

En 1764, el ilustre jurista Cesare Beccaria (curiosamente, profesor de economía que adquirió fama universal como penalista) publicaba su célebre "*De los delitos y de las penas*". En él se señala, que el fin de las penas no es otro que "*impedir al reo causar nuevos daños a sus ciudadanos y retraer a los demás de la comisión de otros iguales. Luego deberán ser escogidas aquellas penas y aquél método de imponerlas, que guardada la proporción hagan una impresión más eficaz y duradera sobre los ánimos de los hombres...*".

Por consiguiente, si bien el móvil fundamental era evitar los terribles excesos en las sanciones impuestas a los ciudadanos, es cierto que se recoge el principio de proporcionalidad -y así se irá trasladando a los distintos ordenamientos-, no sólo desde la vertiente de evitar el "exceso" en la pena, sino también el "defecto" para cumplir con el objetivo primordial de ejemplarizar ante el resto de la ciudadanía y evitar la reiteración del sancionado.

Bien conocida es la doctrina constitucional que traslada los principios esenciales del Derecho Penal (entre ellos, por tanto, el de proporcionalidad), a la potestad sancionadora de la Administración. Así, a título de mero ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC, en adelante) 1981/18 que señala que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. En cuanto al principio que ahora tratamos, cabe destacar la necesaria "*ponderación entre fines a alcanzar, el medio empleado y el derecho afectado*" (STC 69/1999, de 26 de abril), así como la "*comparación entre el desvalor del comportamiento tipificado y la cuantía de la sanción*" (STC 161/1997, de 2 de octubre).

En el ámbito administrativo, el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (procedente del 131 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) dispone que el establecimiento de sanciones pecuniarias debe prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas. Asimismo, tanto en la determinación normativa del régimen sancionador, como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción. La graduación de la sanción considerará, entre otros criterios, la naturaleza de los perjuicios causados. En el terreno estrictamente tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante) recoge expresamente en su artículo 178, entre otros, el principio de proporcionalidad, como aplicable en el ejercicio de la potestad sancionadora. Tanto en supuestos de infracciones muy graves y graves como en las leves, existen multas pecuniarias proporcionales a la cuota defraudada. Ya desde sus orígenes en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (en adelante LGT 63), se contemplaban (artículo 83) multas proporcionales en las infracciones por omisión o defraudación.

2. LA INSTITUCIÓN CATASTRAL

2.1 LA JOYA DE LA CORONA

El Catastro es una auténtica "joya de la corona" desde el punto de vista institucional. Y prácticamen-

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 67

te en su literalidad por haberse constituido durante siglos (y no exageramos si hablamos de milenios, con las "Tablillas" de los caldeos, por ejemplo) en un ambicioso proyecto liderado por los propios monarcas. Por citar algunos a nivel nacional, Pedro I, Felipe II, Carlos I, Felipe V y Fernando VI -con quien se culmina el extraordinario Catastro del Marqués de la Ensenada- han liderado proyectos catastrales, como medio de conocer el territorio, su riqueza inmobiliaria y poder establecer una más justa carga tributaria. En definitiva, la construcción del Estado Moderno no puede concebirse sin la institución catastral.

En su actual regulación, el Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLCI), aplicable a toda España, salvo el País Vasco y Navarra, lo define en sus primeros artículos como un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales, configurándose como principios informadores del mismo -por su evidente y trascendente vinculación a lo fiscal- la generalidad y justicia tributaria y la asignación equitativa de los recursos públicos. Dos son, pues, los pilares sobre los que se asienta la Institución: el registral y el fiscal.

Realmente interesantes son las palabras de la Exposición de Motivos del TRLCI. En ella se destaca que en las dos últimas décadas se ha experimentado una evolución en la que el Catastro se ha convertido en una gran infraestructura de información territorial disponible para todas las Administraciones públicas, fedatarios, empresas y ciudadanos en general. No por ello -como no puede ser de otra manera, añadimos- la utilización múltiple de la información catastral desvirtúa la naturaleza tributaria de la institución, sino que la preserva al servir aquélla como elemento de referencia para la gestión de diversas figuras tributarias de los tres niveles territoriales de la Hacienda pública. Vemos expresada, claramente, esa dualidad registral y fiscal que, posteriormente, se decanta por la primera al señalar la Exposición de Motivos aludida que el TRLCI recibe de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario (LCI), ante todo, una definición objetiva del Catastro como lo que realmente es, un registro administrativo puesto al servicio de los principios constitucionales ya citados y, por ende, del conjunto de las Administraciones públicas, fedatarios y ciudadanos, todo ello sin perjuicio de la competencia y funciones atribuidas al Registro de la Propiedad. En aras de alcanzar una mejor coordinación de éste con el Catastro Inmobiliario fue dictada la Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria, aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946, y del propio TRLCI.

