



Junio 2023

TRIBUTUS

Revista de la Agencia
Tributaria Madrid

Nº → ①

TÍTULO	TRIBUTUS. Revista de la Agencia Tributaria Madrid. Nº 1. Año 2023
ELABORACIÓN Y COORDINACIÓN DE CONTENIDOS	Agencia Tributaria Madrid
CONSEJO EDITORIAL	→ Director: Ignacio Durán Boo → Coordinación: Rosa Casado Carrero → Vocales: Almudena Cuevas Sacristán Alvaro Tapias Sancho Ana María Herranz Mate Arturo Delgado Mercé M ^a Rosario Villena Cerón Micaela Torija Carpintero
CONTACTO	revistatributaria@madrid.es
INFORMACIÓN ADICIONAL Y NORMAS DE PUBLICACIÓN EN	https://madrid.es/go/revistatributus
EDITA	© Ayuntamiento de Madrid Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda Agencia Tributaria Madrid

SUMARIO

●	PRESENTACIÓN	→ ENGRACIA HIDALGO TENA Delegada del Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda. Ayuntamiento de Madrid	04
●	LA TRANSFORMACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID	→ GEMA T. PÉREZ RAMÓN Directora de la Agencia Tributaria Madrid	07
●	ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DE MADRID 2019-2023	→ MIGUEL ÁNGEL RODRIGUEZ MATEO Director General de Presupuestos Ayuntamiento de Madrid	33
●	LA TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA: EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID	→ MARCOS GÓMEZ PUENTE Presidente del Tribunal Económico- Administrativo Municipal de Madrid	72
●	LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LOS AYUNTAMIENTOS FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, TRAS LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	→ M ^a ROSARIO VILLENA CERÓN Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios. Agencia Tributaria Madrid	103
●	UNA APROXIMACIÓN A LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA DE LA CIUDAD DE MADRID	→ ARTURO DELGADO MERCÉ Subdirector General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid	126
●	RESEÑAS	→ Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid	150
		→ Crónica de la Agencia Tributaria Madrid	165

PRESENTACIÓN

ENGRACIA HIDALGO TENA

Delegada del Área de Gobierno de Economía,
Innovación y Hacienda. Ayuntamiento de Madrid

Presentación

Engracia Hidalgo Tena. Delegada del Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda.
Ayuntamiento de Madrid

5

Desde su creación en 2004 por Acuerdo del Pleno del ayuntamiento de Madrid de 29 de octubre, la Agencia Tributaria de Madrid ha venido desarrollando las competencias que la legislación tributaria asigna a las entidades locales, consolidándose como referente en la materia para el resto de la administración local.

Así, cada año en foros, conferencias o publicaciones se habla de la actividad realizada por la Agencia Tributaria Madrid analizándose las iniciativas, hechos o procedimientos implementados en la Agencia, al tiempo que raro es el año en que no se publiquen varias sentencias de los más altos tribunales de justicia que se refieren a tributos gestionados en Madrid.

Sin buscarlo, lo cierto es que la Agencia Tributaria Madrid es analizada por especialistas tributarios de distintos ámbitos, principalmente municipales y académicos, pero también del mundo de la asesoría o la empresa, sirviendo de referencia en las actuaciones que tienen que desarrollar. En este sentido, podría afirmarse que los tributos madrileños son un auténtico «campo de pruebas» sobre los que se realizan estudios y se dictan sentencias que acaban afectando a muchos municipios del país.

Sin embargo, esta capacidad de influencia, adquirida en años de trabajo, carece de una plataforma adecuada para dar a conocer todas estas iniciativas desde el interior de la propia Agencia. Es cierto que es frecuente que funcionarios de la Agencia sean invitados a participar en conferencias, seminarios o publicaciones ajenas, pero también lo es que no cuentan con un medio técnico propio desde el que dar a conocer su labor.

De las líneas anteriores se deduce claramente cuál es el espacio vacío que ahora se llena con esta publicación. TRIBUTUS es la revista digital de la Agencia Tributaria Madrid y, por tanto, el medio por el que los empleados de la Agencia, y otras personas que profesionalmente se relacionan con su actividad, van a dar a conocer sus experiencias, iniciativas y opiniones técnicas.

Como tal, va a ser el soporte de referencia a través del cual se comuniquen con terceros interesados, con la profundidad técnica que requieren las materias tratadas, haciéndoles llegar por este medio respuestas de alto nivel a sus inquietudes.

De la misma forma que la gestión de los tributos incluye una gran variedad de especializaciones y matices, la revista está abierta a todos los trabajos y actividades que desarrolla la Agencia. Así, junto a artículos referidos al análisis jurídico de los distintos tributos municipales, se irán publicando otros centrados en los procedimientos de gestión, los estudios y efectos económicos de las distintas figuras, las herramientas y tecnologías aplicadas, o las reflexiones sobre estrategias o propuestas de reforma de cara al futuro, por citar algunos ejemplos. En definitiva, en la revista caben todos aquellos trabajos que se refieran a la gestión de los tributos municipales, en el más amplio sentido.

Presentación

Engracia Hidalgo Tena. Delegada del Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda.
Ayuntamiento de Madrid

6

Para finalizar, quiero hacer una reflexión aprovechando el título que se ha elegido para la revista. Jugando con sus tres letras finales -TUS- incorporamos en el título la idea básica sobre la que se construye esta iniciativa que ahora presentamos: «Tus tributos». Es decir, la revista nace desde el convencimiento que los tributos municipales son, como las calles o los parques, propiedad de los madrileños. Son los madrileños quienes con sus impuestos financian los servicios públicos, y por ello, como destinatarios finales de la actividad que realiza la Agencia Tributaria, queremos facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones, siendo también, el centro de la atención y de los objetivos de la revista. De esta forma, la publicación surge como un servicio técnico especializado al servicio de los contribuyentes madrileños, y con ella también se rinden cuentas sobre las iniciativas y el trabajo desarrollado en la Agencia.

Concluyo deseando mucho éxito a esta nueva iniciativa, con la esperanza de que pronto se consolide como un referente entre los estudiosos y profesionales de la tributación municipal porque aprecien la calidad y valor de los trabajos publicados. Para lograrlo, animo a los empleados de la Agencia y a todos los que se relacionan con su actividad a participar en ella con entusiasmo.

Madrid, Junio de 2023

LA TRANSFORMACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

GEMA T. PÉREZ RAMÓN

Directora de la Agencia
Tributaria Madrid

RESUMEN

Desde 2021 la Agencia Tributaria Madrid se encuentra inmersa en un proceso de transformación profundo que afecta tanto a su estructura como a todas sus áreas de actividad. El Plan Estratégico 2021-2024 establece el marco dentro del cual debe desarrollarse todo este proceso de cambio, en el que la transformación digital tiene un papel protagonista.

Palabras clave: Agencia tributaria Madrid, transformación, innovación, estrategia, plan estratégico, transformación tecnológica.

ABSTRACT

Since 2021, the Madrid Tax Agency has been in a process of transformation in deep. This transformation affects both its structure and all its areas of activity, as well. The 2021-2024 Strategic Plan establishes the framework within which this entire process of change must take place, in which digital transformation plays a leading role.

Keywords: Madrid tax agency, transformation, innovation, strategy, strategic plan, technological transformation.

1	INTRODUCCIÓN		08
2	DATOS BÁSICOS	→ 2.1. Marco institucional → 2.2. Estructura → 2.3. Recursos humanos y financieros → 2.4. Volumen de ingresos gestionados y datos generales de actividad	10
3	LA TRANSFORMACIÓN NECESARIA	→ 3.1. Inadecuación de la estructura → 3.2. La desvinculación con la tecnología → 3.3. Los cambios en el modelo tributario local → 3.4. Las nuevas demandas de los ciudadanos	16
4	EL PLAN ESTRATÉGICO 2021-2024	→ 4.1. La línea estratégica 1: Fortalecimiento tributario → 4.2. La línea estratégica 2: Aplicación del proceso de transformación digital → 4.3. La línea estratégica 3: Desarrollo de un modelo de transformación basado en «tributos inteligentes» (Smart taxes) → 4.4. La línea estratégica 4: Implantación de un modelo de «fiscalidad medioambiental» → 4.5. La línea estratégica 5: Aplicación de un modelo eficiente de cooperación en la gestión tributaria → 4.6. La línea estratégica 6: Implantación de una nueva estructura basada en las personas y sobre una redefinición de procesos y objetivo	21
5	TRANSFORMACIÓN TECNOLÓGICA	→ 5.1. La transformación digital en la ATM → 5.2. La estrategia de «tributos inteligentes» → 5.3. La organización de las TI	28
6	CONCLUSIONES		32

① INTRODUCCIÓN

Durante todo el desarrollo de mi carrera profesional, siempre vinculada a la administración pública, he entendido que el compromiso principal de un directivo público va mucho más allá del desarrollo de las actividades cotidianas de gestión. Gestionar lo cotidiano es, sin duda, imprescindible, pero con ello el directivo público no hace más que prolongar un modelo preexistente, más o menos eficaz.

Lo que realmente distingue a un directivo público es su capacidad para innovar. Es la voluntad permanente de transformación y mejora de la administración lo que identifica a las personas que lideran los cambios en los servicios públicos y, con ello, la evolución de la sociedad a la que sirven.

Esta visión personal del directivo público innovador fue la que me hizo sentirme, desde el primer día, plenamente alineada con el proyecto transformador que había que poner en marcha en la Agencia Tributaria Madrid (en adelante ATM), la entidad encargada de la gestión de los tributos en la ciudad de Madrid.

Se trataba, en un primer momento, de diseñar un proyecto sobre el cual hacer avanzar a la ATM hacia un modelo de servicio público más acorde con las características propias de la sociedad y los contribuyentes madrileños, revisando el diseño realizado en su fundación, hace más de quince años. Sin duda este diseño se ha mostrado correcto y ha servido para que la ATM cumpla con sus cometidos adecuadamente, pero a las instituciones les ocurre lo mismo que a los seres vivos: si no evolucionan se estancan y dejan de crecer. Por tanto, el reto consiste en evolucionar, para hacer mejor lo que ya nació bueno.

Realizado en un primer momento el diseño, el encargo incluye también su puesta en práctica. Se trata de un proceso que va a ejecutarse durante varios años, transcurridos los cuales se hará necesario, de nuevo, su redefinición. Este es el momento en el que nos encontramos en la actualidad, implantando las actuaciones de reforma diseñadas. Como todo proceso de cambio, nos encontramos en una etapa de cierta incertidumbre, en el que afloran todos los elementos que oponen resistencias a esta transformación, algunas de las cuales son muy específicas de la gestión pública.

Aquí también es donde se prueba la calidad y capacidad del directivo público: desarrollando adecuadamente todas las habilidades personales y técnicas necesarias para convertir estas resistencias en impulsos y a las personas reacias con el cambio en impulsores de la transformación.

La transformación de la Agencia Tributaria Madrid

Gema T. Pérez Ramón. Directora de la Agencia Tributaria Madrid

9

No es una tarea fácil. Requiere de claridad en el objetivo final, una muy amplia capacidad para generar alianzas y, sobre todo, una constancia manifestada diariamente y que debe estar apoyada en el convencimiento personal de que el cambio es, sin duda, para mejorar.

Pero se ha de ser consciente de que los cambios en las instituciones públicas nunca son resultado de una acción individual, sino que son consecuencia del esfuerzo colectivo que aportan muchas personas, de dentro y de fuera de la organización. Por ello es necesario destacar el papel inestimable de los responsables del Área de Economía, Innovación y Hacienda del Ayuntamiento de Madrid, sin cuyo apoyo no hubiera sido posible llegar hasta aquí, ni será posible avanzar en el futuro.

Finalmente, es de justicia destacar el compromiso personal de la mayoría de los trabajadores de la ATM que, con mayor o menor intensidad, están comprometidos con las distintas medidas innovadoras que se van aplicando. Creo que sería enormemente positivo que aquellos ciudadanos que desconocen el funcionamiento de las administraciones públicas, y por ello pueden tener una visión preconcebida y negativa de la misma, conocieran el trabajo que desarrollan estos empleados públicos, auténticos protagonistas de la transformación de la ATM.

A todos ellos mi reconocimiento y gratitud por su compromiso y dedicación.

② DATOS BÁSICOS

2.1. Marco institucional

La ATM responde a un modelo de agencia similar al existente en otros ayuntamientos, así como en la Administración General del Estado y en algunas comunidades autónomas. Su creación se produce en el mes de octubre del año 2004, aprobándose sus estatutos en diciembre del 2008¹.

De la lectura de estos estatutos no se desprende ninguna singularidad especial respecto a otras agencias con fines tributarios en lo que respecta a sus órganos rectores, que responden a un esquema ordinario compuesto por un Consejo Rector, integrado por representantes de todos los grupos políticos presentes en el Pleno municipal, la Presidencia, que recae en el titular del Área de Economía, Innovación y Hacienda, y el Director/a, que es nombrado por la Junta de Gobierno de la ciudad de Madrid.

Sin embargo, en lo que respecta a sus competencias sí se aprecian algunas singularidades respecto a otras agencias de grandes ciudades, al asignarse a la ATM todas las funciones propias de la actividad tributaria, salvo las propias que le corresponden al Tribunal Económico Administrativo de la ciudad de Madrid².

De esta forma, no solamente corresponden a la ATM las actividades de gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales, sino que también desarrolla las funciones de análisis de las previsiones de ingresos públicos y el diseño de la política global de ingresos tributarios, así como la propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del Ayuntamiento (ordenanzas fiscales), tareas estas que en otros Ayuntamientos son encomendadas a otros órganos. Es el caso, por ejemplo, de Barcelona, donde estas funciones se asignan al Consejo Tributario (Consell Tributari), configurado como un órgano consultivo y autónomo distinto del órgano gestor de los tributos, que es el Instituto Municipal de Hacienda.

2.2. Estructura

Sobre el marco institucional antes descrito, la estructura de la ATM se establece sobre las siguientes subdirecciones generales:

- Subdirección General de Secretaría General
- Subdirección General de Tecnología e Información Tributaria
- Subdirección General de Gestión y Atención al Contribuyente

1. Pueden consultarse en <https://sede.madrid.es>

2. Sobre el Tribunal Económico Administrativo de la ciudad de Madrid puede verse el artículo de su Presidente en este mismo número de TRIBUTUS

- Subdirección General de Recaudación
- Subdirección General de Inspección Tributaria
- Subdirección General de Servicios Jurídicos Tributarios

Esta estructura ha sido reformada en este periodo para adaptarla a la visión y necesidades definidas dentro de la estrategia actual. No obstante las reformas efectuadas, se aprecia también que es una estructura de diseño muy habitual, sobre el modelo basado en el trípole gestión-recaudación-inspección, completado con las actividades de tecnología.

Aunque no forman parte de la estructura orgánica en sentido estricto, es muy relevante destacar el papel por delegación desarrollan otros órganos del Ayuntamiento de Madrid en la gestión de los tributos. Esta delegación se produce para mejorar el ejercicio de algunas de estas funciones, ante la evidencia de que ciertas competencias tributarias se pueden ejercer de una forma más próxima a los contribuyentes por aquellos órganos municipales cuya actividad se halla en conexión con determinados ingresos públicos.

Esta delegación se establece mediante Resolución de la Dirección de la ATM³, que incluye una amplia lista de Áreas y organismos autónomos del Ayuntamiento que reciben esta delegación, que afecta fundamentalmente a tasas pero también a algunos impuestos como el ICIO, e incluye a los 21 Distritos de la ciudad, sobre los que se delegan las competencias.

Debe destacarse que la delegación incluye las facultades de revisión, respecto de los tributos cuya gestión se ejerza en virtud de las delegaciones establecidas.

La colaboración en la gestión de los tributos incluye también el marco de relaciones con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la Dirección General del Catastro, la Dirección General de Tráfico, o con los agentes sociales con los que pueden establecerse determinados acuerdos. Esta colaboración constituye un eje estratégico del actual modelo de gestión de la ATM, como veremos a continuación.

2.3. Recursos humanos y financieros

Para desarrollar sus funciones la ATM cuenta con un volumen relevante de recursos, cuya adecuada gestión es crítica en un proceso de transformación como el que nos encontramos

En lo referente a los recursos humanos el número de puestos de trabajo a 31 de enero de 2023 era de 926. De ellos 819 son personal funcionario, mientras que 107 se encuentran dentro del régimen laboral.

3. La última, de fecha 15 de septiembre de 2020, puede consultarse en <https://sede.madrid.es/>

La transformación de la Agencia Tributaria Madrid

Gema T. Pérez Ramón. Directora de la Agencia Tributaria Madrid

En lo que respecta a la distribución por sexos, el 70% son mujeres (821 empleados), siendo especialmente relevante a efectos del diseño del modelo de transformación adicional la edad media de la plantilla, que se sitúa en 55 años.

Al tratarse de un organismo autónomo cuenta con un presupuesto propio, cuyos ingresos provienen íntegramente del Ayuntamiento de Madrid. En la siguiente tabla se aprecia la evolución del presupuesto en el periodo 2019-2023.

	Presupuesto aprobado (inicial)	Presupuesto ejecutado
2019	58.347.194,00	55.664.901,90
2020	60.077.047,00	53.294.202,13
2021	61.180.289,00	64.838.473,44
2022	66.702.093,00	59.237.367,67
2023	66.702.093,00	- -

A destacar la evolución positiva de este presupuesto, sin duda la mejor muestra del interés del Área de Economía, Innovación y Hacienda por impulsar la ATM. La situación de estabilidad que refleja el dato de 2023 se debe a que no fue posible aprobar un nuevo presupuesto municipal para este año por falta de acuerdo en el Pleno del Ayuntamiento de Madrid.

2.4. Volumen de ingresos gestionados y datos generales de actividad

La estructura y los medios asignados tienen como objetivo, como antes se indicó, la gestión tributaria en todos sus ámbitos, excepto la función revisora que corresponde al Tribunal Económico Administrativo de la ciudad. Asimismo, la ATM tiene encomendada la recaudación de los ingresos por los distintos precios públicos aplicables, así como por los procedentes de las multas impuestas.

Recogiendo los datos del Presupuesto de ingresos del Ayuntamiento de Madrid para el ejercicio 2022, que ha sido prorrogado para el presente año como antes se indicó, las cifras principales a tener en cuenta que se refieren a los ingresos gestionados por la ATM, y sin considerar los ingresos procedentes de la participación en los tributos del Estado, son las siguientes:

La transformación de la Agencia Tributaria Madrid

Gema T. Pérez Ramón. Directora de la Agencia Tributaria Madrid

4. Puede accederse a ella en este enlace: <https://www.madrid.es/>

Total Tributos Locales 2023 (Impuestos locales + Tasas)	2.662.832.439 €
Total ingresos por multas	233.073.347 €
Total ingresos por precios públicos	42.481.762 €

Por lo que respecta a los principales indicadores de actividad se sugiere la lectura de las memorias anuales publicadas, donde se detallan todas las actuaciones realizadas en los distintos ámbitos de gestión, recaudación e inspección.

Utilizando los datos de la última Memoria publicada, correspondiente al año 2021⁴, pueden señalarse, como datos que resumen toda la actividad, los siguientes:

- Se emitieron 4.281.462 recibos, por una cuota total de 1.791.919.276 euros
- Se recibieron 194.647 autoliquidaciones, que sumaban 561.977.891 euros de cuota
- Y se efectuaron 119.186 liquidaciones, por un importe de 284.795.848 euros

Desglosando las cifras tan sólo de los cinco impuestos gestionados, los resultados alcanzados se pueden ver en la siguiente imagen:

IBI Impuestos sobre bienes inmuebles

2.229.637 Recibos

1.484.579.941 Euros

IVTM Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica

1.808.802 Recibos

144.991.835 Euros

IIVTNU Impuestos sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana

98.679 Autoliquidaciones

477.806.180 Euros

IAE Impuestos sobre actividades económicas

37.742 Recibos

99.533.456 Euros

ICIO Impuestos sobre construcciones, instalaciones y obras

21.967 Autoliquidaciones

74.991.113 Euros

La transformación de la Agencia Tributaria Madrid

Gema T. Pérez Ramón. Directora de la Agencia Tributaria Madrid

14

Por lo que respecta a las actividades de revisión (recursos y reclamaciones), las principales cifras que muestran la actividad desarrollada son las siguientes:

- Se interpusieron 29.661 recursos de reposición, de los cuales 27.888 se refieren a recursos contra actos de gestión de los tributos, 1.506 contra actos de inspección y 328 en materia catastral.
- Se ejecutaron 3.707 resoluciones del Tribunal Económico Administrativo de la ciudad de Madrid, de las cuales el peso principal (1.527) se referían al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- Se ejecutaron 489 resoluciones judiciales de todo tipo, de las cuales 353 fueron total o parcialmente estimatorias, 101 desestimatorias, 29 se resolvieron por la vía de la satisfacción extraprocesal, y 6 resultaron inadmitidas.

En lo que respecta a las actuaciones de inspección desarrolladas puede señalarse que el importe total de derechos reconocidos generados a través de los procedimientos sancionadores y de gestión tramitados supero los 107 millones de euros, mientras que los trabajos de la inspección catastral permitieron incorporar a la base de datos catastral 2.532 inmuebles, generándose un incremento total del valor catastral por dichas actuaciones de más de 525 millones de euros.