2.2 NATURALEZA TRIBUTARIA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE INCORPORACIÓN

De acuerdo con el artículo 12 del TRLCI los procedimientos de incorporación al Catastro Inmobiliario tienen naturaleza tributaria y se rigen por lo dispuesto en la propia Ley, siendo de aplicación supletoria las disposiciones de la LGT, y de la Ley 30/1992 ("desdoblada" en las vigentes Leyes 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público), así como sus disposiciones de desarrollo.

En la misma línea, los actos resultantes de los procedimientos de incorporación son susceptibles de ser revisados en los términos establecidos en el título V de la LGT, sin que la interposición de la reclamación económico-administrativa suspenda su ejecutoriedad, salvo que excepcionalmente sea acordada la suspensión por el Tribunal Económico-Administrativo competente, cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, ordenando, en su caso, la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada.

Reitera el artículo 19, expresamente y de modo singular (pues se trata de uno de los procedimientos de incorporación), el carácter tributario de las actuaciones de inspección catastral, que se rigen por lo dispuesto en el TRLCI, siendo de aplicación supletoria la LGT, así como sus disposiciones de desarrollo. Vemos, por consiguiente, en este caso, cómo el pilar fiscal (frente al registral) del Catastro habilita a la Administración para la utilización de un más amplio abanico de prerrogativas y facultades.

2.3 LA CUESTIÓN COMPETENCIAL

El conflicto de intereses entre Estado y Entidades Locales en lo que concierne a las competencias catastrales se resuelve, desde un primer momento, a

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 68

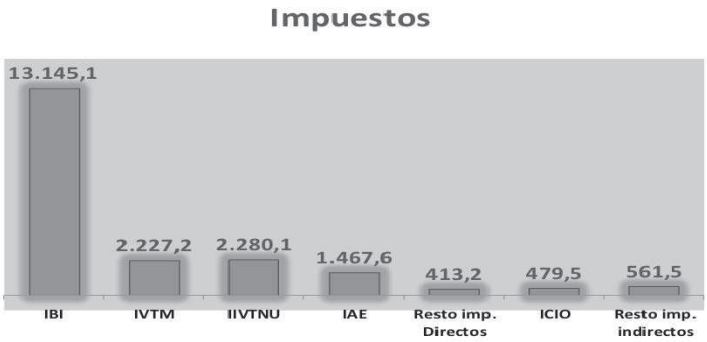
favor del primero. La formación y el mantenimiento del Catastro Inmobilliario (valoración, inspección, elaboración y gestión de la cartografía catastral, revisión de los actos resultantes de los procedimientos catastrales, etc. así como la difusión de la información catastral) se atribuye, con exclusividad, al Estado, ejerciéndose por la Dirección General del Catastro (DGC, en adelante), directamente o a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes entidades públicas.

El motivo de tal atribución competencial es que nos hallamos, según palabras del Tribunal Constitucional -233/1999, de 16 de diciembre-, ante una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes (Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de Residentes y no Residentes, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) que se incardina en la Hacienda General del artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española, correspondiendo, por tanto, de manera exclusiva al Estado.

No obstante, un mero análisis comparativo de los impactos económicos que la labor catastral ofrece sobre la tributación estatal y local (IBI, Plusvalía, IAE, Tasas), proporcionales a sus respectivas recaudaciones, evidenciaría que la trascendencia tributaria en relación con los tributos estatales es mínima, a diferencia de lo que sucede en el ámbito local. Y no es vano recordar, coincidiendo con las palabras de la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales (actual Real Decreto Legislativo 1/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la misma) que la evolución histórica de la Hacienda Local española, desde que ésta pierde definitivamente su carácter patrimonialista durante la primera mitad del siglo XIX y se convierte en una Hacienda eminentemente fiscal, es la crónica de una institución afectada por una insuficiencia financiera endémica. Asimismo, la Constitución Española de 1978 pretende garantizar la suficiencia financiera de las Haciendas Locales y el 137 la autonomía local en la gestión de los intereses municipales.

3. EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES Y SU DEPENDENCIA DEL CATASTRO INMOBILIARIO

Si apuntábamos con anterioridad el carácter de joya de la corona de la institución catastral, lo mismo cabe decir del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en relación con el mundo tributario local. La diferencia recaudatoria del IBI frente al resto de impuestos locales es, sencillamente, permítase el término, abismal.



Fuente: Datos del Ministerio de Hacienda, 2014 (último año publicado).

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 69

Sin embargo, la regulación legal del IBI estableció una íntima relación e interdependencia (más que "inter" quien depende es realmente el IBI) entre el principal tributo local y el Catastro Inmobiliario. Y ello pese a la aparente distinción que tuvo lugar con la promulgación de la LCI en 2002 y con posterioridad con los dos Reales Decretos Legislativos nacidos el mismo día, 5 de marzo de 2004. Según la LCI, la Institución Catastral había sido "disciplinada" anteriormente en la Ley reguladora de las Haciendas Locales, 39/1988. Con la aprobación de los distintos textos legales se inicia una regulación "*específica y exclusiva*" del Catastro Inmobiliario (así lo expresa el propio TRLCI).

Recordemos algunos aspectos de la citada dependencia: en lo que concierne a su base imponible, está constituida por el valor catastral del inmueble, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario. Por consiguiente, la investigación de la base, las actuaciones inspectoras en orden a su determinación, se configuran, también, en sentido amplio, como Inspección del IBI, pero son competencia, tal como indicamos, estatal.

Igualmente, cabe reseñar que, a los efectos del IBI, de acuerdo con el 61.3 del TRLHL, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario y, en cuanto a la propia declaración por el tributo (lo que adquiere singular trascendencia en la cuestión principal que nos ocupa) está vinculada al Catastro (en cierta medida cabría hablar de "sustituida"), dado que, según el 76 del mismo texto legal, las alteraciones concernientes a los bienes inmuebles susceptibles de inscripción catastral que tengan trascendencia a efectos de este impuesto determinarán la obligación de los contribuyentes de formalizar las declaraciones conducentes a su inscripción en el Catastro Inmobiliario, conforme a lo establecido en sus normas reguladoras (obligación que no alcanza al ciudadano cuando el municipio se ha acogido al régimen de comunicación).

La normativa catastral dispone, en el artículo 11 del TRLCI, que la incorporación de los bienes inmuebles en el Catastro Inmobiliario, así como de las alteraciones de sus características, que conllevará, en su caso, la asignación de valor catastral, es obligatoria y podrá extenderse a la modificación de cuantos datos sean necesarios para que la descripción catastral de los inmuebles afectados concuerde con la realidad. El Real Decreto 417/2006, de 7 de abril ("Reglamento Catastral"), por el que se desarrolla el TRLCI, en su artículo 28.2 establece que el plazo de presentación de las declaraciones catastrales será de dos meses contados desde el día siguiente al del hecho, acto o negocio objeto de la declaración, a cuyo efecto se atenderá a la fecha de terminación de las obras, a la del otorgamiento de la autorización administrativa de la modificación de uso o destino y a la fecha de la escritura pública o, en su caso, documento en que se formalice la modificación de que se trate. Mediante Orden dictada por el Ministro de Economía y Hacienda se determinará la forma, modelos, medios y demás condiciones en que deban presentarse las declaraciones catastrales, así como los requisitos para que los modelos de declaración de los tributos municipales puedan ser utilizados como medio de presentación de aquéllas.

En definitiva, como reconoce el 77.5, del TRLHL, el impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la DGC, correspondiendo al Estado, reiteramos, la competencia exclusiva de la inspección catastral, directamente o a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes Administraciones, entidades y corporaciones públicas.

Conviene recordar, que, al menos teóricamente, a tenor de lo dispuesto en el 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del régimen Local, es competencia de las Entidades Locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios.

4. LAS SANCIONES CATASTRALES Y TRIBUTARIAS

4.1. EL RÉGIMEN SANCIONADOR CATASTRAL

A) Introducción

El régimen sancionador catastral difiere sustancialmente del tributario, tal como hemos adelantado, al plantear una mínima penalización frente al daño causado al interés general. Pese al extraordinario impacto fiscal de la Institución

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 70

Catastral, las infracciones y sanciones parecen configuradas desde una vertiente estrictamente registral, olvidando, en este caso, el pilar fiscal que también sustenta al Catastro; las multas económicas catastrales no penalizan el grave quebranto que se pueda causar a la Hacienda Pública Local, desconociendo por completo, el principio de proporcionalidad.

El Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre, por el que se desarrollaba el artículo 77 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su artículo 5 (*) disponía que "*la falta de presentación de las declaraciones ..., o el no efectuarlas dentro de los plazos señalados, será calificada como infracción tributaria simple*". Del mismo modo, la LCI de 2002 (artículo 16) consideraba infracción tributaria simple, siempre que no operase como elemento de graduación de la sanción, la falta de presentación de las declaraciones, el no efectuarlas en plazo y la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas. Dicha conducta se sancionaba, y así continúa, con multa de 60 a 6.000 euros.

Pese a la trascendente evolución de la consideración del legislador acerca de las infracciones tributarias, plasmada en la modificación producida con la LGT de 2003, que entró en vigor a estos efectos el 1 de enero de 2004, el TRLCI de 2004, que refunde, entre otras, la norma legal catastral de 2002, en su artículo 70 mantiene la consideración de "infracción tributaria simple", entre otros hechos o conductas, siempre que no opere como elemento de graduación de la sanción, la falta de presentación de las declaraciones, no efectuarlas en plazo y la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas. Idéntica calificación, por cierto, que el incumplimiento del deber de aportar la referencia catastral.

B) Infracción tributaria y simple

Observamos, en primer lugar, que la infracción en este ámbito catastral merece la consideración de "tributaria". La redacción originaria de la LGT 63 restringía el concepto de infracción tributaria al establecer que eran aquellas acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo. En el Proyecto de la Ley 10/85, "*son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en la presente Ley*" En la redacción definitiva de la Ley 10/85 (la discusión se había centrado en la cuestión concerniente a la "responsabilidad objetiva") finalmente se dispone (artículo 77) que son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en *las Leyes*, idea que se mantiene en la actual LGT al considerar infracciones de carácter tributario las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales *en esta u otra ley*. Ya de modo más concreto y expreso, la Disposición Adicional 15ª señala que las infracciones y sanciones en materia catastral, *se regirán por su normativa específica*.