Finalmente, los datos que reflejan las actividades relacionadas con la atención al contribuyente distinguen entre las gestiones que han sido realizadas mediante las herramientas de administración electrónica de las suministradas mediante atención personal, por distintos canales.

En lo que se refiere a la administración electrónica en 2021 se realizaron 6,3 millones de trámites, con el siguiente desglose (en millones de actuaciones):

Pagos	Consulta tributaria general	Autoliquidaciones	Domiciliaciones	Otras gestiones
3,2	1,9	0,2	0,6	0,2

Por su parte, la atención realizada por personas, mediante distintos canales, aportó las siguientes cifras: 263.033 personas atendidas, de las cuales 230.746 lo fueron presencialmente en las 5 oficinas de atención presencial con que cuenta la ATM, con un tiempo medio de espera de 4 minutos. La media de personas atendidas por día en estas oficinas fue de 946.

La transformación de la Agencia Tributaria Madrid

Gema T. Pérez Ramón. Directora de la Agencia Tributaria Madrid

15

Por último, como dato significativo es oportuno destacar que se encontraba domiciliado el pago de más de 2,4 millones de recibos, lo que supone el 57% del total de las matrículas, encontrándose domiciliado el 76% de los recibos de IBI.

③ LA TRANSFORMACIÓN NECESARIA

Descrita someramente lo que es la ATM y sus funciones debemos dedicar atención al análisis de la situación en la que se encontraba la institución previamente al inicio del proceso transformación que se describe en este artículo.

De forma resumida, existían y en buena medida todavía existen, cuatro grupos de circunstancias que justificaban acometer la reforma de la Agencia sin mayor demora:

- La inadecuación de la estructura
- La desvinculación con la tecnología
- Los cambios en el modelo tributario local
- Las nuevas demandas de los ciudadanos

No se mencionan aquí, por afectar a todas las administraciones y empresas, las actuaciones urgentes que hubo que poner en marcha con motivo del COVID y el confinamiento, aunque es evidente que fueron unas circunstancias que han afectado al proceso transformador, fundamentalmente demorando determinadas iniciativas e impulsando otras, como es el caso de la plena implantación del teletrabajo.

3.1. Inadecuación de la estructura

La división en las Subdirecciones Generales a la que nos hemos referido en el epígrafe 2.2. es el resultado de una evolución de la estructura que se manifestó inadecuada. Fundamentalmente se apreciaban tres situaciones que debían ser corregidas:

La primera de ellas se refiere a la integración que existía dentro de la misma Subdirección de los órganos encargados de la revisión, fundamentalmente vía recurso de reposición, de los actos dictados por otros órganos en fase de gestión, recaudación o inspección. La doctrina ha criticado habitualmente este modelo de organización, reclamando mayor separación entre los órganos que dictan los actos y los que los revisan.

La segunda se refiere al bajo peso que se otorgaba, desde el punto de vista del diseño de la organización, a las labores de elaboración de las normas tributarias propias del Ayuntamiento (ordenanzas fiscales), así como a las relacionadas con la interpretación de las mismas y a la fijación de los criterios para su aplicación, tanto por los propios órganos como por las unidades que ejercen esta función por delegación. En el mismo sentido, se veía como una debilidad

la dispersión de funciones de coordinación con otras administraciones públicas, colegios profesionales o colectivos con los que puede establecerse modelos de colaboración social, lo que repercutía en el diseño y aplicación de las políticas de alianzas a través de los respectivos convenios.

Finalmente, y este punto guarda una estrecha relación con el siguiente epígrafe, se detectó un modelo claramente insuficiente de la estructura y los medios destinados a dar soporte a toda la gestión tecnológica, tanto por el número de servicios existente, como por el de profesionales cualificados para atender estas funciones.

3.2. La desvinculación con la tecnología

Una fuerte debilidad detectada en la ATM, cuando se realizó el diagnóstico de los elementos que deberían de ser reformados para lograr una auténtica transformación, se refería a la forma en que era contemplada la tecnología dentro de la organización.

En el Ayuntamiento de Madrid y sus organismos autónomos (es decir, también en la ATM), las funciones relacionadas con la definición, planificación, coordinación y ejecución de las políticas en materia de tecnologías de la información y de las comunicaciones son desarrolladas por el Organismo Autónomo Informática del Ayuntamiento de Madrid (en adelante IAM). Como señalan sus Estatutos, aprobados en el año 2004, estas funciones incluyen la prestación de los servicios informáticos y de comunicaciones en todo lo que son servicios horizontales de interés común, como lo son:

- La adquisición y dotación de infraestructuras físicas y lógicas de soporte de los sistemas de información y comunicaciones del Ayuntamiento de Madrid y de sus servicios.
- La provisión de los servicios corporativos de comunicaciones de voz y datos.
- O la administración, mantenimiento y soporte de los componentes físicos y lógicos instalados para el tratamiento de la información y de las comunicaciones, por citar las principales funciones.

Sin embargo, una inadecuada interpretación de estas competencias había generado que buena parte de los empleados de la ATM percibieran la tecnología como algo ajeno a su tarea. Como consecuencia, se había generado una actitud errónea muy generalizada en la relación con la misma, hasta el punto de que una parte importante de lo que habitualmente se conoce como «reglas

de negocio» (es decir, todas aquellas que en el ámbito de la ATM relacionan la normativa tributaria y el diseño de los modelos de gestión de los tributos con la tecnología adecuada para aplicarlos), se había trasladado al personal del IAM. De esta forma, buena parte de la experiencia y el conocimiento que deberían corresponder a los usuarios finales de los sistemas (es decir, los empleados de la ATM) se hallaba interiorizado y se ejercía por los trabajadores del IAM. Se rompió con ello el equilibrio que siempre debe existir entre tecnología y «negocio», lo que sin duda fue una de las causas de que se retrasara de forma alarmante la necesaria transformación de los sistemas tecnológicos existentes para la gestión de los tributos, dando lugar a un periodo de casi diecisiete años de intentos infructuosos para poner en marcha esta transformación tecnológica imprescindible.

Más adelante entraremos en detalle para explicar cómo hemos abordado, dentro de las iniciativas transformadoras aplicadas, distintas acciones destinadas a recuperar este equilibrio entre tecnología y «negocio».

3.3. Los cambios en el modelo tributario local

En 2017 se publicó un detallado documento fruto del trabajo elaborado por la denominada «Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local» que, entre otras cuestiones hacía propuestas para reformar diversos tributos municipales. En dicho documento se señala que la citada Comisión

«se muestra partidaria del mantenimiento de las figuras tributarias actuales, sin perjuicio de una profunda remodelación de algunas de ellas, proponiendo modificaciones en diferentes elementos de su estructura atendiendo fundamentalmente a los criterios jurisprudenciales consolidados sobre los más conflictivos, así como la propuesta de alguna figura impositiva y de nueva creación.»

A pesar de que con estos trabajos se daba cumplimiento a un mandato del Consejo de Ministros por el que se creó la citada Comisión, y de las conclusiones claras recogidas en el informe, lo cierto es que la remodelación del modelo que se propugnaba no se ha llevado a cabo, mientras que, por el contrario, sí han seguido produciéndose «*criterios jurisprudenciales*» en forma de sentencias que han alterado en profundidad varios tributos municipales en cuestiones que van desde elementos estructurales, como ocurre con el impuesto de plusvalía, hasta materias operativas pero que inciden de plano en la capacidad recaudatoria del tributo, como sucede con diversas tasas municipales.

En este escenario de normas tributarias obsoletas, inactividad del legislador para reformarlas y sentencias que alteran sustancialmente determinados tributos, el proyecto modernizador que se está llevando a cabo no tuvo más remedio

que interiorizar este escenario y responder al mismo con distintos objetivos destinados en unos casos a dar cumplimiento a dichas sentencias (como ocurre con el Plan Especial de plusvalía, destinado a solucionar y, en su caso, devolver, las cuantías pagadas por los ciudadanos que han recurrido sus liquidaciones en ejecución de estas sentencias), y en otros a modificar los procedimientos para adaptarlos a dichos criterios jurisprudenciales, como ocurre, por ejemplo con el objetivo operativo destinado a revisar los modelos de estudios económicos utilizados en las tasas, como parte del objetivo estratégico establecido para fortalecer las tasas que recaen sobre el uso del dominio público.

Esta situación de inestabilidad en lo que respecta a las normas tributarias aplicables va a marcar buena parte de la estrategia a desarrollar.

3.4. Las nuevas demandas de los ciudadanos

Finalmente, dentro de las causas que se identificaron como impulsoras del cambio y el proceso transformador que estamos desarrollando en la ATM pueden incluirse todas aquellas que se derivan de las nuevas demandas de los ciudadanos en relación con los tributos municipales, en concreto, y con los servicios públicos, en general.

No es posible desarrollar aquí en profundidad toda la batería de circunstancias que están generando este nuevo marco de relación de los madrileños con la gestión de sus tributos, pero pueden clasificarse todas ellas en tres grupos de demandas:

- Demandas relacionadas con la aplicación eficiente y segura de nuevos servicios digitales aplicados a los tributos, lo que incluye todo tipo de transacciones tributarias (domiciliar recibos, pagar, pedir aplazamientos o fraccionamientos, etc.). En especial, es relevante las demandas orientadas a garantizar un procedimiento de comunicación por medios electrónicos confiable y seguro. Es importante señalar que estas iniciativas deben ser desarrolladas en paralelo con las destinadas a garantizar la mejor calidad de los servicios a quienes no quieren o no pueden relacionarse digitalmente con la administración.
- Las demandas específicas que, complementando las iniciativas anteriores, se plantean para que se mejore la propia prestación de los servicios, a través de la implantación de procesos que reduzcan o simplifiquen las obligaciones fiscales de los ciudadanos mediante procedimientos que faciliten el acceso a la información (por ejemplo, con la aplicación de oficio de determinados trámites que antes tenían que realizar).

La transformación de la Agencia Tributaria Madrid

Gema T. Pérez Ramón. Directora de la Agencia Tributaria Madrid

20

- Y finalmente con la propia percepción de las funciones que deben desarrollar los tributos, entre las que ha irrumpido con fuerza la idea de que también mediante políticas fiscales adecuadas puede colaborarse en la protección del medio ambiente. En este sentido, el proceso transformador presta una especial atención al desarrollo de todas aquellas medidas que pueden englobarse dentro del concepto de «fiscalidad medioambiental», identificando una línea estratégica propia sobre esta idea, como se verá a continuación.

④ EL PLAN ESTRATÉGICO 2021-2024

Para abordar el proceso transformador se hizo necesario diseñar previamente una estrategia que tuviera en consideración todos los antecedentes antes citados, así como las circunstancias que hacían necesaria la reforma que han sido citadas en el epígrafe anterior.

Fueron necesarios varios meses de análisis de la situación de partida y su proyección a futuro, en el que participó todo el equipo de dirección de la ATM, en sesiones tan duras como gratificantes.

Esta estrategia se definió en el Plan Estratégico 2021-2024 sobre un lema que resume sus tres componentes básicos:

«Hacia una agencia tributaria fuertemente tecnológica, conectada y centrada en las personas: ciudadanos y empleados».

Del lema se deducen claramente las vías principales a seguir:

- Se apuesta por una recuperación del papel de las tecnologías aplicadas a la gestión tributaria que, como se indicó anteriormente, habían quedado muy desfasadas y se manifestaban incapaces de ser la palanca de modernización que necesitaba la Agencia.
- Se describe una institución ampliamente conectada tanto internamente, con otras unidades del Ayuntamiento, como externamente, mejorando las relaciones tanto con las unidades responsables de los tributos a nivel nacional y de la Comunidad Autónoma de Madrid, como con otros agentes tales como Notarios y Registradores o los colectivos profesionales que pueden desarrollar una actividad importante colaborando en la gestión, como son gestores, asesores fiscales, etc.
- Y finalmente se pone el énfasis en las personas que son protagonistas de esta transformación, tanto porque forman parte de la institución, como porque son los destinatarios principales de la actividad en su papel de contribuyentes.

Desde estos principios, el Plan identifica seis grandes líneas estratégicas, como ejes de actuación sobre los que descansa todo el modelo. A modo de «hoja de ruta», estas líneas enmarcan cada una de las acciones a desarrollar en estos cuatro años, de tal forma que sólo deberíamos dedicar esfuerzos a aquellas que sean perfectamente integrables, al menos, en una de estas líneas estratégicas.

A partir de estas líneas estratégicas se diseñan 31 objetivos estratégicos que incluyen 80 objetivos operativos, que no es posible incorporar por razones de espacio, y cuya descripción detallada pueden encontrarse en el propio documento del Plan.

Pero si conviene dedicar una somera descripción de las seis líneas estratégicas citadas porque es a través de las mismas donde se aprecia con nitidez la orientación que se quiere dar al proceso transformador que estamos ejecutando.

4.1. La línea estratégica 1:

Fortalecimiento tributario

Como antes se indicó, en los últimos años se han producido diversas circunstancias que han determinado que algunos tributos hayan visto disminuida su capacidad como herramienta de generación de ingresos, al tiempo que se han introducido fuertes alteraciones en los procesos tributarios, generándose un elevado nivel de inseguridad que no ha sido reparado mediante la imprescindible reforma de la Ley de Haciendas Locales. Es el caso, ya citado, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Resulta por tanto necesario implantar una línea estratégica que tenga un doble camino:

- Por un lado, desarrollar acciones específicas para fortalecer la capacidad recaudatoria de estos tributos, recuperando niveles anteriores, o mejorándolos sustancialmente.
- Y por otro, ajustar los procedimientos tributarios a las exigencias derivadas de las distintas sentencias dictadas, de tal manera que no se liquide ningún tributo inadecuadamente o se adapten las liquidaciones a practicar, siguiendo los criterios definidos en las mismas.

Esta visión de fortalecimiento tributario no implica necesariamente el desarrollo de líneas unidireccionales de subidas o bajadas en las cuotas de los distintos tributos, sino que debe entenderse como la respuesta técnica de la ATM al principio de suficiencia financiera descrito el artículo 142 de la Constitución, principio que se concreta en que el Ayuntamiento de Madrid ha de disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley le atribuye, centrándose en este caso en los ingresos tributarios.

Serán por tanto los responsables políticos del Ayuntamiento quienes fijen estas necesidades de ingresos tributarios, correspondiendo a la ATM ajustar sus

capacidades para satisfacerlas, siendo indiferente que se trate de políticas de subida o bajada de la presión fiscal. En este sentido, el Fortalecimiento Tributario descrito como primera Línea Estratégica se ha de concretar en dos grandes ámbitos de actuación:

- Lograr la mejor definición posible de la capacidad económica de cada contribuyente, con el fin de aplicar a cada uno de ellos, con plena equidad, las políticas tributarias definidas en cada momento.
- Incrementar permanentemente los niveles de seguridad jurídica y simplificación administrativa, con el fin de lograr una ATM altamente eficiente, líder entre las instituciones dedicadas a la gestión de los tributos.

4.2. La línea estratégica 2:

Aplicación del proceso de transformación digital

En este escenario el Plan Estratégico describe y consolida un marco estable y enriquecedor de relaciones entre la ATM y el Organismo Autónomo de Informática del Ayuntamiento de Madrid (IAM), para desarrollar un auténtico proceso de transformación digital en la Agencia y recuperar el equilibrio entre «negocio» y tecnología al que antes nos referimos.

Además, como se describe en el epígrafe 5, al que nos remitimos, se está ejecutando un importante proyecto para la transformación de los Sistemas de Gestión interna, que será una de las principales palancas de modernización de la gestión de ingresos en la ATM, iniciativa que se verá reforzada con las distintas líneas de servicios horizontales que está desarrollando el IAM para todo el Ayuntamiento (registro, notificación, firma, impresión, etc.), que también deben ser incluidas dentro de esta estrategia de transformación digital.

La suma de ambas líneas de trabajo permitirá, en un período breve, dar cumplimiento a un importante objetivo estratégico que se ha definido como «cero papel», que busca la implantación plena del expediente electrónico tributario, al tiempo que se implantará un modelo de atención integral al contribuyente sobre una plataforma multicanal.

4.3. La línea estratégica 3:

Desarrollo de un modelo de transformación basado en «tributos inteligentes» (Smart taxes)

La evolución de la cultura tributaria de los ciudadanos está exigiendo evolucionar hacia unos tributos municipales que valoren mejor la determinación de la capacidad económica individual, y ello requiere de «tributos inteligentes» («smart taxes») capaces de aplicar a este fin todo el potencial que las nuevas tecnologías ofrecen.

Como se describe en el epígrafe 6 se trata de disponer de herramientas tecnológicas avanzadas que permitan identificar bien al contribuyente y sus actividades, disponiendo de toda la información necesaria para anticiparse en la gestión. Pero también, estas herramientas han de ser eficaces para definir con precisión elementos como los estudios económicos que han de acompañar a la aplicación de determinadas tasas, o para constituirse en elementos eficaces de lucha contra el fraude tributario.

La visión «Smart taxes» implica aplicar los mismos criterios que rigen los modelos de «Smart cities» (básicamente, la aplicación de tecnologías innovadoras en la captura, tratamiento y análisis de multitud de datos) también en la gestión de los ingresos municipales, y no sólo sobre los gastos, como ha ocurrido hasta ahora.

4.4. La línea estratégica 4:

Implantación de un modelo de «fiscalidad medioambiental»

Como antes señalamos, las demandas sociales crecientes para que desde los poderes públicos se desarrollen acciones específicas orientadas a la protección medioambiental tienen también su impacto sobre la actividad tributaria.

Estas actuaciones tributarias van dirigidas bien a la creación de nuevos impuestos ambientales dirigidos a gravar aquellos comportamientos nocivos para la salud del planeta, o bien promoviendo diferentes ventajas fiscales en tributos ya existentes para aquellas actividades que fomentan la protección del medio ambiente y el apoyo a iniciativas que frenen el cambio climático.

Este conjunto de medidas tributarias se engloba bajo la denominación de «fiscalidad medioambiental».

Los compromisos asumidos por el Ayuntamiento de Madrid, en respuesta a las metas establecidas en la Estrategia de localización de la Agenda 2030 de

Naciones Unidas, establecen obligaciones específicas que deben ser atendidas mediante los objetivos incluidos en este Plan Estratégico.

El Ayuntamiento de Madrid ya cuenta en los tributos de su competencia con diferentes medidas incluidas en una visión de «fiscalidad medioambiental», bajo las directrices marcadas por la normativa estatal, que resulta limitativa respecto de los impuestos, si bien la habilitación legal es mayor en materia de tasas. Recientes reformas en las Ordenanzas municipales han seguido esta línea en tributos como el IBI o el IAE, asumiéndose que esta tendencia debe continuarse en los próximos años, actuando sobre los tributos que gravan determinadas actividades sobre la energía, el transporte o el desarrollo de determinadas actividades contaminantes.

Además, se ha de mencionar la estrategia MADRID 360, alineada igualmente con la Agenda 2030, con el fin de que Madrid cumpla con los objetivos de calidad del aire fijados por la Unión Europea, en la que se han definido objetivos compatibles con la fiscalidad medioambiental orientados preferentemente a la concesión de bonificaciones.

4.5. La línea estratégica 5:

Aplicación de un modelo eficiente de cooperación en la gestión tributaria

Una parte importante de la actividad de la ATM se desarrolla a través de gestores que prestan servicios en distintas entidades del Ayuntamiento y que no forman parte de la estructura de la Agencia.

Se han detectado carencias significativas en diversos procesos, las herramientas de gestión, el control de resultados y la evaluación de la actividad realizada por estas entidades que desarrollan gestión tributaria, generalmente por delegación.

De forma resumida, las actuaciones a realizar se enmarcan dentro de los siguientes cinco objetivos estratégicos:

En primer término, se desarrollará una redefinición de inventario de tributos e ingresos no tributarios que son, o pueden ser, gestionados en régimen de colaboración, con el fin de ratificar que esta es la más correcta forma de gestión, si ya se encuentren delegados, o de estudiar su posible delegación, en su caso.

En segundo lugar, resulta necesaria la definición de unos «criterios marco» sobre los cuales se construyan los distintos protocolos o acuerdos de

colaboración para la gestión tributaria. De esta forma, se logrará una acción coordinada y uniforme respecto a los criterios básicos aplicables, con independencia de la unidad gestora que realice la actividad. Como acciones específicas, se desarrollarán líneas para la correcta definición de las relaciones con el Tribunal Económico Administrativo de la ciudad de Madrid, por su influencia en las actividades que desarrolla la ATM, así como con la Federación Española de Municipios y Provincias, fundamentalmente por su capacidad para impulsar reformas tanto en los modelos de gestión como de regulación normativa de los distintos tributos.

En tercer lugar, se pondrán en marcha acciones que mejoren la eficacia de los procesos desarrollados en colaboración, fundamentalmente a partir de distintas líneas que garanticen la adecuada formación, apoyo, seguimiento y control de las actividades desarrolladas.

Como acción concreta de mejora, se desarrollarán iniciativas que permitan a la ATM el acceso a datos y herramientas de otros servicios del Ayuntamiento que pueden ser de especial utilidad para la gestión de los tributos. Como ejemplos concretos, se estudiarán las distintas colecciones de datos existentes (padrón, censo de locales, geoportal, etc.) para valorar el uso de las mismas en las distintas fases de los procedimientos tributarios.