Como hemos visto, además de "tributaria" (lo que en sí mismo no sería desacertado si se sancionara adecuadamente) la infracción es "simple", y como tal se sanciona. Así el 71, TRLCI dispone la sanción para tal infracción de una multa de 60 a 6.000 euros. (Incluso se puede alcanzar un mínimo de 6 euros, en el caso de la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, si se tratara de un único dato omitido, falseado o incompleto). Lo que en su momento podría tener perfecto significado, dada la legislación tributaria vigente a la sazón, ha quedado completamente, valga el término, distorsionado.

En lo que respecta a los criterios de graduación, siguiendo, también, el esquema de la anterior LGT, el Reglamento Catastral, recoge los siguientes: a) La comisión repetida de infracciones tributarias; b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración catastral; c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta; d) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración; y e) La trascendencia para la eficacia de la gestión catastral de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales y de colaboración o información a la Administración tributaria. Por tanto, en todo caso, nos encontramos con un máximo de 6.000 euros, con independencia del impacto económico del incumplimiento, operando, únicamente, una suerte de proporcionalidad "interna", en el ámbito de determinados criterios de graduación, pero dentro de la rigidez de un máximo.

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 71

4.2.- EL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

A) Evolución

A diferencia del régimen sancionador catastral, el tributario, como acabamos de señalar, ha experimentado importantes transformaciones. La LGT 1963 (en sus artículos 77 a 80) distinguía entre "simples infracciones", infracciones de "omisión" y de "defraudación". Las primeras eran las relativas a la presentación fuera de plazo de las declaraciones si no hubiere mediado requerimiento de la Administración, es decir las "declaraciones extemporáneas voluntarias". La falta de declaración o la presentación de declaraciones falsas o inexactas que no fueran consecuencia de errores aritméticos se ubicaban en las denominadas "de omisión". Incluso en el supuesto de que, constituyendo omisión exista resistencia negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria, se aprecie mala fe deducida de los propios hechos con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que se llegue a conocer y poder determinar las verdaderas deudas tributarias, o exista reincidencia, puede llegar a ser considerada como de defraudación. Salvo la "simple infracción" (multa fija), las infracciones serán sancionadas con multas pecuniarias proporcionales a la cuota del 50% al 100% (las de omisión) y del 100% al 300% (las de defraudación).

La Ley 10/85, que modificó la redacción del articulado de la LGT en importantes aspectos, definía en su redacción del artículo 78 las infracciones tributarias simples como los incumplimientos 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, configurándose como tales, entre otras conductas, dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, no incluyendo la falta de declaración. La aplicación de multas proporcionales a la cuota defraudada se reservaba a estas últimas, con independencia de que en las simples pueda operar una suerte de proporcionalidad en relación con los criterios de graduación, pero siempre dentro de unos límites máximos y mínimos (tal como sucede en la actualidad con las sanciones catastrales).

Será la Ley 25/1995 la que incluirá expresamente como infracción tributaria grave (nueva redacción del artículo 79) no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. Se distingue así de la conducta calificada como infracción simple "falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas" (artículo 78).

En diciembre de 2003, con la vigente LGT, se experimenta una importante modificación del régimen sancionador tributario con el objeto –así se afirma en la Exposición de Motivos- de incrementar la seguridad jurídica en su aplicación y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad. Desaparece la tradicional clasificación de las infracciones en simples y graves, adaptándose la norma tributaria a la Ley 30/1992, que las dividió en leves, graves y muy graves. Tanto en las infracciones por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (191, LGT) como por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación -salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT- (192), con independencia de que hayan sido calificadas como leve, grave o muy grave, la sanción consistirá en un importe porcentual sobre la cuota defraudada con un mínimo del 50%. La infracción recogida en el artículo 192 de la LGT será leve, grave o muy grave, sancionándose la primera con un 50% de la cuota descubierta, pudiéndose incrementar dicho porcentaje en las graves hasta 100% puntos y en las muy graves hasta 150%. Por consiguiente, no existe límite cuantitativo alguno, salvo el proporcional.

B) Algunas infracciones distintas de la falta de declaración o declaración "falsa o incompleta"

Curiosamente, la presentación de la declaración catastral de modo extemporáneo, sin previo requerimiento, se considera infracción en el ámbito catastral (recordando a la LGT de 1963), a diferen-

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 72

cia de lo que sucede en el estrictamente tributario. La multa catastral, recordemos, oscila entre los 60 y 6.000 euros. Es decir, 60 euros con posibilidad de incrementos, si operan criterios de graduación, con el máximo de 6.000 euros, por lo que en muy pocos casos se alcanza esta última cifra. Conviene resaltar que el artículo 27 de la LGT exige los siguientes recargos, no sanciones, aplicables sobre el importe de la liquidación derivada de aquéllas:

a) 5% por un retraso de hasta tres meses.
b) 10% hasta seis meses.
c) 15% hasta doce meses y
d) 20% transcurridos doce meses.