Finalmente, aunque en absoluto de menor importancia, se dará impulso a la colaboración social prevista en el artículo 92 de la Ley General Tributaria mediante la identificación de las entidades privadas u organizaciones representativas de intereses sociales, empresariales o profesionales cuyos asociados están obligados al pago de tributos, a efectos de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales que permitan la implantación de instrumentos de colaboración en este sentido.

4.6. La línea estratégica 6:

Implantación de una nueva estructura basada en las personas y sobre una redefinición de procesos y objetivos

Desde su creación no se ha realizado en la ATM de manera íntegra una revisión detallada de sus procesos. Asimismo, su actual estructura organizativa y la distribución de los recursos humanos obedecen a un proceso de decantación resultado de respuestas puntuales a requerimientos específicos (p. ej. reducción del número de subdirecciones), pero no a una planificación detallada y cuidadosa que relacione medios, procesos y fines.

La transformación de la Agencia Tributaria Madrid

Gema T. Pérez Ramón. Directora de la Agencia Tributaria Madrid

27

Es necesario realizar una revisión completa de los medios materiales, económicos y tecnológicos de la Agencia, aprovechando la ejecución del Contrato de Servicios para la Transformación de los Sistemas de Gestión interna, lo que necesariamente implica una adecuación de la estructura orgánica de la ATM (Subdirecciones y Jefaturas de Servicio) a estos nuevos procesos, en buena parte ya realizada.

Por tanto, el conjunto de acciones definidas dentro de esta Línea Estratégica 6 tienen por objeto acometer los cambios necesarios en los medios humanos y materiales de los que dispone la organización para adaptarlos, en una conjunción lo más precisa posible, a los nuevos sistemas de gestión de los tributos y que, además, conlleva la adaptación al nuevo entorno de desarrollo de las funciones en teletrabajo.

Esta adaptación de los medios humanos y materiales requiere, por un lado, una modificación de la estructura organizativa mediante la adaptación de la redefinición de las Subdirecciones Generales y la nueva relación de puestos de trabajo y, por otro, la actualización del sistema de gestión por objetivos existente en la ATM, mediante su simplificación y la mejora de las herramientas de definición y control de los objetivos a conseguir. Este nuevo modelo de gestión por objetivos será la base para la asignación del complemento de productividad, sobre un sistema homogéneo, uniforme y transparente.

⑤ TRANSFORMACIÓN TECNOLÓGICA

Como se indicó en párrafos anteriores, la transformación tecnológica es uno de los ejes fundamentales de la transformación de la ATM, porque tenemos claro que la tecnología es clave, que se concreta en distintas líneas de actuación.

5.1. La transformación digital en la ATM

La transformación digital de la ATM se recoge en la línea 2 del plan estratégico y se fundamenta en la ejecución de un contrato para la Transformación de los Sistemas de Gestión Internos que, con un importe de 14 millones de euros y un plazo de ejecución que se extiende hasta 2025, tiene por objeto la total renovación de los sistemas que gestionan los ingresos del Ayuntamiento de Madrid para adaptarlos a una realidad social que exige inmediatez en la gestión, precisión en la determinación de los tributos y una relación con los ciudadanos 100% digital.

El proyecto parte de una situación en la que los tributos se gestionan en sistemas de información separados y con información no integrada entre sí. Esto, unido a la fuerte obsolescencia de los sistemas actuales, dificulta tener una visión integral del contribuyente y, por tanto, la prestación de servicios avanzados, generando en el ciudadano y en el propio gestor una sensación de insatisfacción. A través de la migración de todos estos sistemas a la solución SAP–TRM, se pretende avanzar hacia un modelo de gestión integral de los tributos, con un alto grado de automatización y proactividad en la gestión, y en el que el ciudadano es el elemento central del proceso, para prestarle servicios más eficientes y precisos.

Desde el primer momento, se ha determinado que el elemento sobre el que se debe asentar la transformación digital es la calidad del dato y su mantenimiento continuo. Partiendo de unas bases de datos no integradas con más de 12 millones de registros, se ha realizado un proceso de cruce de esta información con las principales fuentes de identificación estatales (Dirección General de la Policía, AEAT, etc.), consiguiendo un conjunto de 4,4 millones de registros que corresponden a los contribuyentes del Ayuntamiento de Madrid y sobre los que se tiene información precisa y de calidad. De esta forma, podemos ver al contribuyente como un solo individuo que interacciona de forma única en todos los procesos de gestión de ingresos del Ayuntamiento de Madrid, ya sea pagar una multa de tráfico o pagar su recibo del IBI (Impuesto sobre Bienes Inmuebles). Este esfuerzo realizado para la correcta identificación de los contribuyentes municipales no termina con este proceso de depuración de la información para el arranque del proyecto, sino que se concibe como un

conjunto de procesos tecnológicos y organizativos de calidad continua que asegurará la calidad de la información también de los futuros contribuyentes.

Sobre este modelo de calidad continua del dato, se ha construido un sistema de gestión tributaria basado en el concepto de «cero papel», en el que el expediente electrónico es el elemento vehicular para el gestor, y en el que se ha incorporado transversalmente y por primera vez, en el ámbito municipal, la actuación administrativa automatizada como elemento potenciador de la eficacia en la gestión.

Todo lo anterior ha constituido la base para la redefinición de los servicios digitales tributarios sobre la plataforma SAP Multichannel Foundation, como unos servicios que permitan al ciudadano una relación 100% con el Ayuntamiento de Madrid. Esta redefinición de los servicios digitales se ha llevado a cabo desde una concepción mobile first, pensando en el contribuyente madrileño actual (un contribuyente digital, que quiere respuesta inmediata desde su propio teléfono), pero sin dejar a nadie atrás, a través de la conciencia de la brecha digital existente. Los servicios digitales tributarios tienen como base de diseño la simplicidad, tanto en la funcionalidad como en el acceso y firma, pudiendo finalizar cualquier actuación simplemente autenticado con cl@ve o incluso a través de algún mecanismo de contraste que el contribuyente tenga en su poder.

5.2. La estrategia de «tributos inteligentes»

En segundo lugar, pero no menos importante, la ATM ha establecido en la línea 3 del Plan Estratégico un conjunto de acciones basadas en tecnologías disruptivas y fuertemente innovadoras. Se percibe una corriente social y jurisprudencial imparable que está exigiendo evolucionar hacia unos tributos municipales que valoren mejor la capacidad económica individual, y ello requiere de «tributos inteligentes» («smart taxes») capaces de aplicar a este fin todo el potencial que el Big Data y las nuevas tecnologías, como la inteligencia artificial, ofrecen.

Pero también estas herramientas han de ser eficaces para desarrollar estudios económicos para pronosticar la evolución de los tributos en los próximos años, para diseñar nuevos sistemas tributarios basados en datos precisos de los contribuyentes y la ciudad o para construir herramientas eficaces en la prevención y lucha contra el fraude tributario.

Para dar forma a esta visión «Smart» de los tributos, la ATM hemos creado el Laboratorio Tributario, capaz de dar servicio a las necesidades de analítica avanzada de datos y de escenarios requeridos para la mejora del modelo tributario, a partir del desarrollo de herramientas basadas en Big Data e

inteligencia artificial. Todo enfoque «Smart» de los tributos debe tener muy presente la territorialización de los datos sobre la ciudad, sin la cual no es posible definir modelos adaptados a la realidad o entender, a través del análisis descriptivo y predictivo, lo que está sucediendo o va a suceder. Este desarrollo de datos analíticos sobre modelos territoriales es lo que se ha llamado en la ATM el GIS Tributario, y constituye la base de las plataformas de analítica que se están poniendo en marcha en la ATM.

Estas dos líneas de trabajo, la transformación de los sistemas de gestión tributaria y los «tributos inteligentes», se retroalimentan entre sí, constituyendo una estrategia integral de transformación. La visión «Smart» de los tributos no puede ponerse en marcha sin un sistema de gobernanza del dato, capaz de garantizar de forma continua la calidad de los datos y la visión 360º del contribuyente. Por otro lado, a través de la información analítica que proporcione el Laboratorio Tributario, se podrán implantar mejores modelos de gestión y tomar decisiones tributarias de forma proactiva, así como mejorar la eficacia de los procesos gestión e inspección a través de las capacidades que aportan las tecnologías de Big Data e Inteligencia Artificial en materia de prevención y detección de fraude.

De esta forma, conseguiremos lo que en definitiva constituye un sistema tributario más justo, progresivo y adaptado a la capacidad económica real de los contribuyentes, facilitando el cumplimiento por parte de aquellos ciudadanos que quieren contribuir y poniéndoselo más difícil a los que no.

5.3. La organización de las TI

El modelo detallado en las líneas anteriores describe una organización en la que se está produciendo un proceso profundo de transformación digital, que desarrolla su actividad sobre un modelo de gestión tributaria basado en la innovación permanente. Es en estos dos sentidos, transformación e innovación, en los que debe entenderse la expresión «fuertemente tecnológica» del plan estratégico de la ATM. Esta «fortaleza tecnológica» trasciende la gestión de la tecnología y, por tanto, ha de incluir equipos, procesos, interoperabilidad, gobernanza, pero, sobre todo, ha de incluir a las personas que trabajan en la propia ATM, sea cual sea su cometido. Una Agencia fuertemente tecnológica implica necesariamente unos empleados implicados en el cambio, formados y con un alto nivel de aptitud y actitud respecto al uso de esa tecnología.

Un proceso de transformación digital tan complejo como el que se ha comentado no puede llevarse a cabo, obviamente, sin un decidido apoyo de su dirección y sin el compromiso firme de todas las áreas de negocio, pero tampoco sin personal experto en tecnología y sin una estructura TI que sea capaz de

La transformación de la Agencia Tributaria Madrid

Gema T. Pérez Ramón. Directora de la Agencia Tributaria Madrid

31

absorber la gran demanda que la organización había acumulado en los años anteriores en materia de tecnología.

En el año 2020, la ATM contaba con tan solo 4 empleados pertenecientes al Cuerpo Superior de Sistemas y Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. En la actualidad esta limitación ya se ha superado y se espera la incorporación de más perfiles tecnológicos en los próximos meses, ya que se ha realizado una importante apuesta por los cuerpos TIC y por el papel que deben desempeñar en una organización que busca el liderazgo tecnológico y en innovación.

⑥ CONCLUSIONES

La ATM necesitaba un cambio profundo y transformador, no solamente un lavado de cara o un parcheado. Habían pasado demasiados años desde su creación sin que se hubiera realizado una actualización exitosa y esta demora estaba lastrando el eficaz cumplimiento de las obligaciones que tiene atribuidas esta organización.

Estamos pasando por el momento más duro y más difícil de toda transformación, venciendo las resistencias internas al cambio, trabajando duramente con los agentes externos que participan en el proyecto, en un escenario de mucha incertidumbre y en el que los años de crisis provocada por la pandemia mundial nos lo han puesto todavía más complicado.

Tanto la tecnología como las personas son elementos en los que se asienta y de los que vive este proceso, sin ellos no sería posible.

Mi reconocimiento y agradecimiento a quienes me acompañan en esta aventura tributaria, sin duda alguna, son los mejores. Entre todos haremos una Agencia fuertemente tecnológica, conectada y centrada en las personas.

Puesto que tenemos tan clara la meta y sabemos que somos capaces de alcanzarla, nuestra firme decisión es seguir adelante, en el buen entendimiento de que cuando pasen unos años habremos llegado a la conclusión de que ha valido la pena.

ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DE MADRID 2019-2023

MIGUEL ÁNGEL
RODRÍGUEZ MATEO

Director General
de Presupuestos

Ayuntamiento de Madrid

RESUMEN

En este trabajo se ofrece una panorámica de los presupuestos de ingresos del Ayuntamiento de Madrid en esta legislatura, centrando la atención en una discusión sobre los tipos de actuaciones que se llevan a término para corregir excesos en el superávit presupuestario sin perder el equilibrio, tanto a un nivel teórico, como desde la práctica local. Se analizan las debilidades de modelos que no son omnicomprendivos.

Palabras clave: financiación local, presupuestos de ingresos, ingresos presupuestarios, derechos reconocidos netos

SUMMARY

This paper offers an overview of the revenue budgets of the Madrid City Council in this legislature, focusing attention on a discussion on the types of actions that are carried out to correct excesses in the budget surplus without losing balance, both a theoretical level, as well as from local practice. The weaknesses of models that are not all-encompassing are analyzed.

Keywords: local financing, income Budget, net recognised rights

1	INTRODUCCIÓN	34
2	ESTRUCTURA FINANCIERA TERRITORIAL Y LA DEPENDENCIA DE LOS INGRESOS DEL ESTADO	35
3	EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS EN EL PERÍODO 2019-2022	37
	→ 3.1. Consideraciones generales	
	→ 3.2. Capítulo 1: Impuestos directos	
	→ 3.3. Capítulo 2: Impuestos indirectos	
	→ 3.4. Capítulo 3: Tasas, precios públicos y otros ingresos	
	→ 3.5. Capítulo 4: Transferencias corrientes	
	→ 3.6. Capítulo 5: Ingresos patrimoniales	
	→ 3.7. Capítulo 6: Enajenación de inversiones reales	
	→ 3.8. Capítulo 7: Transferencias de capital	
	→ 3.9. Capítulo 8: Activos financieros	
	→ 3.10. Capítulo 9. Pasivos financieros	
4	CONFLUENCIA DEL INGRESO CON EL GASTO PRESUPUESTARIO	56
5	ACTUACIONES DESARROLLADAS POR EL AYUNTAMIENTO DE MADRID	68
6	CONCLUSIONES	70
●	BIBLIOGRAFÍA	71

① INTRODUCCIÓN

El escenario macroeconómico en el que se desarrollaron los presupuestos objeto de este estudio poco tuvo que ver con el de la anterior legislatura. La economía española merece una especial atención, no en vano se trata del entorno más determinante de la evolución de la economía de la ciudad de Madrid en cuanto es el espacio que determina las grandes políticas en los ámbitos económico, monetario y laboral.

No obstante, se produjeron tasas de crecimiento de los ingresos moderadamente elevadas de acuerdo con las previsiones ofrecidas por las principales instituciones dedicadas a análisis de coyunturas.

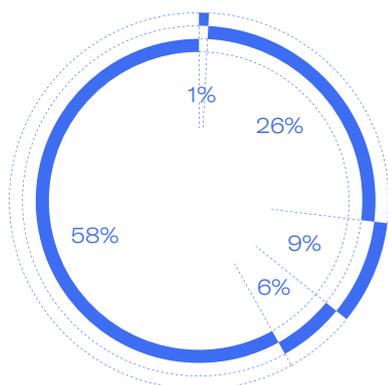
② ESTRUCTURA FINANCIERA TERRITORIAL Y LA DEPENDENCIA DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

Con carácter previo al análisis de las cifras de ingresos presupuestarios, procede estudiar la estructura financiera de la administración territorial y, más en concreto, la dependencia de ingresos del Estado.

Así, mientras el sistema de financiación autonómica aporta dos terceras partes de los ingresos de esta Administración, en el caso de los municipios esta dependencia apenas supera tradicionalmente el 20 por ciento de sus recursos.

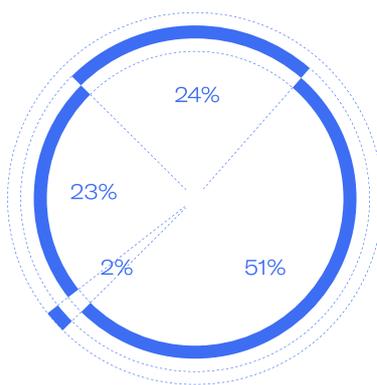
En el caso de Madrid, esta brecha se incrementa y se sitúa en el entorno del 37 por ciento, debido a la configuración socioeconómica de Madrid y su propia actividad económica que revierte en el sistema de financiación local.

Además, la autonomía financiera de Madrid (tributos propios) es superior al 50 por ciento, por encima de la media nacional en ayuntamientos, constituida con impuestos de base fiscal al margen del ciclo económico, al contrario que en las comunidades autónomas que, en su mayoría (por no decir la práctica totalidad), están vinculados a la actividad económica.



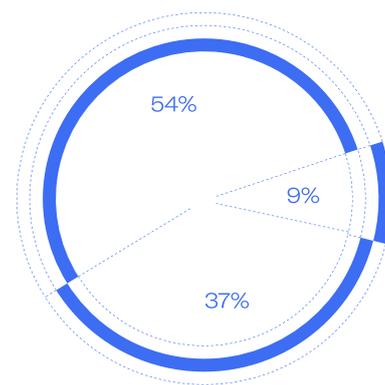
CC.AA.

Sistema financiación	58%
Pasivos financiación	26%
Resto ingresos	9%
Tributos cedidos	6%
Tributos propios	1%



MUNICIPIOS

Tributos locales	51%
Sistema financiación local	24%
Resto ingresos	23%
Pasivos financiación	2%



MADRID

Tributos locales	54%
Sistema financiación local	37%
Resto ingresos	9%

Dentro de esta financiación procedente del Estado (PTE), la tendencia es una senda claramente ascendente desde 2016, y no solo desde la crisis del COVID, pero que sí se ha visto alterada en los últimos años como consecuencia de operaciones puntuales (devolución por sentencia del contencioso por el cambio de gestión del IVA mediante el sistema SII), o compensaciones como consecuencia de la crisis causada por la pandemia (mediante compensaciones de las liquidaciones negativas de 2020).

No obstante, no se han tenido en cuenta las solicitudes más relevantes para las administraciones locales, encauzadas a través del Documento para la reactivación económica y social desde las entidades locales (conocido como Pilares Locales para la reactivación) que incluía un fondo financiero que pudiera ser destinado exclusivamente al impulso de la recuperación social y económica, dotado con 5.000 millones de euros en 2020 y una cantidad no inferior a 1.000 millones en 2021, que no ha sido siquiera tramitado (fue propuesto como enmienda a los Presupuestos Generales del Estado).

Pero si algo ha caracterizado la elaboración de los presupuestos de la presente legislatura ha sido que se realizaron en un entorno extremadamente complejo: pandemia, borrasca Filomena, crisis de inflación, guerra de Ucrania...

③ EVOLUCION DE LOS INGRESOS EN EL PERIODO 2019-2022

3.1 Consideraciones generales

Una vez contextualizado el cuadro macroeconómico, ya podemos observar con mejores ojos la evolución de los ingresos durante el citado período. Así pues, vamos a analizar, desde diferentes vertientes, los derechos reconocidos relativos a los ingresos consolidados del Ayuntamiento y sus Organismos Autónomos (en adelante, OOAA).

Si bien analizar el presupuesto inicial ofrece otra serie de datos muy interesantes (se refleja de forma más fiel la voluntad inicial del equipo de gobierno correspondiente), aquí procedemos a ofrecer la ejecución derivada de la liquidación presupuestaria, que ofrece la situación real de los ingresos reconocidos en Madrid en la legislatura.

Millones de euros



INGRESOS NO FINANCIEROS (DERECHOS RECONOCIDOS)

	DRN	Diferencia año anterior	
2019	5.118.163.059	-12.931.135	0%
2020	4.776.004.577	-342.158.482	-7%
2021	5.144.897.815	368.893.238	8%
2022	5.262.748.206	117.850.391	2%

Variación

2022-18	131.654.012	3%
2022-21	117.850.391	2%

Totales	Suma total derechos	
2015-2018	20.073.111.566	
2019-2022	20.301.813.658	
Diferencia suma totales legislatura	228.702.091	1%

En 2022 los derechos reconocidos alcanzan los 5.262,75 millones de euros, siendo los más altos de la serie 2015-2022, a pesar del efecto negativo que ha tenido en 2022 la nueva regulación del impuesto IIVTNU (plusvalía), establecida por el Real Decreto-ley 26/2021, que se ha traducido en 316,76 millones de derechos menos que en 2021. Cabe destacar que el ejercicio 2021 fue el segundo más alto en cuanto a derechos reconocidos de esta misma serie histórica 2015-2022.

La aplicación de la nueva normativa ha supuesto una significativa disminución de los derechos reconocidos netos, que se concreta en una disminución del importe tanto de autoliquidaciones como de liquidaciones y en un considerable aumento de las devoluciones de ingresos tramitadas derivadas de recursos y reclamaciones ya existentes antes de la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional.

Además, es preciso señalar que en Madrid, hasta el ejercicio 2019, se utilizaba el criterio de caja en la presupuestación de los ingresos corrientes y, a partir de 2020, el criterio de devengo. Por lo tanto, la comparación interanual de los derechos reconocidos netos y la de los porcentajes de ejecución resultan homogéneas y directamente comparables solo a partir de 2020.

En las operaciones corrientes, en 2022 los derechos reconocidos netos han disminuido en 40,77 millones de euros respecto a 2021, lo que se traduce en un 0,80 por ciento menos. Como apuntábamos al principio, hay que tener en cuenta que los derechos reconocidos por el impuesto de plusvalía se han visto afectados negativamente por la aplicación del Real Decreto-ley 26/2021 con 316,76 millones menos.

En las operaciones de capital, los derechos reconocidos se han incrementado significativamente respecto a 2021 (+158,62 millones) por la venta de parcelas y por las transferencias de capital de los fondos Next Generation UE, lo que supone un incremento porcentual del 545,25 por ciento en relación con 2021.

Si se analiza el ejercicio 2021, el importe de los derechos reconocidos netos de operaciones no financieras fue de 5.144,90 millones de euros, superiores en 368,89 millones a los de 2020. En términos relativos, se reconocieron derechos por el 101,16 por ciento de la previsión de ingresos de operaciones no financieras frente al 91,94 por ciento de 2020.

En las operaciones corrientes, los derechos reconocidos se incrementaron en 2021 un 7,22 por ciento respecto a 2020. Destacaron el incremento en capítulo 3 «Tasas y otros ingresos», de un 24,49 por ciento y en capítulo 2 «Impuestos indirectos» de un 9,85 por ciento.

En cuanto a las operaciones de capital, los derechos reconocidos aumentaron en 2021 un 551,66 por ciento respecto a 2020, debido al incremento del capítulo 6 «Enajenación de inversiones reales» por la venta de parcelas. Además, en el capítulo 7 «Transferencias de capital» se contabilizaron devoluciones de reurbanizaciones.



	% Ejecución	Diferencia año anterior	
2019	105%	-2%	-2%
2020	92%	-13%	13%
2021	101%	9%	10%
2022	95%	-7%	-7%

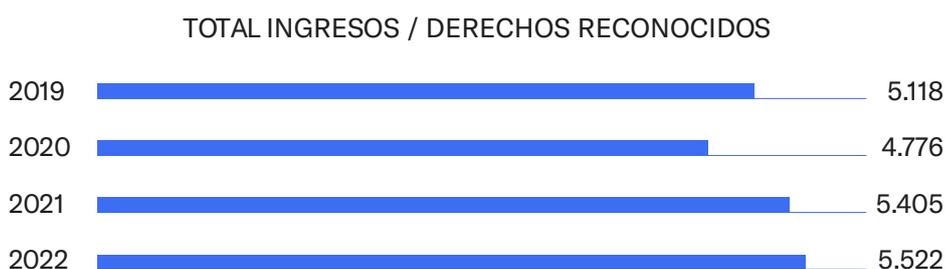
Variación	Puntos porcentuales	En %
2022-18	-12,7%	-11,9%
2022-21	-6,6%	-6,6%

En términos relativos, el porcentaje de ejecución de las operaciones no financieras es del 94,51 por ciento, un 6,65 por ciento inferior al de 2021.

Este gráfico muestra el escenario tremendamente volátil que comentábamos ut supra. En ejercicios más estables la ejecución se sitúa habitualmente por encima del cien por cien, lo que contrasta con las dos anualidades tan especiales para las entidades locales (año COVID y año en el que se muestran las consecuencias de la citada sentencia de la plusvalía municipal).

Por otra parte, se muestran a continuación los datos totales de ingresos, que incluyen los derechos reconocidos por activos y pasivos financieros:

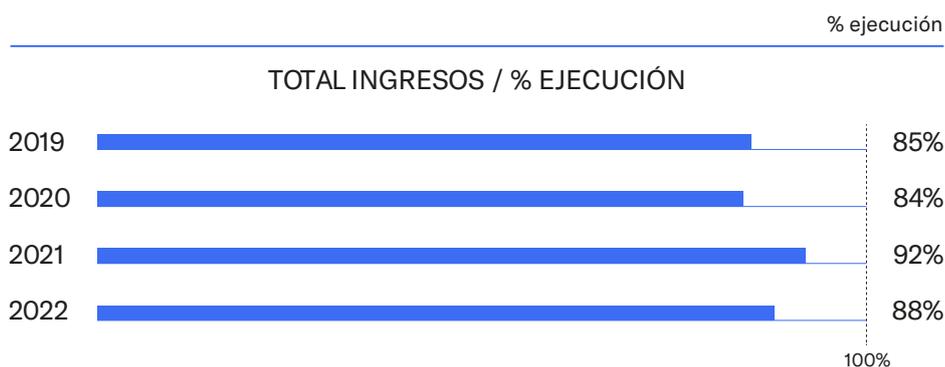
Millones de euros



TOTAL INGRESOS (DERECHOS RECONOCIDOS)

Millones de euros	DRN	Diferencia año anterior	
2019	5.118.163.059	-12.931.135	0%
2020	4.776.439.083	341.723.976	-7%
2021	5.405.339.452	628.900.369	13%
2022	5.522.197.090	116.857.638	2%
Variación			
2022-18	391.102.896		8%
2022-21	116.857.638		2%
Totales			
	Suma total derechos		
2015-2018	20.073.478.299		
2019-2022	20.822.138.685		
Diferencia suma totales legislatura	748.660.385		4%

En este caso, los activos y pasivos financieros suponen un factor de estabilidad en la senda de reconocimiento de derechos (a excepción, claro está, de los efectos de la pandemia en 2020).



TOTAL INGRESOS (% EJECUCIÓN)

	% Ejecución	Diferencia año anterior	
2019	85%	-3%	-3%
2020	84%	0%	0%
2021	92%	7%	9%
2022	88%	-4%	-4%

Variación	Puntos porcentuales	En %
2022-18	0,4%	0,4%
2022-21	-3,9%	-4,3%

Una vez expuestos los datos generales de ingresos, vamos a estudiar las variaciones más significativas por capítulos en ingresos consolidados Ayuntamiento y OAAA, comparando los derechos reconocidos.

3.2. Capítulo 1. Impuestos directos

Millones de euros



CAP. 1 IMPUESTOS DIRECTOS

	DRN	Diferencia año anterior	
2019	2.548.206.487	-41.380.045	-2%
2020	2.387.715.798	-160.490.689	-6%
2021	2.481.455.284	93.739.486	4%
2022	2.169.034.996	-312.420.287	-13%

Variación

2022-18	-420.551.535	-16%
2022-21	-312.420.287	-13%

Totales	Suma total derechos
2015-2018	9.989.173.452
2019-2022	9.586.412.564

Diferencia suma totales legislatura	-402.760.888	-4%
--------------------------------------------	---------------------	------------

Hay que mencionar, una vez más, la disminución en 2022 en el capítulo 1 de derechos reconocidos netos por la aplicación del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, con el que se adapta el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la materia, adecuando la base imponible del impuesto a la capacidad económica efectiva del contribuyente, que ha hecho que los derechos reconocidos del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos (plusvalía) hayan disminuido en 316,76 millones de euros respecto a 2021.

Este capítulo se ha configurado como un apartado muy sensible a la volatilidad mencionada y a las crisis señaladas.

3.3. Capítulo 2. Impuestos indirectos

Millones de euros



CAP. 2 IMPUESTOS INDIRECTOS			
	DRN	Diferencia año anterior	
2019	200.157.501	9.018.558	5%
2020	175.422.190	-24.735.312	-12%
2021	192.701.295	17.279.105	10%
2022	188.118.049	-4.583.246	-2%
Variación			
2022-18	-3.020.894	-2%	
2022-21	-4.583.246	-2%	
Totales		Suma total derechos	
2015-2018	644.537.215		
2019-2022	756.399.035		
Diferencia suma totales legislatura	111.861.820	17%	

Destacan en 2022 la disminución en los derechos reconocidos netos del IVA respecto a 2021 en 6,75 millones de euros y la del impuesto sobre hidrocarburos en 1,70 millones. Esto se vio compensado, en parte, por el incremento del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en 4,19 millones de euros. La senda de reconocimiento de derechos (COVID mediante), muestra un capítulo estable, aunque con tendencia ligeramente bajista.

3.4. Capítulo 3: Tasas, precios públicos y otros ingresos

Millones de euros

CAP. 3 TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS / DERECHOS RECONOCIDOS	
2019	716
2020	506
2021	630
2022	679

CAP. 3 TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS			
	DRN	Diferencia año anterior	
2019	716.104.306	-30.514.212	-4%
2020	505.654.886	-210.449.421	-29%
2021	629.509.897	123.855.012	24%
2022	679.098.505	49.588.608	8%

Variación

2022-18	-67.520.013	-9%
2022-21	49.588.608	8%

Totales

	Suma total derechos
2015-2018	2.863.001.640
2019-2022	2.530.367.594
Diferencia suma totales legislatura	-332.634.046
	-12%

El capítulo 3 recoge los recursos que se obtienen en concepto de Tasas, Precios Públicos, Contribuciones Especiales y Otros Ingresos, cuya característica fundamental es que se generan, en su gran mayoría, como contraprestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa por parte del Ayuntamiento, que afecte o beneficie de modo particular al contribuyente, usuario o beneficiario, o por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.

Las variaciones negativas más significativas en el último ejercicio correspondieron a intereses de demora (-13,31 millones de euros), recargo de apremio (-7,42 millones) e infracciones tributarias y análogas (-8,47 millones).

En este apartado es preciso mencionar algún apunte en relación con el método de cuantificación de la tasa de telefonía fija, anulado por la sentencia 207/2020, de 13 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y el recurso de casación interpuesto contra la misma, que inadmitió el 15 de diciembre de 2021 el Tribunal Supremo. En consecuencia, la anulación devino firme y durante el 2022 no se pudo liquidar nada por dicho concepto. Además, tras la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2021 y la recepción que de la misma hizo el Tribunal Supremo en su Sentencia 555/2021, de 26 de Junio, se ha concluido que los operadores de telefonía fija e internet están sometidos al régimen especial de cuantificación del art 24.1 c) TRLHL (la tasa del 1,5%).

Por tanto, ello explica: que no se liquidara nada por el concepto de telefonía fija; que, al desaparecer el concepto presupuestario de la tasa de fijos, las devoluciones correspondientes a la misma se imputaran al concepto presupuestario de la tasa de suministros; y que los hechos imponibles que han pasado a tributar por el régimen especial del 1,5 por ciento, se integran en 2022 en el subconcepto de empresas explotadoras de servicios de suministros.

Respecto a la tasa de móviles, el importe de 2021 fue superior porque se incluyeron segundas liquidaciones de ejercicios precedentes como consecuencia de la anulación de liquidaciones en las que se detectó la existencia de un error en la extracción de información de los metros de calas y canalizaciones de la base de datos de Gestión de Obras en la Vía Pública.

La disminución en infracciones tributarias en 2022 se debe a la disminución de inspecciones de plusvalía como consecuencia de los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional.

La disminución de los ingresos en ejecutiva responde a una gestión eficiente del pendiente de cobro. Es un objetivo prioritario realizar una buena gestión de cobro en periodo voluntario para evitar la acumulación de bolsas de deudas pendientes en periodo ejecutivo. Lo que se ha hecho en estos dos últimos ejercicios, especialmente en 2021, ha sido limpiar esas bolsas acumuladas de deuda antigua.

Hay que destacar el incremento en los derechos reconocidos de las infracciones en la ordenanza de circulación (+38,95 M€), de terrazas (+13,07 M€), en ingresos por acción subsidiaria (+7,16 M€), en pagos de ejercicios anteriores (+8,84 M€) y en piscinas e instalaciones deportivas (+7,86 M€).

También destacable en este capítulo resulta el concepto de multas (391). Si bien en 2022 la recaudación se situó por encima de la del ejercicio precedente,

la explicación reside en la recuperación de la actividad y la circulación desde el año cero de los efectos del COVID-19 (2020 y 2021 fueron los años de menor recaudación histórica en este apartado).

Descontando ese efecto, la recaudación por multas en Madrid se sitúa por debajo de los niveles prepandemia y de los últimos años, con descensos que rozan el 20 por ciento sobre los últimos años de la legislatura anterior (235 millones en 2018, 229 millones en 2017, por ejemplo).

En este apartado habrá que tener en cuenta de cara a futuro lo dispuesto por la Ley 7/2022, de 8 de Junio, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que exige, para el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, el establecimiento por parte de las entidades locales, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de la ley, «una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.»

Medida que tendrá trascendencia e impacto en la configuración del capítulo de ingresos.

En cualquier caso, la tendencia de este capítulo muestra una suave recuperación posCOVID que hace pensar que nos encontraremos en cifras prepandemia en los próximos ejercicios.

3.5. Capítulo: Transferencias corrientes

Millones de euros



CAP. 4 TRANSFERENCIAS CORRIENTES

Año	DRN	Diferencia año anterior	%
2019	1.518.426.380	28.369.691	2%
2020	1.608.071.454	89.645.074	6%
2021	1.717.622.056	109.550.602	7%
2022	1.938.972.309	221.350.253	13%

Variación

2022-18	448.915.619	30%
2022-21	221.350.253	13%

Totales

Suma total derechos

2015-2018	5.836.893.061
2019-2022	6.783.092.198

Diferencia suma totales legislatura

946.199.137

16%

Este capítulo contiene los ingresos de naturaleza no tributaria, percibidos por el Ayuntamiento y sus Organismos Autónomos sin contraprestación directa por parte de estos, destinados a financiar operaciones corrientes.

Está constituido en su mayor parte por el fondo complementario de financiación, que comprende de una parte, la financiación integrada por las correspondientes entregas a cuenta del ejercicio, tanto las derivadas del propio

Fondo Complementario de Financiación como las entregas a cuenta derivadas de la compensación definitiva, además de la suma de saldos negativos de las liquidaciones definitivas de los ejercicios 2008 y 2009 y, normalmente, el saldo estimado de la liquidación correspondiente al ejercicio anterior.

En 2022, la Administración General del Estado ha transferido 103,15 millones de euros en concepto de compensación por la implantación del SII IVA de 2017 (43,7 millones), transferidos no con carácter discrecional, sino como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2019 que declara nulo de pleno derecho el Real Decreto 529/2017 por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992; o la transferencia que hace el Estado para compensar los saldos negativos reintegrados por la liquidación negativa de la PTE 2020 (59,7 millones).

Sobre este aspecto, me gustaría realizar un apunte extra: si bien es cierto que se ha compensado el abono de la anualidad que correspondería devolver en 2022 (59,7 millones de euros), se ha imputado a los entes locales la totalidad de la liquidación negativa a efectos de déficit, no con el mismo calendario de compensaciones, sino de una vez y en 2022. Una compensación muy onerosa para los ayuntamientos, como así ha puesto de manifiesto la propia AIReF, señalando que ha tenido que corregir las previsiones de cierre del subsector de acuerdo con las comunicaciones al respecto del Estado en recientes notas de enero y febrero de 2023 (cuando el ejercicio estaba cerrado sin margen de actuación para las entidades locales).

Para el Ayuntamiento de Madrid ha implicado un impacto negativo superior a los 200 millones de euros en capacidad de financiación, y ha supuesto la causa principal y prácticamente única de la liquidación del ejercicio 2022 con necesidad de financiación en importe equivalente a ese ajuste de contabilidad nacional, por lo que puede afirmarse que no se trata de situaciones estructurales sino meramente coyunturales y reconducibles sin la adopción de ningún tipo de medida adicional.

Por su parte, la previsión de ingresos en capítulo 4 por fondos de la UE Next Generation del Ayuntamiento y OOAA es de 13,51 millones de euros, de los que se han reconocido derechos por 13,85 millones.

Por otro lado, en el ejercicio 2021 algunas de las transferencias que realizó la Comunidad de Madrid fueron la subvención para la prestación del servicio de transporte público COVID por 45,4 millones de euros y la transferencia para la atención a la dependencia por 107,09 millones, siendo ésta última superior en 32,75 millones a 2020.

3.6. Capítulo 5: Ingresos patrimoniales

Millones de euros

CAP. 5 INGRESOS PATRIMONIALES / DERECHOS RECONOCIDOS

2019		111
2020		95
2021		95
2022		100

CAP. 5 INGRESOS PATRIMONIALES

	DRN	Diferencia año anterior	
2019	110.800.198	29.505.868	36%
2020	94.677.815	-16.122.383	-15%
2021	94.529.341	-148.473	0%
2022	99.828.525	5.299.184	6%

Variación

2022-18	18.534.195	23%
2022-21	5.299.184	6%

Totales

Suma total derechos

2015-2018	383.510.729
2019-2022	399.835.880

Diferencia suma totales legislatura

16.325.150

4%

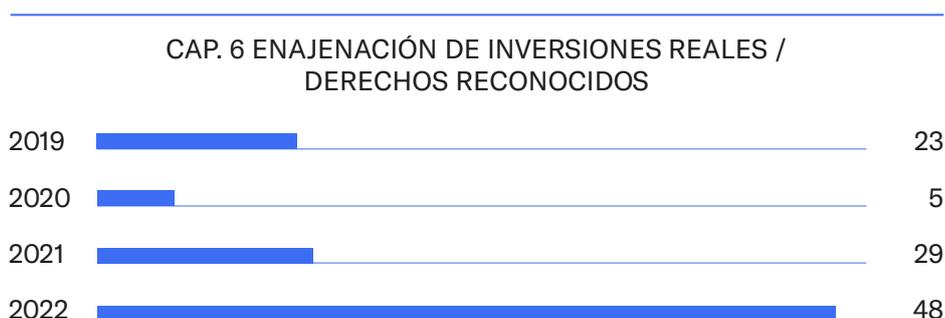
En este capítulo se recogen los ingresos procedentes de rentas del patrimonio del Ayuntamiento y sus Organismos Autónomos.

Se han generado derechos por los cánones, entre las que destaca el incremento del canon de transporte turístico, que en 2021 no había generado derechos (sin embargo, sí se incrementaron los derechos en 2021 por el canon de columnas informativas).

El capítulo muestra una estabilidad muy determinada en cuanto a su comportamiento, de acuerdo a su propia configuración.

3.7. Capítulo 6: Enajenación de inversiones reales

Millones de euros



CAP. 6 ENAJENACIÓN DE INVERSIONES REALES

	DRN	Diferencia año anterior	
2019	23.247.300	-9.131.882	-28%
2020	4.823.189	-18.424.111	-79%
2021	28.704.817	23.881.628	495%
2022	48.127.320	19.422.503	68%
Variación			
2022-18	15.748.139	49%	
2022-21	19.422.503	68%	

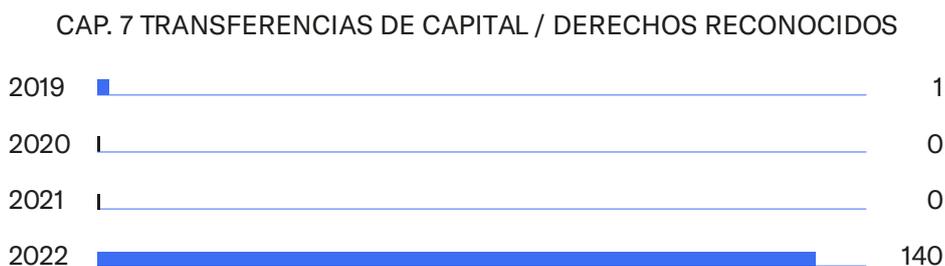
Destaca el incremento en la venta de parcelas con 18 millones de euros más respecto a diciembre de 2021. También se incrementó la venta de parcelas en 2021 en relación con 2020.

La senda demuestra la capacidad de reacción de este capítulo en la era post-COVID. Es cierto que a veces se le asigna un papel corrector de otros capítulos de ingresos corrientes, dependientes de la financiación estatal, que no se han comportado de igual forma. Al respecto procede indicar que la enajenación de inversiones reales no implica per se una descapitalización del patrimonio del municipio.

A título de ejemplo, en 2022 la enajenación por parte del Ayuntamiento de Madrid de la conocida como parcela IVECO-PEGASO ha supuesto, además del ingreso para el presupuesto del Ayuntamiento, la construcción en ese espacio de la mayor planta logística de una gran empresa en la península ibérica, y que implica la creación de más de 2.000 puestos de trabajo, 500 de ellos directos.

3.8. Capítulo 7: Transferencias de capital

Millones de euros



CAP. 7 TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

Año	DRN	Diferencia año anterior	%
2019	1.220.887	1.200.887	6.004%
2020	-360.753	-1.581.640	-130%
2021	375.126	735.879	-204%
2022	139.568.501	139.193.376	37.106%

Variación

2022-18	139.548.501	697.743%
2022-21	139.193.376	37.106%

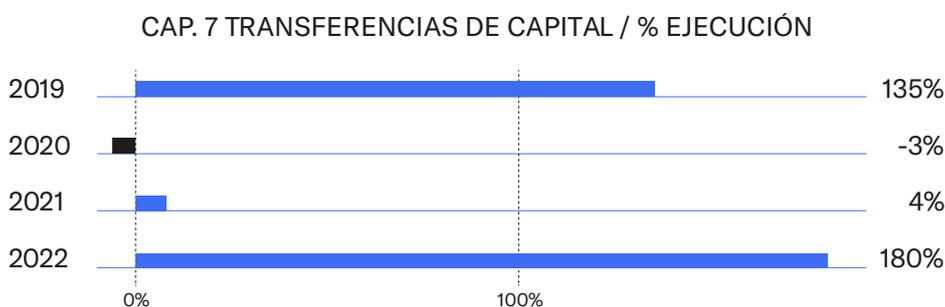
Totales Suma total derechos

2015-2018	38.798.097
2019-2022	140.803.760

Diferencia suma totales legislatura

102.005.663	263%
-------------	------

% ejecución



CAP. 7 TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

	% Ejecución	Diferencia año anterior	
2019	135%	132%	4.318%
2020	-3%	-137%	-102%
2021	4%	7%	-265%
2022	180%	176%	4.169%
Variación			
2022-18	177%	5791%	
2022-21	176%	4.169,4%	

Este capítulo contiene la previsión de los ingresos a percibir por el Ayuntamiento y sus Organismos Autónomos, destinados a financiar operaciones de capital.

Este capítulo está absolutamente condicionado por la recepción de los fondos de la UE Next Generation.

La previsión de ingresos en capítulo 7 del Ayuntamiento y sus Organismos Autónomos fue de 64,7 millones de euros, de los que se reconocen derechos por 116,26 millones.