También constituye infracción, en la normativa tributaria, solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido (194, LGT). Esta conducta se considera grave y la sanción consistirá en el 15% de la cantidad indebidamente solicitada. Téngase en cuenta que basta la mera solicitud, sin que sea preciso que la devolución se haya obtenido o no.

Por último, en cuanto a las infracciones distintas de la falta de declaración o de declaración falsa o incompleta, debemos destacar la relativa a la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración. Con la entrada en vigor de las medidas adoptadas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que modificaron la redacción del artículo 203 de la LGT, se refuerza la penalización en el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones esté siendo objeto de un procedimiento de inspección. Veamos, algunos ejemplos:

	No ejerce actividad económica	Ejerce actividad económica
1er requerimiento no atendido	1.000 €	3.000 €
segundo	5.000 €	15.000 €
tercero	de 10.000 a 100.000 €	de 20.000 a 600.000 € (*)

(*) Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros, etc. o consiste en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa del 2% de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 73

En cualquiera de los casos contemplados en este apartado, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

5. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL OCTAVA DEL REAL DECRETO 417/2006

Con la intención de articular la concurrencia de sanciones catastrales y por el IBI, evitando la posibilidad de incurrir en el non bis in idem proscrito por nuestro ordenamiento, al consistir la conducta infractora, en ambos casos, en la falta de declaración de la alteración catastral (recordemos la remisión del TRLHL a la normativa catastral), el RD 417/2006 incluyó una Disposición Adicional que pretendía solventar el problema. En la Exposición de Motivos del RD se resaltaba "*por lo innovador de su contenido*" la citada disposición "*que regula los supuestos de concurrencia de sanciones por infracciones catastrales y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*".

Según la citada Disposición Adicional Octava, "*el órgano instructor del procedimiento sancionador incoado por la Administración catastral o por la entidad gestora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles resolverá el archivo del expediente así como la inexigibilidad de responsabilidad y la no imposición de sanción por infracción, respectivamente, del artículo 70.a) del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario o del artículo 192 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando, existiendo identidad de sujeto y hecho, se hubiera impuesto anteriormente la correspondiente sanción por la otra Administración, conforme a sus competencias, o constara que se estuviera tramitando por aquélla un expediente sancionador a dicho efecto*".

En el tenor literal del artículo 5 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, refiriéndose a la concurrencia de sanciones, se había establecido: "*El órgano competente resolverá la no exigibilidad de responsabilidad administrativa en cualquier momento de la instrucción de los procedimientos sancionadores en que quede acreditado que ha recaído sanción penal o administrativa sobre los mismos hechos, siempre que concurra, además, identidad de sujeto y fundamento*".

Con anterioridad a la redacción definitiva de la Disposición Adicional Octava del Real Decreto 417/2006, el Proyecto había contemplado la compensación en supuestos de concurrencia de sanciones: "*Cuando de la instrucción de un procedimiento sancionador por la Administración catastral o la Entidad gestora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se derive la imposición de una sanción por infracción, respectivamente, del artículo 70.a) del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, o del artículo 192 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cuantía de la misma se reducirá en el importe de la que, con identidad de sujeto y hecho, pero por diferente fundamento con base en la causa correspondiente de entre las dos indicadas, pudiera haber sido anteriormente impuesta, conforme a sus competencias, por la otra Administración. La cuantía de esta deducción no podrá exceder del importe de la nueva sanción, una vez reducida conforme a la normativa sustantiva aplicable. En caso de que ambas sanciones hubieran sido ingresadas, el interesado podrá solicitar la devolución del importe que debiera haber sido deducido*".

La Asesoría Jurídica del Ministerio de Economía y Hacienda, ante las dudas sobre vulneración del non bis in idem, señaló, entre otras consideraciones, que "*si bien el artículo 70.a) del TRLCI es más descriptivo que el artículo 192 de la LGT, el contenido de ambos preceptos es, en esencia, el mismo, lo cual impide sostener que ambos preceptos regulan diferentes supuestos*". No obstante, tal identidad "*no impediría afirmar, en su caso, la existencia de un distinto fundamento, de un interés jurídico diferente...*" En el caso de la "penalización catastral" se persigue proteger no la "mera recaudación del IBI" (no nos parece muy afortunada la expresión) sino "*la misma preservación del Catastro Inmobiliario, tanto como elemento fundamental de referencia para la gestión tributaria a nivel estatal, autonómico y local, como también para coadyuvar a la existencia de un Catastro que pueda ser un auténtico registro de información territorial disponible no sólo para que las Administraciones públicas puedan liquidar sus impuestos, sino también para que puedan ejecutar otras políticas públicas, como las*

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 74

urbanísticas, para que puedan acceder a él los juzgados y tribunales en el ejercicio de sus funciones, o las propias empresas y ciudadanos en general". Por consiguiente, no se produciría la triple identidad sujeto, hecho y fundamento exigida por la doctrina constitucional (por ejemplo, sentencias 2/1981, de 30 de marzo y 188/2005, de 7 de julio).