3.9. Capítulo 8: Activos financieros

euros

CAP. 8 ACTIVOS FINANCIEROS / DERECHOS RECONOCIDOS	
2019	0
2020	434.506
2021	441.637
2022	448.884

CAP. 8 ACTIVOS FINANCIEROS			
	DRN	Diferencia año anterior	
2019	0	0	-
2020	434.506	434.506	-
2021	441.637	7.130	2%
2022	448.884	7.247	2%

Variación		
2022-18	448.884	-
2022-21	7.247	1,6%

Totales	Suma total derechos
2015-2018	366.733
2019-2022	1.325.027

Diferencia suma totales legislatura	958.294	261%
--------------------------------------------	----------------	-------------

Su cuantía apenas tiene relevancia en la configuración del presupuesto de ingresos del Ayuntamiento.

3.10. Capítulo 9: Pasivos financieros

Millones de euros

CAP. 9 PASIVOS FINANCIEROS / DERECHOS RECONOCIDOS		
2019	I	0
2020	I	0
2021		260
2022		259

CAP. 9 PASIVOS FINANCIEROS			
	DRN	Diferencia año anterior	
2019	0	0	-
2020	0	0	-
2021	260.000.000	260.000.000	
2022	259.000.000	-1.000.000	0%

Variación			
2022-18	259.000.000		
2022-21	-1.000.000	-0,4%	

Totales	Suma total derechos
2015-2018	0
2019-2022	519.000.000

Diferencia suma totales legislatura	519.000.000
--------------------------------------------	--------------------

Respecto de este capítulo, y a pesar de lo que puede indicar la gráfica, el volumen de deuda del Ayuntamiento de Madrid se ha reducido en 1.038 millones de euros en el mismo período 2015-2019 en términos del protocolo de déficit excesivo del Banco de España. Así, la deuda se situará en 1.724 millones de euros, desde los 2.762 millones de euros de inicios del 2019.

Finalmente, en cuanto a los datos del agregado presupuestario, se considera conveniente añadir algún dato adicional para tener la foto total. En términos de contabilidad nacional (SEC), el ahorro bruto presupuestario se ha mantenido en todo el período por encima de los 500 millones de euros, y el ahorro neto presupuestario también se ha mantenido en cifras positivas, en este caso con tendencia a la baja en 2022, teniendo en cuenta que hasta ese momento ha continuado igualmente por encima de los 400 millones de euros.

④ CONFLUENCIA DEL INGRESO CON EL GASTO PRESUPUESTARIO

El diferencial Ingresos/Gastos es por definición desconocido de antemano. En él influyen todo tipo de variables, reglas fiscales etc. siempre, no solo en años concretos, y en más asuntos de los que pudiera parecer.

Pero ¿quién cubre a quién? Se tiende a decir que los ingresos cubren los gastos en los que se materializan las políticas de una administración, pero la práctica nos demuestra que también los gastos se adaptan a los ingresos, con el fin de mantener el equilibrio presupuestario. Los gastos, o las actuaciones que requieren de gasto público, en muchos casos son, si no interminables, tendentes a infinito. Además, en la actuación de una Administración, como en la de cualquier empresa, no nos encontramos en un escenario ideal en el que primero se calculan los ingresos que correspondería recaudar en un ejercicio y después los gastos se acomodan a ese escenario como si fueran completamente elásticos, sino que para la confección de un presupuesto hay que contar con los gastos ya asumidos por una administración, así como los que surgen de forma sobrevenida. La situación derivada de la pandemia del COVID-19 nos lo ha demostrado de forma salvaje, tanto por el lado de los gastos como por el de los ingresos. Las recientes crisis de suministros, de inflación, etc. no hacen más que confirmar esta tesis.

En este estudio nos queremos detener en la corrección de las situaciones dadas en Madrid, entidad en la que suele existir un superávit presupuestario año tras año. Pero ¿es malo el superávit presupuestario? Es una pregunta que conviene matizar antes de proseguir con el estudio.

Evidentemente, el superávit puede parecer una situación de privilegio y, sin duda, lo es si la comparación es con el déficit o necesidad de financiación. Pero también es lógico pensar que un superávit presupuestario puede llevar a plantearse interrogantes del tipo: ¿qué gasto se está dejando de ejecutar para lograrlo? ¿No sería conveniente entonces sustituir ese excedente por otros gastos que impliquen mejores servicios a los contribuyentes? ¿Esos mismos contribuyentes no estamos pagando impuestos de más, ya que sobran recursos para cubrir los gastos actuales? ¿Por qué no obtenemos retorno los contribuyentes de ese exceso de financiación?

Estamos en un mundo real y especialmente pragmático como es el administrativo, y, como en cualquier ámbito, no existen soluciones perfectas al cien por cien, si bien podemos pensar que el equilibrio presupuestario es una situación ideal en la que un ligero superávit presupuestario garantizaría la ausencia de tensiones puntuales de financiación o tesorería; pero es cierto

que un exceso de capacidad de financiación en una entidad local lleva a acumular unos remanentes de tesorería que, hasta la pandemia, no han podido ser usados en beneficio de los ciudadanos (a excepción de la rígida figura de las Inversiones Financieramente Sostenibles, en adelante IFS) y que a su vez traen consigo otra serie de inconvenientes que veremos más adelante. El equilibrio presupuestario no es el artículo 135 CE o cualquier otra norma básica o no básica que lo prescriba; es, ante todo, sentido común.

Por tanto, partimos de la búsqueda del resultado presupuestario 0, en el que gastos e ingresos actúen como un solo cuerpo y que las necesidades de uno se sientan cubiertas por el otro, sin tener que atender los inconvenientes derivados ni del déficit ni del exceso de financiación.

La práctica en el Ayuntamiento de Madrid en la legislatura 2015-2019 se centró en cargar las tintas sobre el gasto. Se trataba de tensionar la regla de gasto, de incumplirla, a veces de forma deliberada, para conseguir un techo más alto de gasto con el que enjugar el superávit permanente en el que estaba la administración local en los últimos años. Escasas y tímidas fueron las miradas a la variante de los ingresos.

En este sentido, cuando desde estas posiciones se critican actuaciones encaminadas a bajar impuestos se habla de paraíso fiscal, pero en esta posición se puede achacar a aquella tendencia una suerte de paraíso del gasto, siempre entendido el paraíso como algo negativo, lo que semánticamente resulta opuesto a nuestras creencias más profundas de la infancia, desde el punto de vista personal del autor.

Otras tendencias buscan el equilibrio pasando al lado contrario de la balanza, con un argumento fácil de entender: si el Ayuntamiento ingresa más de lo que gasta es que se está cobrando de más a los ciudadanos, por lo que se equilibra bajando impuestos. Mensaje directo y contundente.

Lo que resulta peligroso, en mi opinión, es la desconexión entre el ingreso y el gasto. Cuando se habla de paraíso fiscal se busca «armonizar» ingresos, lo que supone una medida exclusiva, independiente de la de los gastos. Cuando se dice que se está cobrando de más a los ciudadanos, no se pone el foco en si los recursos que destina una administración a garantizar unos servicios públicos son adecuados en su cuantía.

Por tanto, se habla de ellos normalmente de manera independiente, inconexa, como si de compartimentos estancos se tratara, de forma que, interviniendo solo sobre un elemento, se arregla todo el problema. Lo que se olvida a menudo es que el problema, de existir, es común, global.

Lo que trata este estudio tiene que ver con aplicar más el menos común de los sentidos: equilibrar los gastos con los ingresos y los ingresos con los gastos

para que estos cumplan con unos servicios públicos de calidad para los ciudadanos, de acuerdo con sus competencias según el nivel de administración correspondiente, y cumpliendo con los requisitos normativos básicos.

Esta suerte de tercera vía exige un grado de coordinación superior y sobre todo, una supervisión continua, que, con adecuados mecanismos de flexibilidad, permitan ajustarse en cada anualidad, e incluso dentro del mismo ejercicio presupuestario, a las necesidades cambiantes de cada año de un entorno como el nuestro, siempre en evolución y sujeto a transformaciones constantes.

En un equilibrio entre ingresos y gastos influyen, por tanto y al menos, todos estos factores:

- Ingresos adecuados y suficientes (con todos los matices que cada uno quiera aportar).
- Gastos para servicios públicos igual de adecuados, que satisfagan las demandas crecientes de los ciudadanos. No olvidemos que los equipos de gobierno están (al menos así los concibe quien escribe) para mejorar la calidad de vida de los ciudadanos a los que representa. Porque la negociación (y la presupuestaria es, sin duda, una de las principales negociaciones de cualquier equipo de gobierno), sirve para arreglar un problema pero también, como apunta el profesor Ricardo Calleja, para crear valor.
- Y, por último, que las actuaciones se desarrollen sobre las competencias que le correspondan. Este punto requiere de un estudio aparte, pero sí me gustaría apuntar aquí una cuestión que tiene que ver con una sensibilidad acerca de la flexibilidad con las competencias impropias. Tiene que ver con un sistema de financiación que no solo influye en las comunidades autónomas sino en todas las administraciones, y que debe seguir un principio, a priori, claro: a competencia nueva o competencia no financiada en el momento de su asunción, corresponde una nueva financiación.

Tratar de equilibrarlo todo prestando atención solo a uno de sus elementos es avocarnos al conocido dilema de la manta corta, en el que, por mucho frío que tengas, si te tapas los pies, te descubres el cuello y viceversa. Y en economía, un resfriado ya sabemos lo dañino que resulta.

Visiones o postulados centrados en la rigidez de la necesidad de solo aumentar o reducir el gasto o solo reducir o incrementar la recaudación administrativa, sin prestar atención a todas las variables y dejando de actuar en cada momento en función de lo que la situación requiere, llevarían a resultados peores y, lo que es más importante, no atajarían las necesidades ciudadanas.

Pero ¿cuál son las razones de la conveniencia o, más bien, de la necesidad de esta forma de actuar omnicomprensiva?

La primera de ellas tiene que ver con la volatilidad que se presenta en la ejecución, con unos plazos que no coinciden con los de elaboración y aprobación de un presupuesto. Durante un ejercicio presupuestario se presentan infinidad de cuestiones a tratar relacionadas con mayores o menores ingresos y gastos.

Así, en 2020 (qué mejor ejemplo), derivadas de la incipiente situación sobrevenida por la pandemia, se plantearon desde distintos foros opciones de reformular (¿aprobar?) un segundo presupuesto como consecuencia de la crisis resultante del impacto de COVID-19, lo que tenía a priori difícil (por no decir imposible) aplicación de acuerdo con el principio de anualidad presupuestaria derivado de lo establecido en el artículo 112.1 LRBRL. Recordemos que señala lo siguiente:

«Las Entidades locales aprueban anualmente un presupuesto único que constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer, y de los derechos con vencimiento o que se prevean realizar durante el correspondiente ejercicio económico. El Presupuesto coincide con el año natural y está integrado por el de la propia entidad y los de todos los organismos y empresas locales con personalidad jurídica propia dependientes de aquélla.»

Y en el artículo 163 TRLRHL:

«El ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural y a él se imputarán:

- a) Los derechos liquidados en el ejercicio, cualquiera que sea el período de que deriven; y
- b) Las obligaciones reconocidas durante el ejercicio.»

El principio de anualidad se complementa y adquiere su máxima expresión en conjunción con los principios de unidad y de universalidad, recogidos respectivamente en los artículos 162 y 165.1 TRLRHL, a su vez modulados por los principios de no afectación de ingresos (165.2 TRLRHL) y de presupuesto bruto (165.3 TRLRHL).

Por tanto, desde un punto de vista legal, resulta imposible aprobar dos presupuestos en un año, por más que se presenten determinadas circunstancias y por más que estas sean excepcionales. Cuestión distinta sería la «reformulación», si por ello entendemos la adopción de medidas extraordinarias durante la ejecución del presupuesto en el presente ejercicio.

En todo caso, dicha posibilidad se ve limitada por dos cuestiones fundamentales. Por una parte, el alto nivel de créditos ya comprometidos y, por otra, la existencia de la normativa que regula las modificaciones presupuestarias y la aplicación del programa de créditos globales y/o del fondo de contingencia (en sus distintas denominaciones).

No obstante lo anterior, y teniendo en cuenta todas las limitaciones, el Ayuntamiento de Madrid contaba y cuenta con diversos mecanismos que proporciona la normativa presupuestaria para poder financiar los gastos sobrevenidos, como los derivados del COVID-19 (o de la crisis inflacionista, por ejemplo):

- Transferencias de crédito desde aplicaciones con importes disponibles de los que se pueda prescindir sin causar menoscabo en el buen funcionamiento de los servicios.
- Suplementos de crédito y créditos extraordinarios financiados con bajas o con el remanente de tesorería para gastos generales obtenido de la liquidación del presupuesto anterior.

En estos casos, el Ayuntamiento de Madrid cumple con los requisitos para poder aplicar los remanentes de tesorería, principalmente porque tiene un saldo favorable al respecto, y también anteriormente cumplía los requisitos establecidos en normativa específica ad hoc, como en 2020 fue el art. 3 del RD-Ley 8/2020, por lo que se podía destinar el 20 por ciento del saldo del Remanente de Tesorería para Gastos Generales destinado a IFS, tal como dispone el art. 20 del RD-Ley 11/2020.

- Generaciones de crédito con los nuevos ingresos procedentes de subvenciones y donativos.

Por todo lo anterior, debemos concluir que la eventual reformulación del presupuesto se circunscribe a la posibilidad de realizar modificaciones presupuestarias, y que son las herramientas más adecuadas para dar cobertura a estas necesidades.

Otra de las razones tiene que ver con que ningún presupuesto es impermeable a lo que acontece en el año. Es decir, siempre se producen hechos sobrevenidos que alteran las previsiones de ejecución que se tenían al comienzo del ejercicio (el presupuesto que es idóneo el 1 de enero al cien por cien, puede que para los meses siguientes ya no lo sea), razón por la cual existen y se utilizan cada año las modificaciones presupuestarias y el resto de medidas necesarias. Uno de los mayores ejemplos que hemos sufrido las entidades locales se pone de manifiesto con la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 que declara la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la normativa reguladora de la plusvalía municipal, en

un momento en el que, o ya están presentados los presupuestos municipales o están confeccionados a falta de su envío al Pleno municipal.

Y es que resulta evidente que hay esferas que se escapan del control de la propia administración local. Otro ejemplo tiene que ver con las reclamaciones de una mejor financiación por parte de la FEMP al Ministerio de Hacienda, que, a día de la fecha, siguen caídas en saco roto (ya hemos hecho referencia al Documento para la reactivación económica y social desde las Entidades Locales); o la negociación para que la regla de gasto se asemeje a las mejores prácticas europeas, con ánimo de mejora y nunca destructivo.

A fin de paliar los efectos de la crisis, pueden resultar incluso más necesarias estas medidas que acabamos de mencionar, solicitadas en los últimos años a través de la FEMP, como la flexibilización de la regla de gasto, empleo de superávits presupuestarios y aumento del ámbito competencial para poder realizar más gastos (o ingresos) en materias que corresponden a la administración central o a las comunidades autónomas. No se trata de cuestiones menores y cualquier cambio legislativo, con sus matices, cambia por completo la situación financiera de un ayuntamiento.

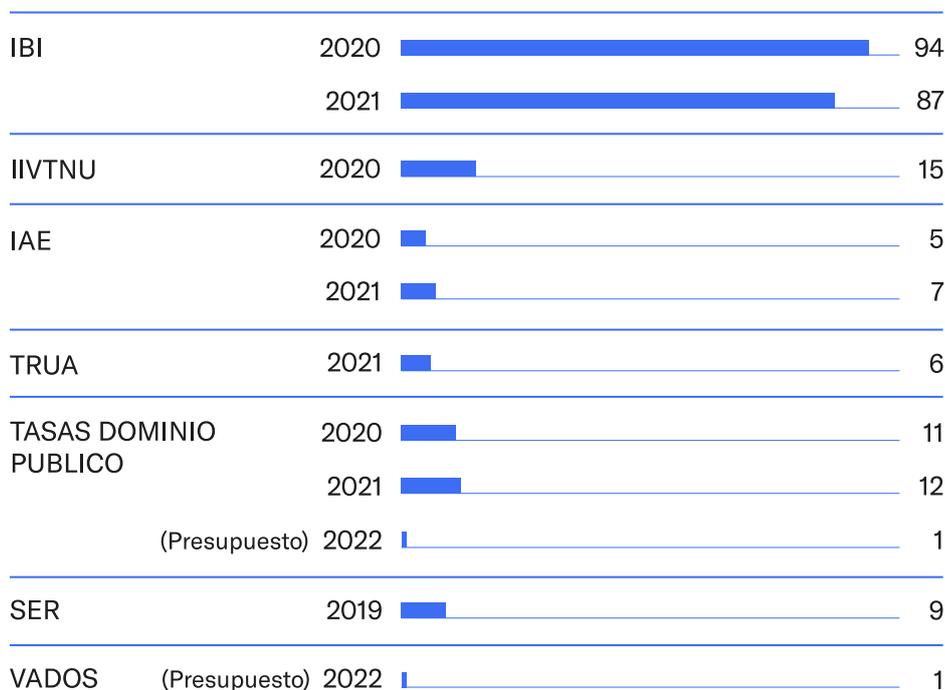
Finalmente, existen otras variables que influyen en la inestabilidad de las predicciones a medio plazo y la conveniencia de ajustar el maná del equilibrio cada año: uno es, claro está, el ciclo económico en el que nos encontremos. Estaremos de acuerdo en que las mismas políticas aplicadas al milímetro no obtienen los mismos resultados en un momento u otro del ciclo. Pero también podemos citar aquí a la Unión Europea, que, con la panoplia de mecanismos a su alcance, influye mucho más de lo que parece (emplear cláusulas de salvaguarda para no aplicar la regla de gasto, el flujo de intensidad en el reparto de los fondos europeos, etc.)

Siempre debemos actuar con prudencia en la adopción de medidas porque, cuando las cifras pasan al lado oscuro, el esfuerzo y el tiempo necesarios para retomar la senda adecuada son difíciles de calcular pero, en todo caso, de suma importancia. Por ejemplo, de la crisis financiera de 2008 se ha tardado en retornar a la senda prevista una media de cinco años (países de la UE-28 o de la Eurozona), mientras que España ha tardado diez años. Aquí también influye la propia configuración del gasto público y la rigidez apuntada del mismo, por no hablar del esfuerzo social o socioeconómico de cualquier intento al respecto.

Para ilustrar esa opinión, cabe recordar que la Actualización del Programa de Estabilidad para el período 2019-2022 del Reino de España preveía el equilibrio presupuestario para 2022, por fin, tras una larga década de incumplimientos. Los análisis se centraban en ver si era más o menos creíble, situando el margen de error en el medio punto. Todos sabemos en qué punto quedó esa previsión y la utilidad que tiene a día de hoy.

Por ello, parece evidente que tener una visión estática acaba siendo superado normalmente por el curso de los acontecimientos, haciendo palpable la conveniencia de un sistema dinámico.

En Madrid, en el caso concreto, esta capacidad de atención y supervisión continua permitió las bajadas de impuestos vinculadas a sectores determinados derivados de la pandemia.



Las rebajas tributarias en el IBI desde 2020 han beneficiado a más de 2.200.000 contribuyentes. Estos beneficios fiscales establecidos en tributos afectan directamente a los sectores más perjudicados por la pandemia del COVID-19.

El impacto anual de las medidas tributarias COVID no es menor, como se puede apreciar, pero siempre se han establecido con un carácter coyuntural, para dar una respuesta extraordinaria a una situación extraordinaria.



Este ejemplo nos demuestra, mejor que las gráficas, cómo mezclando la flexibilidad y el pensamiento a largo plazo con las acciones y empleando recursos siempre en el corto, es posible adaptarnos a las situaciones sobrevenidas buscando el interés de los ciudadanos pero también garantizando el cumplimiento del equilibrio presupuestario, como así fue (cabe recordar que el Ayuntamiento de Madrid cerró el presupuesto 2020 en equilibrio presupuestario sin obtener ingresos adicionales procedentes de la Unión Europea o de la Administración General del Estado).

Aun así, es de justicia señalar que la propia aprobación de los presupuestos generales de una administración es, de por sí, una medida que supone liberarnos de un nodo de inestabilidad para lograr este ansiado objetivo. El presupuesto elaborado en los meses de septiembre y octubre el año anterior a su entrada en vigor estará más cercano a la realidad, habrá podido actuar mejor sobre un cierto equilibrio presupuestario, que cualquier buen presupuesto prorrogado. Pero esa posibilidad no siempre depende del gestor presupuestario, por muy buena voluntad que este tenga, como todos sabemos. Pero esas actuaciones anuales pegadas a la realidad son las que dan sosiego en el medio y largo plazo.

Otra de las motivaciones para actuar de forma integral u omnicomprendiva en relación con los ingresos—gastos, derivada de la anterior, tiene que ver con la diferencia entre el presupuesto inicial y la liquidación de este, ya no solo con lo que ocurre durante la ejecución.

Ya hemos señalado que el presupuesto debe aprobarse equilibrado, pero es que también debe liquidarse de la misma forma, y parece que los esfuerzos tendentes a garantizar el equilibrio presupuestario se centran en la aprobación del presupuesto pero no buscan que esas mismas medidas (centradas en los ingresos o en los gastos) sirvan para asegurar que ese resultado equilibrado se dé también a final de año. Así, contamos, por ejemplo, con los Acuerdos de no Disponibilidad o las retenciones de crédito, pero, una vez más, como medidas aisladas, sin una mirada a los ingresos presupuestarios fuera de la visión de conjunto que permite medidas aplicables a lo largo de todo el ciclo.

Debemos tener en cuenta que la ejecución de los gastos y la de los ingresos durante el ejercicio se comportan de manera diferente y no siempre relacionadas. En materia de gastos, con carácter general, los mismos no se ejecutan al cien por cien. Los que trabajamos en entidades locales sabemos que ese porcentaje de ejecución de gastos siempre se ve minorado por una figura controvertida que ha supuesto un gran alivio para determinadas situaciones, como es la de las IFS, que, desde hace ya unos cuantos años, permiten «utilizar» remanente de tesorería del ejercicio anterior para llevar a cabo determinados tipos de inversiones.

Sin embargo, su tramitación y, sobre todo, el que esa tramitación comience con la liquidación del ejercicio anterior, hace que apenas se disponga de la

mitad del año para su ejecución. La normativa, previendo esa situación, permite que se materialicen en dos anualidades, lo que conlleva irremediabilmente a que la primera anualidad de esas IFS tenga una ejecución regularmente pobre, estropeando, por así decir, la ejecución global del presupuesto ordinario.

A mayor abundamiento, la tramitación de las IFS, que, como hemos dicho, es una práctica relativamente reciente en las entidades locales, no siempre se acompaña de un refuerzo de personal, lo que en muchas ocasiones nos lleva a lógicos retrasos en la ejecución de otros gastos, puesto que el personal administrativo no suele tener el don de la ubicuidad.

Todo ello, partiendo del hecho de que el remanente de tesorería no puede ser considerado, con carácter general, como fuente de financiación del presupuesto. Veremos, en este sentido, cómo afecta la reciente respuesta de la Intervención General del Estado a la consulta de COSITAL sobre el adecuado tratamiento en contabilidad nacional y su tratamiento presupuestario, de los anticipos recibidos de subvenciones procedentes de Fondos Europeos.

Asimismo, las inversiones en general suelen tener un grado de ejecución inferior al de los gastos corrientes, aunque, en este caso, depende de muchos factores (sin entrar siquiera en aspectos exógenos como la reciente crisis de suministros), como la entidad de la inversión, la adecuada calendarización de la misma o los retrasos en la tramitación administrativa de los contratos asociados, cuestión que merece un estudio independiente, puesto que es uno de los aspectos más relevantes que la Administración debería plantearse. No resulta aceptable que prácticamente la primera anualidad completa de un proyecto se dedique, en exclusiva, a superar la yincana de la tramitación administrativa para lograr aprobarlo y comenzar con su ejecución desde cero.

En materia de ingresos creo que es precisa alguna apreciación o incluir un elemento más. En la ejecución de los ingresos también influye su mera presupuestación (al margen de los cambios que se producen durante el ejercicio o el momento del ciclo en el que nos encontremos). La presupuestación en términos de caja, como se ha realizado en el Ayuntamiento de Madrid durante un tiempo, si bien se incluía como una medida de prudencia derivada del plan de ajuste en el que estuvo inmersa la corporación durante años pasados, implica con carácter general un reconocimiento de derechos muy superior a la previsión inicial.

Esta medida supone agravar la visión que sostiene que los ingresos están sobredimensionados en esta administración, e incita la idea de que se está cobrando de más. Por ello, como el resto de Administraciones, Madrid optó por volver a presupuestar sus ingresos en términos de derechos reconocidos, que expresan más fielmente la situación de los ingresos en un ejercicio.

Luego están otras actuaciones que tienen que ver con la infradotación voluntaria de los ingresos o el uso subrepticio del principio de caja para intentar demostrar en ejecución que los gastos podrían incrementarse mucho más de lo que lo hacen, tratando así de justificar la maldad intrínseca de fórmulas como la regla de gasto, que si bien sería un avance adaptarlas a las mejores prácticas europeas, se han mostrado como un elemento eficaz anticíclico.

Considero que esta reflexión merece algo más de desarrollo. Es posible que una administración tenga un nivel de gastos que pueda incrementar cada año hasta el límite que establezca la regla de gasto, puesto que tiene ingresos suficientes para ello. Como esa entidad no tiene previsto reducir los ingresos vía minoración de impuestos, presupuestará los ingresos necesarios para cubrir los gastos que puede atender por regla de gasto, sin destinar, de este modo, partidas para la reducción de la deuda (a lo que se estaría obligado por la normativa vigente) o sin quedar de manifiesto que es posible una reducción (aun puntual o transitoria) de los impuestos. Así, la manifestación del superávit solo se mostrará en la liquidación del ejercicio, en un momento muy posterior.

Si la regla de gasto ha sido el límite para esta administración, la ejecución de ingresos puede ser muy superior en el momento de la liquidación, que únicamente servirá para aumentar exponencialmente un remanente de tesorería que no se podrá utilizar de forma fácil ni adecuada para las necesidades de los ciudadanos.

Este fue el comportamiento de Madrid entre 2015 y 2019, lo que le llevó a tener (junto con dos elementos destacables: una ejecución de gastos cuando menos discutible y una situación económica de ciclo bastante estable) unos valores anómalos de superávit presupuestario y de remanente de tesorería, a los que se les dio poca utilidad práctica.

Incluir esta medida si se está sumido en un Plan de Ajuste de reducción de deuda tiene todo el sentido (puesto que se está garantizando un importe para la reducción de la deuda), pero, en condiciones normales, se considera más adecuada una presupuestación en términos de derechos reconocidos, como indica la normativa presupuestaria y materializa la práctica del común de las administraciones públicas.

Y es que presupuestar con demasiada prudencia tiene también sus puntos negativos. No solo me refiero a la pérdida de oportunidades de abordar gastos que están esperando a tener cobertura presupuestaria, sino desventajas intrínsecas en la esfera de los mismos ingresos. El ejemplo más reciente se hace palpable en la evolución de los tipos de interés en los últimos años. Tuvieran la intención que tuvieran y hayan tenido el éxito que hayan tenido, lo cierto es que, por primera vez en esta legislatura, las administraciones han presupuestado cantidades para hacer frente a los intereses negativos que las

entidades financieras y les repercuten a las mismas como consecuencia de los remanentes de tesorería que se han guardado hasta ahora.

En este punto, y partiendo de la base de que una administración no es especuladora por concepto, me atrevo solo a apuntar la estrategia que ya han adoptado otros países, no tan lejanos en muchos casos (Noruega es el más evidente), en el que, con esos remanentes y ante las dificultades para aplicarlo al presupuesto de gastos, han sabido invertir en diversas vías (como la compra de productos de inversión verdes, por ejemplo), que están y estarán retornando un dividendo que las generaciones futuras agradecerán cuando se vuelva necesario. ¿Cuántos padres no han abierto cuentas corrientes a sus hijos para cuando sean mayores de edad o pasen por dificultades, si en el momento de la infancia ese dinero no era necesario para cubrir las necesidades básicas familiares? Pero, como digo, se trata de un tema espinoso que solo apunto para incentivar la curiosidad del lector.

Por último, también es necesaria una visión 360 ingresos—gastos por otras razones. Tienen que ver con que con los gastos hay que tener más cuidado aún que con los ingresos cuando se es laxo con su control. Si las medidas de ingresos que se toman durante un ejercicio pueden revertirse con parecida facilidad a la que se instauran (teniendo solo en contra la resistencia social de la población beneficiada por las medidas adoptadas), con los gastos ese efecto se multiplica y la resistencia de la población es, si cabe, mayor por un doble motivo:

El primero, las bajadas de impuestos se observan fundamentalmente en números (aunque sean los de una cuenta corriente), pero los aumentos de gastos se observan además en nuevas infraestructuras, nuevos servicios no prestados anteriormente, que se hacen más evidentes cuando se tratan de revertir. De ahí que cobren más relevancia las políticas de reducción del gasto superfluo o burocrático, así como extremar las medidas para garantizar la eficacia y eficiencia del gasto público.

El segundo, que es fundamental, el aumento de gastos se instrumenta a través de contratos administrativos en la inmensa mayoría de los casos, que rara vez son anuales (para amortizar lo costoso de su tramitación administrativa), y que suponen un gasto consolidado para varias anualidades, aumentando la rigidez del gasto administrativo, uno de los grandes problemas de la hacienda pública en la actualidad que merecería un capítulo propio.

En muchas ocasiones, desistir o denunciar un contrato se vuelve más antieconómico que su mantenimiento.

Por tanto, cuando llevamos varios años con un nuevo servicio público fruto de esta expansión de gasto, se hace, como cualquier lector comprenderá, mucho más difícil su supresión, quizás también porque solo a la vista aparecen las

bondades de tener cubierto con garantías un servicio del que no se tenía conocimiento o evaluación del mismo.

En este punto, personalmente entiendo fundamental una cultura administrativa que dedique más esfuerzos a explicar el coste de los servicios y los resultados de las medidas que se adoptan para racionalizar el gasto público, cuando se llevan a cabo.

Cuando se trata de una inversión, el gasto asociado de mantenimiento se vuelve, no ya de difícil reversión, sino imposible, tanto por su cobertura contractual como porque la falta de mantenimiento de una inversión lleva aparejada (en un plazo no tan extendido) la pérdida de esta. De ahí que también debamos tener en cuenta estos aspectos con las nuevas inversiones y equipamientos, que no siempre se atienden. Por ejemplo, la Recomendación del Consejo de la Unión Europea de 18 de junio de 2021 por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2021 de España, publicada el pasado 30 de julio (2021/C 304/09), indica, como práctica general desde la aparición de la pandemia del COVID-19 y en contraposición con las prácticas seguidas en anteriores crisis, la apuesta decidida por la inversión pública.

Pero subyace en esas recomendaciones la visión de tratar de mantener embriadas a medio y largo plazo las cuentas públicas, con principios de sostenibilidad financiera a medio y largo plazo.

Acabamos de ver cómo, si bien con importes inferiores al gasto corriente, las inversiones a medio y largo plazo consolidan gasto futuro, no pudiendo considerarse como gastos one off.

Pero una vez apuntados los problemas, las debilidades de aquellas visiones monolíticas y atisbada la preferencia por esa solución dual, lo normal es preguntarse por los caminos adecuados para alcanzarlo. Aterrizar tanto los problemas como las posibles soluciones es siempre la mejor manera de probar su resistencia y capacidad.

⑤ ACTUACIONES DESARROLLADAS POR EL AYUNTAMIENTO DE MADRID

Así, en la práctica, ¿el Ayuntamiento de Madrid qué ha hecho y qué está haciendo?

En materia de ingresos, se está abordando una rebaja progresiva del IBI para cumplir con compromisos electorales y acuerdos de gobierno. Esa progresividad, o mejor dicho, escalonamiento en el tiempo (para no confundir el concepto de la progresividad), permite ajustar año a año en función de la situación de la corporación, amortiguando el impacto tan importante que tienen este tipo de medidas.

Por otra parte, es especialmente adecuada, en mi opinión, la política adoptada por el Ayuntamiento de Madrid, materializada por la Agencia Tributaria Madrid, de abordar rebajas selectivas de impuestos en función de determinadas variables. El COVID ha golpeado especialmente unos sectores productivos que todos tenemos en la cabeza, por lo que los esfuerzos se han centrado en tratar de impedir que esos mismos colectivos quiebren o se queden atrás de manera irremediable. Además de tener presente ese objetivo último, que hemos apuntado anteriormente, de mejorar la calidad de vida de los ciudadanos, este tipo de actuaciones tienden a ser temporales, y deberían ser en esencia temporales, para que, pasada la situación de absoluta necesidad, pueda el ingreso volver a sus cauces habituales, o bien atender a otra necesidad imprevista que surja, manteniendo nuevamente el tan ansiado equilibrio.

Si se trataran como rebajas selectivas para ciertos colectivos pero sin vigencia temporal, se verían como conquistas parciales de unos excluyentes para con otros, lo que conlleva únicamente división y ánimo de conquista de nuevos hitos para los demás colectivos, perdiendo así la misión de esa adecuada medida.

Además, se ha constituido expresamente una función en el organigrama administrativo del Ayuntamiento de Madrid que tiene que ver con funciones y tareas relacionadas con la coordinación, el análisis, seguimiento y supervisión de la gestión de ingresos no tributarios, que a veces han sido olvidados por la propia estructura presupuestaria de los ingresos municipales.

En materia de gastos también hay márgenes de mejora. En el Ayuntamiento de Madrid se ha instaurado como práctica el establecimiento de un sistema de seguimiento presupuestario del gasto (y del ingreso) público, con una estructura muy reducida de personas pero dedicada en exclusiva a esta tarea.

Este sistema elabora previsiones de cierre del ejercicio en términos de contabilidad nacional. Contempla tanto los ingresos como los gastos y los ajustes al saldo presupuestario no financiero que permiten estimar la capacidad o necesidad de financiación. Igualmente se realiza un seguimiento de la regla de gasto con la misma periodicidad mensual, a pesar de la dificultad del cálculo de todos sus componentes.

El sistema de seguimiento se alinea con el sentido de las solicitudes que muchas veces realizan organismos como la AIREF y, en general, el sistema por el que se opte debe permitir detectar las eventuales desviaciones que se puedan producir respecto de los objetivos aprobados y habilitar a los órganos competentes para adoptar o proponer las medidas necesarias para la corrección de posibles desviaciones respecto a la senda de la estabilidad.

Todo ello teniendo en consideración, como ya hemos señalado varias veces, que el control del gasto se vuelve muy difícil teniendo en cuenta la señalada demanda ciudadana de más servicios públicos, que no entiende de reglas de gasto o de equilibrios presupuestarios.

⑥ CONCLUSIONES

Y en eso está Madrid, no resulta fácil de entender, ni de conseguir, ni de comunicar, pero hay algo que resulta más importante que todo eso: los resultados.

Sobre todo en una administración local, aquella cuyos servicios son los más visibles para los ciudadanos.

Las calles limpias, bien asfaltadas o bien iluminadas, los nuevos equipamientos o la apuesta por la digitalización y la sostenibilidad medioambiental no entienden de dumping fiscales, de reglas fiscales, del Pacto de Estabilidad y Crecimiento o incluso de la eficiencia del gasto (y del ingreso), pero sin ellas no son posibles.

Para ello es fundamental adaptarse, ir cambiando para ser mejor. Decía Churchill que mejorar es cambiar, ser perfecto cambiar a menudo.

Para eso se trabaja en las cocinas de los ayuntamientos a través de las distintas Áreas o Concejalías de Hacienda, y seguiremos trabajando para lograr cumplir con ese doble equilibrio: el presupuestario en sí mismo y el equilibrio entre ingresos, gastos y servicios públicos de la mejor calidad para los ciudadanos que mejoren su calidad de vida. Un poco de fortuna no viene mal (al menos unos años sin sobresaltos tan extraordinarios como los vividos esta legislatura), porque la tarea no es menor.

BIBLIOGRAFÍA

- › Informe de evaluación y reforma del Pacto de Toledo. Boletín oficial del Congreso.
- › De la Fuente, Angel; García Díaz, Miguel Angel y Sánchez Martín, Alfonso R. Algunas reflexiones sobre el informe del Pacto de Toledo y los planes del Gobierno en materia de pensiones. 2020.
- › Boscá, José E., Doménech, Rafael y Ferri, Javier. Por qué debe preocuparnos cómo se financia el déficit de la Seguridad Social y que las cotizaciones no sean suficientes para pagar las pensiones.
- › Fernández Castro, Belén. "El equilibrio presupuestario: las restricciones sobre el déficit". *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*. Nº 30. 2004.
- › Romero Jordán, Desiderio y Sanz-Sanz, José Félix. "El equilibrio presupuestario en España en el horizonte de 2022: ¿de dónde venimos?, ¿hacia dónde vamos?". Cuadernos de información económica. Pág. 35-44. Septiembre-octubre 2022.
- › Páramo, J. M. (2001). *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: la ley de estabilidad presupuestaria en perspectiva*. Estudios de Hacienda Pública. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.
- › Airef. *Informe de cumplimiento esperado de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública y regla de gasto 2019*. Informe 33/19.
- › Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2019 de España.
- › Fondo Monetario Internacional, FMI (2019). *World Economic Outlook*, julio.
- › Funcas (2019). Torres, Raymond y Fernández, María Jesús. «Previsiones económicas para España 2019-2021». *Cuadernos de información económica*, núm. 270, mayo 2019, págs. 59 a 67.
- › Actualización del Programa de Estabilidad 2019-2022. Mineco.

LA TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA: EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID

MARCOS GÓMEZ PUENTE
 Presidente del TEAMM
 Catedrático de Derecho Administrativo

RESUMEN

En el artículo se explica por qué los órganos económico-administrativos y la propia revisión económico-administrativa, a través de los que se materializa la tutela administrativa de los intereses públicos y privados que entran en conflicto por una actuación administrativa tributaria o recaudatoria y se ejerce el derecho de recurso administrativo, encuentran justificación institucional en el fundamental derecho a una buena administración, derecho que se halla implícitamente reconocido en el ordenamiento constitucional español. Se da cuenta de la creación de los órganos económico-administrativos municipales, particularmente del de Madrid. Y también se reflexiona acerca de la participación de dichos órganos en el origen y funcionamiento del sistema de justicia administrativa, aportando ideas al debate sobre la oportunidad de organizar una nueva jurisdicción fiscal.

Palabras clave: Derechos fundamentales: buena administración, tutela administrativa efectiva, derecho de recurso, revisión de tributos locales, órganos económico-administrativos municipales, procedimiento económico-administrativo municipal, madrid, jurisdicción fiscal.

ABSTRACT

The article explains why the administrative tax courts and the tax review administrative procedure itself, through which the right to administrative appeal is exercised and public and private interests are protected after coming into conflict due to a tax or collection administrative action, find institutional legitimacy in the fundamental right to a good administration. A right that is implicitly recognized in the Spanish constitutional system. It also gives account of the creation of the municipal administrative tax courts, particularly that of Madrid. And it also reflects on the participation of these courts in the origin and operation of the administrative justice aystem, contributing ideas to the debate on the opportunity to organize a new tax jurisdictional order.

Keywords: Fundamental rights: good administration, effective administrative protection, right to appeal, legal review of local taxes, municipal administrative tax courts, municipal tax review administrative procedures. madrid, tax jurisdictional order.

1	INTRODUCCIÓN		73
2	BUENA ADMINISTRACIÓN Y TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA	→ 2.1 El derecho la buena administración → 2.2 El derecho a la tutela administrativa efectiva → 2.3 La tutela administrativa efectiva y los órganos económico-administrativos	75
3	LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA MUNICIPAL	→ 3.1 La extensión de la revisión económico-administrativa al ámbito municipal: municipios de gran población → 3.2 Municipios de gran población sin órgano económico-administrativo → 3.3 El Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid	83
4	SOBRE LA OPORTUNIDAD DE UNA JURISDICCIÓN FISCAL	→ 4.1 El origen de lo económico-administrativo → 4.2 Reflexiones en torno a la oportunidad de un nuevo orden jurisdiccional de lo económico-administrativo	90
	BIBLIOGRAFÍA		101

① INTRODUCCIÓN

A poco de cumplirse un siglo de la creación de los primeros tribunales económico-administrativos (algo más antañona es la revisión económico-administrativa que los precedió, como se contará más adelante) y casi veinte años de la creación del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, ve la luz esta nueva revista técnica especializada en tributación local, para la que se me pide hacer una reflexión sobre el valor y la significación jurídica de este cauce de revisión de la legalidad de la actuación administrativa.

La reintroducción de la vía económico-administrativa en el ámbito local (no para todos los municipios) con una organización propia (hasta 1985 eran los tribunales económico-administrativos del Estado los que resolvían las reclamaciones sobre la aplicación de los tributos locales) no está exenta de detractores. Difiere innecesariamente en el tiempo, se critica, el acceso a la tutela judicial, efecto agravado por la duración del procedimiento económico-administrativo; sus estructuras y servicios suponen costes que bien podrían dedicarse a reforzar la planta judicial creando nuevos juzgados de lo contencioso-administrativo o a reducir el gasto público; no reducen significativamente la litigiosidad judicial, ni alivian realmente la carga de trabajo de los órganos jurisdiccionales; apenas desarrollan la función consultiva o carece de trascendencia efectiva la que realizan; carece de la debida objetividad e independencia porque los órganos económico-administrativos están insertos en la misma organización administrativa cuya actuación revisan; y los órganos económico-administrativos son, por ello mismo, prescindibles.