El Consejo de Estado, sin embargo, consideró, partiendo de la tipificación de las infracciones, que "e*s dudoso que esa distinta finalidad presente en la regulación del Catastro Inmobiliario, a la que se refiere la Asesoría Jurídica ... pueda ser considerada como tal a efectos de concluir que son compatibles las sanciones impuestas por la comisión de tales infracciones*". Añade el Órgano Consultivo que la Disposición Adicional llega al resultado de que se imponga, en definitiva, la sanción de mayor cuantía, que considera correcta desde el punto de vista de la justicia material, pero no desde una vertiente del ordenamiento sancionador porque, a su juicio, resulta que en la tipificación de las infracciones contenidas en la LGT en el TRLCI se da la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento que determina la aplicación del principio non bis in idem. Ante tal situación, el Consejo de Estado propuso diversas alternativas:

a) El principio de especialidad, lo que conllevaría que, en el caso de que la infracción se produjese en relación con el IBI, se aplicaría exclusivamente la LGT.

b) El criterio de temporalidad (que, como hemos visto, es el que al final ha prevalecido).

c) El criterio de mayor gravedad de la infracción, en línea con el artículo 29 de la Ley 40/2015 ("*Cuando de la comisión de una infracción derive necesariamente la comisión de otra u otras, se deberá imponer únicamente la sanción correspondiente a la infracción más grave cometida*").

Como vemos, la opción propuesta inicialmente en el Proyecto analizado por el Alto Consejo Consultivo llegaba a idénticos resultados que en los criterios de especialidad o mayor gravedad, garantizando los principios de justicia material y la satisfacción del interés público. En todo caso, adoptando el criterio de temporalidad se ha optado, de forma indubitada, por la peor solución, máxime cuando una muy gran diferencia separa la cuantifcación de una y otra sanción. ¿Puede admitir un ordenamiento jurídico que idénticas conductas en relación con un mismo tributo sean sancionadas con multa de unos cientos de euros o con unos cientos de miles, según qué Administración, la estatal o la local, "llegue antes"?, permítase la expresión.

6. EL PARÉNTESIS DEL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN CATASTRAL. LUCES Y SOMBRAS

El denominado Procedimiento de Regularización Catastral (en adelante, PRC), introducido por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, *por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica*, e incardinado como Disposición Adicional Tercera en el TRLCI, ha supuesto, en los lugares donde se ha desarrollado, un paréntesis en el tema que nos ocupa, dado que su aplicación, según el punto 5 de la citada disposición, excluye las sanciones que hubieran podido exigirse por el incumplimiento de la obligación de declarar de forma completa y correcta las circunstancias determinantes del alta o modificación catastral.

La norma contempla la aplicación del PRC en aquellos municipios y durante el período que se determinen mediante resolución de la DGC, que deberá publicarse en el BOE con anterioridad al 31 de diciembre de 2016, pudiéndose ampliar por decisión motivada del mismo órgano, que igualmente habrá de ser publicada en BOE. La Circular 04/01/2013, de 26 de abril, de trabajos catastrales para la incorporación de inmuebles y alteraciones en el marco del PRC 2013-2016, manifiesta que "*...según establece la Ley, el Plan de Regularización se implantará en la totalidad de los municipios del territorio del bien común, entre los ejercicios 2013 y 2016...*" No obstante lo afirmado por la DGC en su Circular, debemos señalar, no existe ni obligación legal, ni reglamentaria, sino una remisión a aquélla (... se aplicará en aquellos municipios y durante el período que se determinen mediante resolución de la Dirección General del Catastro), lo que no impide llegar al mismo resultado pues la competencia, en definitiva, corresponde al Estado.

En primer lugar, debemos destacar que el PRC ha constituido un auténtico hito histórico en la lucha contra el fraude fiscal –en sentido amplio, no estrictamente en cuanto a su incidencia penal- en el ámbito del IBI, y por ende, en el tributario local. Posiblemente, millones de omisiones y de alteraciones catastrales han sido y serán incorporadas al

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 75

Catastro Inmobiliario, con el extraordinario impacto económico que conlleva en las arcas públicas y, por supuesto, con la justicia y ejemplaridad tributaria que, sin duda, igualmente supone. En miles de municipios -salvo excepciones, en la práctica totalidad – no se venían realizando labores de inspección catastral ni ningún tipo de control.

Asimismo, se crea la Tasa de Regularización Catastral (TRC). Con carácter de tributo estatal, gestionado por la DGC, su hecho imponible lo constituye la regularización descripción de los bienes inmuebles; son contribuyentes quienes deban tener tal condición en el IBI en el ejercicio en el que se haya iniciado el procedimiento; se devenga con el inicio del procedimiento y su cuantía es de 60 euros por inmueble objeto del procedimiento. (En TRIBUTOS LOCALES nº 113, 2013-2014, al defender la creación de una Tasa por Control e Inspección de Carácter Tributario, ya la citamos como antecedente interesante, si bien la tasa que proponíamos no pretendía "sustituir" las sanciones y los obligados al pago eran únicamente aquellos que habían motivado la actividad comprobadora o inspectora de la Administración).

Contemplado para *los supuestos de incumplimiento de la obligación de declarar de forma completa y correcta las circunstancias determinantes de un alta o modificación, con el fin de garantizar la adecuada concordancia de la descripción catastral de los bienes inmuebles con la realidad inmobiliaria,* constituye una suerte de procedimiento de inspección abreviado o comprobación limitada, con la particularidad, reiteramos, de que, expresamente, se excluyen las sanciones. Por tal motivo ha sido calificado, en un primer momento, por los grupos políticos de la oposición, por los medios de comunicación y por la opinión pública en general, como "amnistía catastral". No obstante, debemos recordar, que la TRC, por el importe citado de 60 euros, coincide con el mínimo de la sanción catastral, por lo que, en cierta medida, se trataría de una aplicación generalizada de una sanción mínima. Completamente distinto es el caso de los municipios donde se venga aplicando la sanción tributaria porcentual a la cuota defraudada por falta de declaración o declaración incompleta o inexacta en el IBI (que quizás no alcancen el 0'1% de los municipios de España)..., en este supuesto, se ha señalado, más que de amnistía catastral, estaríamos hablando, en puridad, de amnistía fiscal.

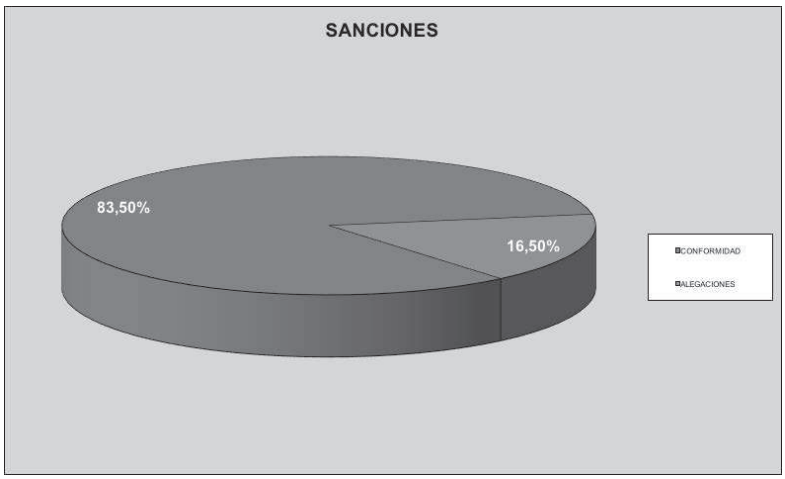
La Ciudad de Madrid es un ejemplo de municipio donde se han venido aplicando en los últimos años sanciones tributarias por el IBI. La Agencia Tributaria Madrid (ATM), del Ayuntamiento, viene desarrollando, en virtud de Convenio de Delegación, funciones de inspección catastral que culminan con la regularización del IBI (mediante actuaciones de comprobación limitada) y la imposición, si procede, de sanciones tributarias. Para las actuaciones de inspección catastral, la Subdirección General de Coordinación Catastral se ha nutrido de expertos, técnicos catastrales altamente cualificados, correspondiendo la regularización del IBI y tramitación del expediente sancionador a la Subdirección General de Inspección Tributaria. El PRC, llevado a término en este tipo de municipios, en definitiva, por un grupo de empresas subcontratadas, supone la retirada de la actuación municipal (que deberá prestar labores de apoyo y control de la labor empresarial, entre otras consecuencias) y, en todo caso, la imposibilidad de imponer sanciones tributarias ante casos de auténtico fraude fiscal.

A título orientativo, señalemos que el Control Catastral / Tributario realizado por la ATM (por las Subdirecciones aludidas, ahora fusionadas en la SG de Inspección Tributaria y Coordinación Catastral) ofrece los siguientes resultados desde 2005 (incluyendo los que derivan de inspecciones catastrales, de control de omisiones, sanciones tributarias, etc.).

Detección de omisiones	152 mil.
Impacto económico directo en IBI	2.945 millones
Incremento de valor catastral	15.433 millones

Las sanciones, como se puede apreciar en siguiente gráfico, han sido aceptadas en conformidad por los propios contribuyentes objeto de regularización y cuentan con unánime respaldo de los tribunales en cuanto al principio de que el Ayuntamiento pueda imponer sanciones tributarias con multa pecuniaria proporcional, por el IBI, con motivo de la falta de declaración catastral.

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 76



En palabras del Profesor ALONSO GIL, en TRIBUTOS LOCALES nº 110, 2013: "*La Lucha contra el Fraude en el ámbito catastral y por derivación en el IBI, más que necesitar un nuevo procedimiento de incorporación temporal, precisa de medidas que perfeccionen las normas ya existentes y, sobre todo, que el Catastro y las Entidades Locales tengan presente que no sólo ostentan facultades de comprobación e investigación en esta materia sino que, además, y esto es lo trascendente, están obligadas a ejercerlas". Siguiendo con su acertado análisis, y con las bien conocidas consecuencias de las amnistías en el ámbito tributario, manifiesta que "la inexigibilidad de las sanciones... provoca efectos negativos y perturbadores para todos aquellos cumplidores con sus obligaciones fiscales*".