Son críticas que no comparto, como se verá a lo largo de este trabajo. Por imperfecta que sea —y seguramente la actual regulación y funcionamiento de estos órganos puede mejorarse— la existencia de esta vía especializada de impugnación —el procedimiento económico-administrativo— viene a hacer efectivo el derecho a la buena administración, derecho ya considerado fundamental, de cuyo contenido viene aceptándose que forman parte, en ordenamientos como el nuestro en que las decisiones de la Administración están investidas de ejecutividad, el derecho a la tutela administrativa y, por tanto, el derecho al recurso administrativo, trámite gratuito que puede evitar la judicialización de los conflictos, siempre más compleja y costosa. Y, de otro lado, ya desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, porque la efectividad de esa tutela administrativa previa, la intervención de los órganos económico-administrativos, si actúan bajo los criterios de especialización e independencia técnica legalmente prescritos, tiene forzosamente que venir a facilitar la actuación de los órganos judiciales, a allanar su labor jurisdiccional, delimitando más precisamente el objeto de la contienda y los términos del debate. Sobre todo, si se tiene en cuenta que, en el nivel inferior de la planta judicial, los magistrados que integran el orden contencioso-administrativo

no siempre cuentan con la especialización necesaria, pues para ingresar en la carrera se les exige una limitada formación en materia tributaria y recaudatoria, que se ven obligados a ampliar en el curso del propio ejercicio de la función jurisdiccional, con las dificultades y tiempo que esto supone y el riesgo que entraña. De ahí, precisamente, que se haya abogado también por la creación de una nueva jurisdicción fiscal. Asunto sobre el que me detendré en las páginas finales de este artículo.

② BUENA ADMINISTRACIÓN Y TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA

2.1 El derecho a la buena administración

Por la propia consolidación y expansión del Estado social de Derecho —en el que la Administración, como *longa manus* del Poder Legislativo, está llamada a servir con objetividad los intereses generales y, como el resto de los poderes públicos, a promover las condiciones y remover los obstáculos para la igualdad y la libertad y derechos de los ciudadanos—, la de nuestros días es una sociedad profundamente «administrativizada»; una sociedad en la que la calidad y las condiciones de vida de los individuos dependen en buena medida de la actuación de una Administración que, omnipresente, regula y supervisa, controla o interviene, con medidas de variado tipo, en prácticamente todas las relaciones y actividades humanas.

Por eso no es de extrañar, a la vista de esa marcada dependencia individual de la actuación administrativa, que haya ido ganando respaldo social y político la idea de que entre el conjunto de derechos que se consideran inherentes a la dignidad de la persona e imprescindibles para el libre desarrollo de la personalidad —los convencionalmente denominados derechos humanos— ha de incluirse también el derecho a una buena administración.

Un derecho que, desde el punto de vista iusfilosófico y político, puede relacionarse con el deber de buen gobierno, idea o concepto, con implicaciones morales y formulaciones diversas, bajo la que tradicionalmente se ha expresado la preocupación y el debate sobre el origen y la funcionalidad del poder político y sus límites. Pero esta noción de buen gobierno, sin despreciar el valor de su significación general, no resulta apropiada o, si se prefiere, resulta insuficiente, para concretar, jurídicamente, el concepto de buena (o mala) administración. Es insuficiente porque se trata de una noción esencialmente moral o política y porque se refiere al Estado en su conjunto, como forma institucionalizada de organización política de una comunidad, sin diferenciar sus poderes internos, ni extraer ninguna consecuencia jurídica en lo que a la Administración pública se refiere. Un propósito para el que sí resulta útil, en cambio, el reconocimiento del derecho a la buena administración, derecho con el que en buena medida reciben traducción jurídica los valores que trascienden a la noción de buen gobierno, pero con específica referencia a la Administración, a su posición instrumental o servicial en el entramado constitucional y al correcto desempeño de las funciones que tiene legalmente atribuidas.

Y para perfilar el contenido de ese derecho cabe razonablemente apoyarse, en una primera aproximación, en la noción de mala administración, con la que podría razonablemente hacerse una primera delimitación, negativa, del derecho, que vendría así a excluir cualquier clase de actuación administrativa que pudiera encontrar acogida bajo dicha noción.

Pues bien, en el uso ordinario del lenguaje mala administración es la que no gestiona los intereses encomendados con la diligencia y eficacia exigibles en términos de una razonabilidad media o según la medida normal resultante de la experiencia. Es mala, o al menos no es óptima, la administración que no obtiene el máximo rendimiento de los recursos disponibles para la obtención de unos objetivos o satisfacción de unos intereses. Esta solución, de planteamientos netamente económicos o técnico-administrativos, más propios de la Ciencia de la Administración que del Derecho Administrativo, aunque simple y poco significativa desde el punto de vista jurídico, puede perfectamente servir de punto de partida para acercarnos a la dimensión jurídico-administrativa del concepto de mala administración y, por tanto, a contrario del contenido del derecho a una buena administración.

Es sabido que por imperativo constitucional la Administración está llamada a servir con objetividad los intereses generales de acuerdo con las previsiones legales. Esto es, la ley encomienda a la Administración la realización de una serie de objetivos, pone a su disposición una serie de recursos jurídicos y materiales para alcanzarlos y señala una serie de reglas por los que debe regirse la actividad administrativa, porque no quiere desentenderse del modo en que se lleva a cabo.

Y ésta es la perspectiva formal desde la que debe evaluarse la eficacia de la actividad administrativa. Porque la buena o mala administración no viene considerada en términos absolutos por la relación objetivos-medios-resultados, sino por otra más compleja del modo objetivos-medios-modos-resultados en la que la normativa legal resulta decisiva. En la lógica del Estado social de Derecho no vale un resultado a cualquier precio. En una buena administración pública, en sentido material u objetivo, la eficacia en la consecución del interés público definido por la ley (o por la Administración, de acuerdo con ella) debe cohonestarse con el respeto de los intereses particulares eventualmente afectados y objeto de protección (a veces insuficientemente y no por falta de voluntad), o sacrificio, en los términos legalmente previstos, pero presente por medio de un sistema de garantías que permite evaluar si la Administración resuelve correctamente el conflicto de intereses.

Precisamente por eso, porque debajo de la actuación de la Administración hay siempre latente un conflicto de intereses que debe resolverse con los parámetros de la legalidad, en toda actuación administrativa se descubre una labor de composición y protección de intereses (o puede echarse en falta, en caso de inactividad), una función tuitiva, por la que resulta posible y apropiado

identificar el derecho a una buena administración con el derecho a la tutela administrativa efectiva de los referidos intereses (públicos y privados).

Ciertamente, por el evidente paralelismo que puede trazarse entre la autoridad y el proceso judicial y la autoridad y el procedimiento administrativo, la apelación al derecho a la tutela administrativa efectiva inevitablemente evoca el propio derecho a la tutela judicial efectiva y, por ello, parece referida solo al plano de la actividad formalizada, esto es, de la actuación administrativa enmarcada en el seno de un procedimiento administrativo. Identificación que resulta aún más comprensible, desde la perspectiva del proceso contencioso-administrativo, por la propia naturaleza revisora de este orden jurisdiccional y la necesidad de agotar la vía administrativa para demandar la tutela judicial, supeditada por tanto al previo desarrollo de un procedimiento administrativo (suplido, en caso de inactividad administrativa, por el efecto del silencio administrativo); esto es, a la dispensación de la efectiva tutela administrativa exigida por el legislador. Pero el derecho a la buena administración, conforme a lo expuesto, no se agota en el plano puramente procedimental, sino que tiene un contenido más amplio, que comprende el derecho a la tutela administrativa efectiva, si se opta por restringir el alcance y significado de este derecho al ámbito de la actividad administrativa formalizada.

En todo caso, el propósito de estas páginas no es el de ahondar en el contenido del derecho a la buena administración que, como derecho fundamental de nuevo cuño, aun partiendo de un núcleo o contenido esencial mínimo, puede recibir distinta formulación en cada realidad jurídica nacional. Y que, por otro lado, no refiere un elenco cerrado de conductas administrativas exigibles o reprobables, pues no tiene un contenido determinado y definitivo, sino de carácter principal o referencial, quedando por ello mismo abierto, como los principios generales del Derecho, a la propia realidad o circunstancias del caso concreto en que pueda ser invocado y aceptado.

De hecho, el reconocimiento mismo de este derecho se ha hecho a partir de lo dispuesto en normas constitucionales y legales y de principios generales del Derecho, relativos a la posición institucional de la Administración, su organización y su régimen jurídico, con los que, auxiliados por la labor interpretativa de la Jurisprudencia, se sigue perfilando su contenido. Ninguna duda cabe de que los valores a los que responde el derecho a la buena administración están ínsitos en nuestro ordenamiento, tanto por la misión constitucional que la Administración está llamada a realizar (artículos 9, 31.2, 103.1 y 106.2 de la Constitución, por ejemplo), como por la proyección de los valores y preceptos constitucionales en la legislación administrativa posterior.

Ese previo bagaje institucional y normativo —y, por ello mismo, también cultural— hizo posible que el derecho a la buena administración, que no fue expresamente proclamado ni en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, ni el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966

(salvo por una velada referencia de su artículo 2 al derecho a la tutela administrativa efectiva), quedase finalmente incluido en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (que los Presidentes del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión firmaron y proclamaron el 7 de diciembre de 2000, con ocasión del Consejo Europeo de Niza) y que tiene, desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1 de diciembre de 2009, «el mismo valor jurídico que los Tratados» (artículo 6.1, pfo. 1º, del Tratado de la Unión Europea). Quedó formulado así (artículo 41):

«1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

- a. El derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente;
- b. el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial;
- c. la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua».

Una formulación abierta, como ha recordado el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 29 de Junio de 2015, T–217/11, *Claire Staelen c. el Defensor del Pueblo de la Unión Europea* [EU:T:2015:238]), porque la expresión «en particular» que se emplea indica que el derecho a una buena administración no se limita o agota en las tres garantías citadas.

Y luego fueron varios los Estatutos de Autonomía que, con ocasión de reforma, incorporaron expresamente el derecho a una buena administración entre sus disposiciones (Castilla y León —art. 12—, Andalucía —art. 31—, Cataluña —art. 30—, Islas Baleares —art. 14—, Comunidad Valenciana —art. 9—), reflejado asimismo en la legislación administrativa posterior (en el elenco de

principios que enuncia el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; o en los derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones, que enuncia el artículo 13 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común, y demás preceptos que concretan las garantías que ofrece el procedimiento administrativo, sin necesidad de añadir otros ejemplos de la legislación especial).

La regulación comunitaria, por otra parte, ha dejado también sentir su impronta al otro lado del mar, por la influencia española probablemente, en la Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en relación con la Administración Pública, aprobada el 10 de octubre de 2013 por el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (un organismo público internacional, de carácter intergubernamental, que se constituyó en el año 1972 bajo la iniciativa de los gobiernos de México, Perú y Venezuela con el respaldo de Asamblea General de las Naciones Unidas —Resolución 2845 – XXVI— con la idea de establecer una entidad regional que impulsara la modernización de las Administraciones públicas nacionales, en el entendimiento de su estratégico papel para el desarrollo económico y social de los países), en cumplimiento del mandato recibido por la XV Conferencia Iberoamericana de Ministras y Ministros de Administración Pública y Reforma del Estado celebrada en Ciudad de Panamá los días 27 y 28 de junio de 2013. Esta Carta detalla en su Capítulo III el contenido del derecho fundamental a la buena administración pública y a sus derechos derivados —los puntos 25 a 46, con especial detenimiento en la dimensión jurídico—formal o procedimental a la que se aludió antes, esto es, a la perspectiva de la tutela administrativa efectiva—, pero toda ella gira, en realidad, en torno a la idea de buena administración como «obligación inherente a los Poderes Públicos en cuya virtud el quehacer público debe promover los derechos fundamentales de las personas fomentando la dignidad humana de forma que las actuaciones administrativas armonicen criterios de objetividad, imparcialidad, justicia y equidad, y sean prestadas en plazo razonable».

2.2 El derecho a la tutela administrativa efectiva

Como se ha dicho antes, el derecho a la buena administración trasciende el plano del procedimiento administrativo propiamente dicho, como lo evidencia el dato de que se considere inherente al mismo el derecho a la reparación de los daños ocasionados como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos; a la universalidad y accesibilidad de los servicios públicos; al uso de distintas lenguas en el disfrute de los servicios públicos; a la transparencia de la actividad de las Administraciones públicas; a la intervención profesional, objetiva e imparcial de los empleados públicos, asequibilidad y calidad de los servicios públicos; a ser asistidos y tratados con amabilidad y cortesía en el despacho de los asuntos; a depositar legítimamente la

confianza en la actuación administrativa; a la observancia de los principios de buena fe y seguridad jurídica; etc.

Pero hay un conjunto de derechos inherentes al de buena administración que están íntimamente ligados al desarrollo del procedimiento administrativo y al cumplimiento de los fines que éste está llamado a cumplir, que no es otro que el de servir como cauce de interlocución y participación para tratar de asegurar la legalidad y el acierto de las decisiones administrativas, de las declaraciones y actos con los que se componen y tutelan los intereses públicos y privados en conflicto, como se indicó anteriormente. Y es tal la confianza que el legislador pone en la función que el procedimiento está llamado a realizar, que presume la validez y reconoce la eficacia de las resoluciones recaídas en los procedimientos invistiéndoles del privilegio de la ejecutividad.

Son estos derechos, relacionados con el desarrollo del procedimiento administrativo, los que comúnmente se identifican como integrantes del derecho a la tutela administrativa efectiva que, como se ha dicho, no es más que una dimensión o proyección específica del derecho a la buena administración. El derecho a que el procedimiento se desarrolle conforme a sus propias normas, a que las actuaciones y trámites cumplan los fines legalmente pretendidos y se sustancien ante los órganos competentes en plazo razonable y a que se garanticen los derechos de representación, defensa y contradicción de los interesados.

No es este lugar para dar cuenta de toda la Jurisprudencia sentada en la última década acerca del contenido y alcance o efectos del derecho a la tutela administrativa efectiva, al que sin ninguna dificultad pueden vincularse el deber de la Administración de dictar resolución si no en plazo, sí al menos en un plazo razonable y no desproporcionado (SSTS de 4 de noviembre de 2021 [ES:TS:2021:4117] y 14 de febrero de 2023 [ES:TS:2023:417]); de motivar los actos administrativos (SSTS de 14 de mayo de 2013 [ES:TS:2013:2340] y 15 de diciembre de 2014 [ES:TS:2014:5768]); o de desplegar la diligencia razonablemente exigible en la práctica de las notificaciones presenciales antes de utilizar la notificación edictal (STS de 29 de septiembre de 2011 [ES:TS:2012:5623], aunque apela a la buena fe y no a la buena administración propiamente dicha) y de mantener el modo de notificación elegido sin cambiarlo sorpresivamente y sin causa justificada (STS de 21 de diciembre de 2022 [ES:TS:2022:4952]); o de llamar al procedimiento a los sujetos interesados en el mismo, sean particulares u otras Administraciones (SSTS de 22 de septiembre y 29 de octubre de 2020 [ES:TS:2020:3060 y ES:TS:2020:3734]); o de realizar de oficio determinadas comprobaciones para regularizar la situación tributaria de un sujeto pasivo (STS de 17 de Junio de 2017 [ES:TS:2017:1503]; o de proceder a la regularización de las autoliquidaciones en su integridad, tanto en lo que perjudique como en lo que beneficie al sujeto pasivo (SSTS de 15 de octubre de 2020 [ES:TS:2020:3264], 17 de diciembre de 2020 [ES:TS:2020:4336 y ES:TS:2020:4334] y 25 de febrero de 2021 [ES:TS:2021:0910]); o de coordinarse con las demás Administraciones intervinientes (STS de 20 de diciembre

de 2022 [ES:TS:2022:4924]); o de exigir el pago por la vía de apremio de una liquidación sin haber antes resuelto el recurso de reposición interpuesto contra ella (STS de 28 de mayo de 2020 [ES:TS:2020:1421]); o de soportar las consecuencias formales de sus propios incumplimientos o inactividad, sin que pueda oponer la falta de agotamiento de la vía administrativa, en la instancia económico-administrativa, cuando se ha interpuesto ya recurso contencioso-administrativo contra la desestimación silente de una solicitud (STS de 7 de marzo de 2023 [ES:TS:2023:799]; o de ejecutar en un plazo razonable las resoluciones de los órganos económico-administrativos, impidiendo que utilice la tardanza en su propio provecho al computar plazos (entre otras muchas, STS de 5 de mayo de 2017 [ES:TS:2017:0449], 19 de noviembre de 2020 [ES:TS:2020], 21 de junio de 2021 [ES:TS:2021:2566] o 27 de septiembre de 2022 [ES:TS:2022:3416]) o al exigir intereses de demora (SSTS de 3 de noviembre de 2009 [ES:TS:2009:8603] y 28 de junio de 2010 [ES:TS:2010:4969]); o de abstenerse de aplicar el criterio de reincidencia al sancionar una infracción tributaria en tanto no pueda considerarse desestimada por silencio administrativo la reclamación interpuesta contra una sanción tributaria anterior (STS de 4 de octubre de 2022 [ES:TS:2022:3558]), por poner solo algunos ejemplos de esta paulatina construcción o delimitación del alcance del derecho que nos ocupa y de la obligación de proporcionar una tutela administrativa efectiva.

En suma, sintetizando la doctrina del Tribunal Supremo, reiterada en muchos de los referidos pronunciamientos

«Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva».

2.3 La tutela administrativa efectiva y los órganos económico-administrativos

Sometida la legalidad de la actuación al control de los Tribunales (artículo 106.1 CE) y reconocido el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), puede considerarse también incluido en el derecho a la buena administración, para sortear los inconvenientes y costes implícitos del proceso judicial y la propia sobrecarga de los órganos jurisdiccionales, el derecho al recurso administrativo previo.

Un derecho de recurso, por el que debe proporcionarse también una tutela administrativa efectiva, que cuenta con larga tradición en nuestra práctica jurídica, incluso antes de que se proclamara formalmente el derecho a la buena

administración, porque el fundamento mismo de los recursos administrativos está en el principio de separación de poderes (juzgar a la Administración es también administrar y, por tanto, la Administración se enjuicia a sí misma a través de la vía de recurso), como el del propio recurso contencioso-administrativo. Y con la progresiva separación y judicialización de este último cauce de recurso, subsisten los demás (el recurso de alzada, la reclamación económico-administrativa, el recurso de reposición), inicialmente sólo por el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y la necesidad de agotar la vía administrativa (privilegio administrativo aquí conectado a la ejecutividad y autotutela administrativa, pero previsto también en el orden civil y social, cuando para demandar a la Administración era también necesario, antes, interponer las ya desaparecidas reclamaciones previas a la vía civil o laboral); y, más tarde (cuando el recurso de reposición es meramente potestativo) ya solo como remedo del acto de conciliación previa a la vía judicial civil (o a la vía económico-administrativa municipal).

Por ello mismo, el derecho al recurso administrativo, a la reconsideración o revisión de la legalidad (y de la oportunidad) de la actuación administrativa por la propia Administración, es una constante de la legislación administrativa y se halla ínsito en el derecho a la buena administración. Pero la efectividad de dicho derecho, que cumpla realmente con la finalidad legal a la que obedece, la tutela en Derecho de los intereses públicos y privados involucrados en la actuación administrativa, depende lógicamente de la capacidad material, competencia técnica, objetividad e imparcialidad del órgano llamado a resolver el recurso. Y de ahí también la necesidad y la importancia de contar con unos órganos económico-administrativos suficientemente dotados, altamente especializados y funcionalmente independientes de los órganos gestores o recaudadores.

Dicho lo anterior no es difícil concluir que la falta de creación de los órganos económico-administrativos municipales, cuando su existencia constituye una obligación legal —caso prototípico de inactividad reglamentaria u organizativa— puede constituir otro ejemplo de quebrantamiento del derecho a la tutela administrativa efectiva y, por extensión, del derecho a la buena administración. Pues no puede haber tal tutela cuando el legislador desea que sea un órgano diferente, de carácter revisor y especializado, no el propio órgano gestor o recaudador, quien, volviendo en sede administrativa sobre la actuación tributaria o recaudatoria se pronuncie sobre su legalidad y ponga fin a la vía administrativa, si dicho órgano no existe. Asunto sobre el que el Tribunal Supremo deberá pronunciarse en casación, como enseguida se contará.

③ LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA MUNICIPAL

3.1 La extensión de la revisión económico-administrativa al ámbito municipal: municipios de gran población

La introducción de la revisión económico-administrativa en el ámbito de la tributación y recaudación municipal fue ordenada, solo para algunos municipios, por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local (en adelante, LMMGL), que modificó parcialmente la Ley 7/1985, de 2 de Junio, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LRBRL).

Uno de los objetivos de la referida ley era el de romper la uniformidad del régimen local preexistente, pues la estructura político-administrativa y organizativa prevista en la LRBRL para todos los municipios (de la que podían solo parcialmente apartarse los municipios de Barcelona y Madrid, ya previamente dotados de sus respectivos regímenes especiales [en el caso de Madrid, Decreto 1674/1963, de 11 de julio] contemplado en la legislación de régimen local preconstitucional, o los gobernados por Concejo Abierto, régimen específicamente regulado en la propia LRBRL) se consideraba inadecuada para atender las necesidades específicas y más complejas de los municipios de mayor población, presumiblemente también dotados de mayor capacidad organizativa y solvencia técnica y económica para gestionar con autonomía sus intereses. Y con ese propósito, tras el análisis y deliberación en la Comisión de Entidades Locales del Senado de un prolijo Informe sobre las Grandes Ciudades (2001), se decidió dotar a los municipios de gran población (expresión con el alcance que luego se especificará) de un nuevo régimen orgánico y funcional en el que se incluiría, según explica la Exposición de Motivos de la LMMGL

«un órgano especializado para el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local, cuya composición y funcionamiento pretenden garantizar la competencia técnica, la celeridad y la independencia tan patentemente requeridas por los ciudadanos en este ámbito. Este órgano puede constituir un importante instrumento para abaratar y agilizar la defensa de los derechos de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el tributario, así como para reducir la conflictividad en vía contencioso-administrativa, con el consiguiente alivio de la carga de trabajo a que se ven sometidos los órganos de esta jurisdicción».