7. CONCLUSIONES

En relación con la figura impositiva más importante del mundo tributario local, en el marco de una insuficiencia financiera endémica, se produce una situación que difícilmente puede haber sido querida por nuestro Estado Social y Democrático de Derecho. La regulación legal y reglamentaria de las sanciones catastrales, pese al reconocimiento de la trascendencia tributaria del Catastro Inmobiliario y a la consideración de sus actuaciones como "tributarias", refleja una suerte de multa de carácter registral por completo ajena al principio de proporcionalidad y a la penalización que nuestro ordenamiento jurídico reserva en la LGT a los incumplimientos tributarios, corregidos de acuerdo con el daño causado al erario público y, por ende, a la sociedad.

La normativa catastral ha desconocido la evolución que durante décadas ha experimentado la legislación tributaria y mantiene como "simple" la falta de declaración y la declaración fraudulenta, mientras, curiosamente, considera infracción a la declaración extemporánea voluntaria. Nos encontramos, permítase la licencia expresiva, ante un caso modelo de *vintage o túnel del tiempo jurídico*.

En los casos en que, tras la correspondiente labor de comprobación e investigación, quede acreditada y motivada en el expediente tanto el elemento objetivo y subjetivo del tipo infractor sólo cabe la imposición de una sanción que –recordando a Beccaría – "*... guardada la proporción haga una impresión más eficaz y duradera sobre los ánimos de los hombres" y, en términos de nuestra propia legislación, "...no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas*".

Por si no fuera suficiente con la escasa penalización del incumplimiento tributario, el Reglamento Catastral contempló, mediante una disposición adicional, la posibilidad de que, en función de qué Administración interviniera primero (la estatal o la local), idéntica conducta e idéntico resultado económico defraudatorio pudiera ser sancionado muy levemente o con gran rigor, creando situaciones de auténtica injusticia material, lógicamente inaceptables para la ciudadanía. Cualquier otra solución de las planteadas por el Consejo de Estado hubiera sido perfectamente válida, más justa y racional: considerar la sanción de mayor gravedad (poena maiorem absorbet minorem) o la especialidad (si la infracción afectase al IBI, se trataría

maquetaprocedimientos2_128.qxp_maquetaprocedimientos1 27/2/17 20:12 Página 77

de una infracción tributaria de competencia local en la que aplicaría exclusivamente la LGT).

En tanto en cuanto no se modifique el marco legal y reglamentario vigente, podría evitarse el problema que exponemos si únicamente la entidad local gestora del IBI iniciara el expediente sancionador que procediere. Tengamos presente, que, en el caso de que haya sido detectada la falta de declaración o declaración fraudulenta y aquélla dispusiera de la información, se disponga o no de cualquier tipo de convenio de delegación, nada impide en la actualidad que los ayuntamientos pueden incoar sanciones por el artículo 192 de la LGT (salvo que el Estado haya iniciado su procedimiento sancionador).

Desde una perspectiva *lege ferenda*, cabe analizar (y así se ha hecho en diversos foros) la configuración de un IBI "independiente", no sometido ni condicionado al Catastro. La dependencia del IBI, dada la configuración de los elementos del tributo, de una Institución señera en la Historia Universal como es el Catastro Inmobiliario, puede ofrecer indudables ventajas, pero, como se puede apreciar, ha complicado sobremanera el funcionamiento del tributo.

Igualmente podría desvincularse la infracción catastral de su consideración como tributaria (y, en todo caso, de su calificación como tributaria simple si no se diferencia abiertamente de la conducta infractora del 192 de la LGT). En el marco de la FEMP fue planteado en su momento, con anterioridad a la aprobación del Reglamento Catastral de 2006, el estudio de una regulación que diferenciase las infracciones catastrales del resto de las tributarias, en relación las primeras con el incumplimiento de las obligaciones formales de naturaleza catastral, correspondiendo la competencia a la Dirección General del Catastro y las estrictamente tributarias a las entidades gestoras del tributo, lo que sería acorde con lo dispuesto en la legislación de bases del régimen local, con el principio de autonomía local y, probablemente, con el espíritu constitucional. Con la voluntad de detalle tipológico infractor que anida en la actual LGT bien podría reflejarse el supuesto concreto catastral o, alternativamente, mantenerse la remisión a una normativa catastral reformada en la línea que propugnamos.

Si, como apunta uno de los más destacados hitos publicitarios de las últimas décadas, "*Hacienda somos todos*", no debemos olvidar que la Lucha contra el Fraude Fiscal incumbe a todos, de modo especial a los poderes públicos al constituirse, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, *en un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador .... No es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un sistema tributario justo como el que propugna el artículo 31.1 de la Constitución Española*".