Esos municipios son los indicados, ahora, en el artículo 121 LRBRL: a saber, (i) aquellos cuya población supere los 250.000 habitantes; (ii) aquellos que sean capitales de provincia y cuya población supere los 175.000 habitantes; (iii) aquellos que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas, cualquiera que sea su población; y (iv) los que superen los 75.000 habitantes, siempre que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales. Pero en estos dos últimos casos la sujeción a este régimen de organización especial debe ser aprobada por el parlamento autonómico correspondiente a iniciativa de los propios Ayuntamientos.

Pues bien, según lo dispuesto en el artículo 137 de la así modificada LRBRL, en el entramado organizativo de los referidos municipios debía necesariamente existir el referido órgano especializado para (i) conocer y resolver las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal; (ii) dictaminar los proyectos de ordenanzas fiscales; y (iii) elaborar estudios y propuestas en esta materia caso de ser requerido por los órganos municipales competentes. Un órgano cuyas resoluciones pondrían fin a la vía administrativa y contra las que, por ello mismo, sólo cabría interponer recurso contencioso-administrativo (aunque antes de la interposición de la reclamación podría interponerse también, potestativamente, el recurso de reposición regulado en el artículo 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales —recurso preceptivo en todos los demás casos—). Y que debería estar constituido por un número impar de miembros, con un mínimo de tres, designados por el Pleno, de entre personas de reconocida competencia técnica, con el voto favorable de la mayoría absoluta de sus miembros y con una relativa inamovilidad (porque se enuncian causas determinadas de cese). Requisitos que conectan con los criterios de independencia técnica y celeridad que deben guiar su funcionamiento, junto con el de gratuidad (que realmente no depende, como los otros, del número o composición de miembros del órgano colegiado, sino de la dotación de medios materiales y humanos de que disponga).

Así, los Ayuntamientos debían aprobar el correspondiente reglamento determinando la composición, las competencias, la organización y el funcionamiento, así como el procedimiento de las reclamaciones, de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley General Tributaria y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano.

3.2 Municipios de gran población sin órgano económico-administrativo

Aunque la LMMGL entró en vigor el 1 de enero de 2004 y su Disposición transitoria primera concedió a los municipios de gran población un plazo de seis meses, desde su entrada en vigor, para aprobar las normas orgánicas necesarias para adaptar su organización a las nuevas previsiones de la LRBRL, no todos los municipios afectados procedieron inmediatamente a regular y poner en funcionamiento los órganos económico-administrativos previstos en su artículo 137. Algunos lo hicieron tempranamente —como fue el caso de Madrid, que comenzó a funcionar en el último trimestre de 2004— y otros tardaron más (aprobando el correspondiente reglamento orgánico, pero sin llegar a constituir el órgano), incrementándose el número de órganos paulatinamente. Órganos, con denominaciones diversas, entre los que fue tejiéndose una red mutua de colaboración que tiene periódico exponente en los encuentros nacionales de órganos económico-administrativos locales que se celebra anualmente. Pero al finalizar 2021 eran todavía casi treinta los municipios considerados de gran población que no había creado el suyo. Situación que vendría a ser parcialmente corregida a raíz de algunos pronunciamientos jurisdiccionales que, reprobando su inactividad, alertaron a algunos Municipios y les condujeron a poner tardíamente en funcionamiento nuevos órganos económico-administrativos, ante la eventualidad de que pudieran declararse nulas sus actuaciones recaudatorias.

En efecto, en el contexto de la controvertida y litigiosa aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuya regulación fue declarada inconstitucional, el Juzgado de lo Contencioso—Administración núm. 2 de Alicante, en sentencia de 11 de Junio de 2018 (procedimiento abreviado 529/2017), entendió que el derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente quedaba comprometido o afectado por no haberse agotado la vía administrativa en la forma legalmente prevista y exigida para los municipios de gran población, esto es, mediante la interposición y resolución de una reclamación económico-administrativa ante el órgano técnico especializado e independiente previsto en el artículo 137 de la LRBRL. Y, siendo este el cauce legalmente establecido para agotar la vía administrativa en dichos municipios, declaró contraria a Derecho y anuló la resolución que, en vía de reposición, confirmó las liquidaciones del referido tributo, porque el Ayuntamiento no había constituido ni puesto en funcionamiento el referido órgano (cuyo reglamento orgánico, no obstante, había sido aprobado el 28 de julio de 2005).

Un pronunciamiento en el que se siente latente, aunque no se mencione expresamente, el derecho a la buena administración. De un lado, por lo que respecta a la falta de una tutela administrativa efectiva, basada en la obligada intervención de un órgano que, pudiendo depurar las disfunciones o defectos de los actos administrativos sometidos a su revisión, podría evitar

el propio litigio en sede jurisdiccional y abaratar y agilizar el ejercicio del derecho de defensa del interesado. Extremo por el que dicha tutela administrativa se conecta con el derecho a la tutela efectiva del artículo 24 de la Constitución, pues, en sede contencioso-administrativa el agotamiento de la vía administrativa es un presupuesto de procedibilidad, por el propio carácter revisor de esa jurisdicción. Y, de otro lado, porque la pasividad o dejación del Ayuntamiento en la constitución del órgano, casi 13 años después de que venciera el plazo legalmente señalado para hacerlo, dilación carente de cualquier justificación y razonabilidad, perjudicaba a los ciudadanos y beneficiaba a una Administración incumplidora, contraviniendo, pues, su propia misión institucional.

El Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Alicante quedó finalmente constituido a finales de 2018, algunos meses después de la referida sentencia.

De forma similar, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Santander, en sentencia de 23 de diciembre de 2020 (procedimiento abreviado 243/2020), declaró contraria a Derecho y anuló una resolución del Recaudador General del Ayuntamiento de Santander que declaró inadmisibile la reclamación económico-administrativa interpuesta contra otra resolución del mismo órgano que confirmó una diligencia de embargo en vía de reposición. Se explica en dicha sentencia, ante la imposibilidad de seguir el cauce de impugnación previsto en el artículo 137.3 de la LRBRL, por tener creado el referido órgano económico-administrativo que

«lo cierto es que, aunque la Administración haya alegado ausencia de indefensión y con independencia del criterio que pudiera tener ya formado sobre el fondo del asunto, lo cierto es que es una previsión legal de obligado cumplimiento y omitir el derecho al recurso al recurrente en vía administrativa es determinante de la nulidad solicitada, debiendo la Administración haber facilitado el mismo».

Recurrida en casación por el Ayuntamiento, el Tribunal Supremo ha admitido a trámite el recurso por auto de 12 de enero de 2022 (ES:TS:2022:38A), con el fin de

«Aclarar si, la falta de creación en los municipios de gran población del órgano especializado para resolver las reclamaciones económico-administrativas previsto en el artículo 137 LRBRL, determina la nulidad de los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal, al privar el Ayuntamiento al contribuyente del derecho a la resolución de su reclamación económico-administrativas por un órgano especializado antes de acudir a la vía judicial hallándose pendiente de resolución».

Y visto cuál es el alcance de la cuestión de interés casacional parece innecesario destacar la relevancia y significación económica general que puede tener la resolución de este recurso para todos los municipios carentes de órgano económico-administrativo que estén obligados a tenerlo.

3.3 El Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid

El municipio de Madrid, que contaba con una población superior a los 3 millones de habitantes en la fecha en que entró en vigor la LMMGL, quedó convertido ex lege en municipio de gran población el día 1 de enero de 2004 y obligado, por tanto, a adecuar su organización a lo dispuesto en ella y a regular y constituir su órgano económico-administrativo.

Con ese fin se encargó al profesor Zornoza Pérez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid, un informe relativo a la composición, competencias, organización, funcionamiento y procedimiento a emplear por el órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas del Ayuntamiento de Madrid (emitido el 7 de mayo de 2004) y se elaboró y elevó al Pleno el correspondiente proyecto de reglamento orgánico que recibió aprobación inicial el 31 de mayo de 2004, siendo posteriormente sometido a información pública (Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid –BOCM– núm. 132, de 4 de junio de 2004), mientras se llevaban a cabo, en paralelo, las actuaciones necesarias para dotarlo de personal y medios. Y analizadas las alegaciones presentadas, el reglamento orgánico recibió aprobación definitiva el 23 de julio de 2004 (BOCM núm. 194, de 16 de agosto de 2004), quedando así creado el Tribunal Económico-administrativo Municipal de Madrid. Ese mismo mes se interpuso la primera reclamación económico-administrativa, a la que siguieron otras 194 hasta finalizar el año 2004 (de las que se resolvieron ya 14 en ese mismo ejercicio, pues en octubre el Tribunal quedó formalmente constituido y comenzó su labor revisora una vez nombrados sus tres miembros por acuerdo del Pleno de 28 de septiembre de 2004).

Algunos meses después, dando cumplimiento también a lo dispuesto en la LRBRL (y a lo previsto en el artículo 160 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que anunció un régimen financiero especial para el municipio de Madrid, supletorio de lo dispuesto en ella), cuya Disposición adicional sexta preveía la sustitución del régimen especial aprobado en 1963 por otro actualizado, se inició el procedimiento para la elaboración del proyecto de Ley de Capitalidad y Régimen Especial de Madrid, que fue aprobado por el Consejo de Ministros el 23 de diciembre de 2005. Y que, tras su tramitación parlamentaria, dio lugar a la Ley 22/2006,

de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid (en adelante, LCREM), quedando de este modo consagrada legalmente, dentro de la organización municipal, tanto la existencia y funciones esenciales del Tribunal (previstas en LRBRL) como su propia denominación en su artículo 25.

Ciertamente, el artículo 25 de la LCREM no es fiel reproducción de lo dispuesto en el artículo 137 de la LRBRL. Aunque respeta su estructura, incorpora algunas novedades que se explican, de un lado, por la recepción de normas sobre la revisión económico-administrativa contenidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que fue aprobada con posterioridad a la reforma operada en la LRBRL por la LMMGL. Y, así, el artículo 25 de la LCREM, siguiendo el dictado de la nueva LGT, precisa qué actos son impugnables en la vía económico-administrativa local —aclarando, por lo que respecta a los ingresos de derecho público no tributarios, que la competencia revisora se circunscribe a las actuaciones de recaudación, en concordancia con lo dispuesto en la Disposición adicional undécima de la LGT—. De otro lado, ya en el plano puramente orgánico, para descartar el carácter aparentemente preceptivo de la emisión de dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales. Y, por último, para referirse al órgano económico-administrativo con arreglo a la denominación que se le dio —Tribunal— en el momento de su creación (anterior, como se ha dicho, a la elaboración de la propia LCREM).

Pero, por lo demás, el régimen de impugnación de los actos de contenido tributario o de recaudación de ingresos de derecho público no tributario en el municipio de Madrid no es, en rigor, distinto al propio de los demás municipios de gran población.

En fin, por la aprobación de la LCREM y, previamente, del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, se hizo luego necesario modificar el reglamento orgánico original, optándose por dictar un reglamento nuevo que fue aprobado por el Pleno el 20 de diciembre de 2007 (y publicado en el Boletín Oficial del Ayuntamiento de Madrid, núm. 5.788, y en el BOCAM, núm. 308, ambos de 27 de diciembre de 2007).

Este es el reglamento que sigue vigente (a la espera de su modificación para adecuarlo a las más recientes actualizaciones de la legislación tributaria) y bajo el que el Tribunal viene funcionando con un acervo acumulado, a 31 de diciembre de 2022, tras 18 años de vida, de más de 260.000 resoluciones, número que permite hacerse una idea de la dimensión que tiene la revisión económico-administrativa en el municipio de Madrid. Una media aproximada de 13.600 reclamaciones anuales por la que podría obtenerse la imagen, falsa, de que es muy elevada la litigiosidad que suscitan las actuaciones tributarias y recaudatorias del Ayuntamiento de Madrid, pero no lo es, pues se impugnan en vía económico-administrativa, de media el 0,050 por 100 de los actos

dictados por la Agencia Tributaria Madrid, como puede comprobarse a través de las memorias que anualmente publica el Tribunal, a las que cabe hacer remisión para una análisis más detallado de su organización y actividad.

④ SOBRE LA OPORTUNIDAD DE UNA JURISDICCIÓN FISCAL

4.1 El origen de lo económico-administrativo

Como la sujeción o control del Poder es un componente esencial del Estado de Derecho, este es literalmente nada si no cuenta con un auténtico sistema de justicia administrativa. Pero en los albores del constitucionalismo, por el peso del dogma de la separación de poderes y por el temor de que los tribunales ordinarios pudieran restar eficacia o paralizar la actuación del Poder Ejecutivo, prevaleció la idea de que juzgar a la Administración era también administrar. Y por este motivo el control de la Administración se residió dentro de la propia organización administrativa, inicialmente al margen del Poder Judicial. En Francia fue el Consejo de Estado quien asumió esa función jurisdiccional y en nuestro país, siguiendo ese modelo, lo hicieron a partir de 1845 los Consejos Provinciales y el Consejo Real (luego también denominado Consejo de Estado). Órganos que debían actuar «como tribunales en los asuntos administrativos» (según rezaba el artículo 8 de la Ley de 2 de Junio de 1845), aceptándose convencionalmente que en ellos tuvo su origen la jurisdicción contencioso-administrativa. Aunque en las décadas sucesivas fue objeto de continuada discusión política, con los consecuentes vaivenes normativos, la ubicación —en la organización administrativa o en la judicial— y el alcance —decisorio o meramente consultivo— de ese control contencioso-administrativo. Control encomendado, por momentos, a los tribunales ordinarios y al Tribunal Supremo o al Consejo de Estado o a tribunales u órganos mixtos (en el ámbito provincial), formados por jueces, cargos representativos y funcionarios estatales sin ninguna verdadera especialización. Una cambiante e incierta situación que se mantuvo hasta la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956, con la que puede afirmarse que el control contencioso-administrativo quedó definitivamente judicializado, conformando un orden jurisdiccional propio y especializado dentro del Poder Judicial.

Pues bien, casi en paralelo a la conformación del contencioso-administrativo desde el Ministerio de Hacienda se intentó conformar un fuero o jurisdicción propios para los asuntos de su ramo, idea luego abandonada, manteniéndose la vía gubernativa preexistente (de alzada ante el Ministro), que fue reordenada, tanto en el plano procedimental como orgánico, mediante Real Decreto de 18 de febrero de 1871. Y apenas una década después se promovió la regulación de un procedimiento administrativo especial de reclamación, sustanciado ante sus propios órganos (y con dos instancias), de previo y preceptivo seguimiento para poder acudir a la vía contencioso-administrativa; primero, por la Ley de Bases de 31 de diciembre de 1881, para cuya ejecución se dictó

en esa misma fecha el correspondiente Reglamento sobre el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas; luego por la de 24 de junio de 1885, acompañada también de su propio reglamento; y más tarde por la Ley de 19 de octubre de 1889, acompañada del Reglamento para el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas de 15 de Junio de 1890 (ya bajo la vigencia de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de septiembre de 1888, para cuya ejecución se dictó el Reglamento general comprensivo del procedimiento a que deberá ajustarse la sustanciación de los asuntos de lo contencioso-administrativo por Decreto de 29 de diciembre de 1890).

Procedimiento con el que, de un lado, se venían a diferenciar formalmente, más en el plano funcional que orgánico, la actuación puramente gestora o recaudatoria de la reconsideración o revisión de esa misma actuación, hallándose ambas confiadas a las autoridades provinciales (los delegados de hacienda y las juntas arbitrales de aduanas o administrativas) y direcciones del Ministerio de Hacienda y, por alzada, también a estas o al Ministro (como lo aclara la Real Orden de 11 de Junio de 1890); de otro, a diferir en el tiempo el contencioso-administrativo y los efectos de un resultado eventualmente adverso (sin que la reclamación económico-administrativa, ni el recurso contencioso-administrativo, impidieran cobrar la deuda, por imperar entonces el principio *solve et repete*); y, por último, a reforzar la ejecutoriedad del acto administrativo (su presunción de legalidad y validez, por el valor mismo de la revisión, de la doble instancia, de la que había sido objeto) ante el propio contencioso-administrativo, tratando así probablemente de salvaguardar la actuación recaudatoria ante los órganos responsables de este control habida cuenta de la falta de especialización de sus miembros.

Sirva lo expuesto para dejar claro que la vía económico-administrativa no fue nunca, ni se pretendió que fuera, un cauce de impugnación o control de legalidad alternativo o paralelo, equivalente, al del contencioso-administrativo, sino previo a este. Era un cauce, como el de alzada, para agotar la vía gubernativa, por más que la regulación de sus procedimientos y, más tarde, de su propia organización (y la denominación de sus órganos) encontrara inspiración (como, en general, la de los procedimientos administrativos de la época) en la legislación procesal. Y por ello mismo quedó sustraída del debate político acerca de la organización y ubicación constitucional del control contencioso-administrativo a que se ha hecho antes referencia.

Una neta identificación e integración en la organización administrativa, por el departamento de Hacienda, que, sin embargo, no permite desconocer ni negar el progresivo distanciamiento y separación de la función revisora—encomendada a órganos perfectamente diferenciados desde la creación de los tribunales económico-administrativos provinciales y de un Tribunal Económico-Administrativo Central por Real Decreto de 16 de junio de 1924—ni impide reconocer el valor técnico y objetividad, sustentando en su propia

especialización, que ha adquirido con el paso del tiempo, hasta llegar a nuestros días, como cauce e instancia administrativa de tutela tanto del interés público (de los derechos de la Hacienda Pública), como de los intereses privados (esto es, de los derechos o intereses legítimos de los destinatarios de la actuación administrativa).

Y por la utilidad de esta revisión separada y especializada, por el valor de esta tutela administrativa, que constituye una exigencia de la legislación tributaria común, las Comunidades Autónomas crearon y regularon sus propios órganos económico-administrativos (con denominaciones diferentes) para la revisión de las actuaciones de aplicación de sus tributos propios y de las sanciones derivadas de ellos. En el caso de los tributos estatales cedidos, en cambio, la revisión económico-administrativa —percibida como parte de la propia actividad supervisora y controladora de competencia estatal— se mantuvo bajo la competencia de los órganos económico-administrativos del Estado en las sucesivas leyes reguladoras de la financiación autonómica hasta que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, dispuso que las Comunidades Autónomas (de régimen común) pudieran asumir la competencia para la revisión de los actos dictados por ella en relación con dichos tributos (art. 59.1), con dos nuevos escenarios: (i) competencia autonómica para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única instancia, en cuyo caso el órgano económico-administrativo autonómico debe tener también atribuido el conocimiento del recurso extraordinario de revisión, sin que la Comunidad pueda interponer recurso alguno, administrativo o judicial, contra su resolución; o bien (ii) competencia autonómica para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única o primera instancia, pudiendo ser impugnada la resolución del órgano económico-administrativo autonómico en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, al que correspondería conocer del recurso extraordinario de revisión. Una competencia formalmente asumida por todas las Comunidades Autónomas (de régimen común) en 2010, en virtud de las respectivas leyes que modificaron el régimen, alcance y condiciones de la cesión de tributos del Estado (y en algunos casos contemplada también en el propio estatuto de autonomía —caso de Andalucía o Extremadura, por ejemplo—), pero cuya asunción efectiva por la Administración autonómica quedó supeditada al traspaso de los servicios y funciones adscritos a dicha competencia, que una década más tarde sigue pendiente en la casi totalidad de los casos.

En el caso de los tributos locales la revisión en vía económico-administrativa de la aplicación de los tributos locales la tenían encomendada los tribunales económico-administrativos provinciales. Pero la LRBRL eliminó este cauce de impugnación por considerarlo incompatible con el principio de autonomía local y para agotar la vía administrativa se hizo necesario interponer el recurso de reposición contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales previsto en el artículo 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales. Pero un par de décadas después se

reintrodujo esta clase de revisión en el ámbito local, pues, como se ha dicho, la LMMGL modificó en 2003 la LRBRL (art. 137), exigiendo que en los municipios de gran población existiera un órgano especializado en el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, de competencia municipal; órgano cuya resolución pone fin a la vía administrativa y puede ser impugnada ante la Jurisdicción de lo contencioso-administrativo. Términos en los que el artículo 25 de la LCREM, vino a disponer la existencia del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, como se ha explicado más atrás, abriendo una vía nueva y gratuita para el ejercicio del derecho de defensa en relación con los tributos y otros ingresos municipales de derecho público, pues previamente solo cabía interponer recurso de reposición, ante el mismo órgano del que procediera la actuación cuestionada, previo al recurso contencioso-administrativo.

Por la progresiva extensión de la revisión económico-administrativa de la que acabo de dar cuenta, tanto en el plano funcional como en el orgánico, y por la objetividad y valor técnico que ha reportado la paulatina separación y especialización de los órganos que la integran —cuya labor se ve empañada, sin embargo, por la congestión que padecen y la excesiva dilación de los procedimientos—, acompañada con la creciente complejidad del ordenamiento tributario, se ha hecho evidente la necesidad de fortalecer su independencia, tanto en lo que se refiere a la dotación de medios humanos y materiales que precisan, como a la aludida separación, para que, además de funcional, sea efectivamente orgánica. Y en este último orden de ideas se ha propuesto incluso que, abandonando su concepción originaria —un cauce especial para el agotamiento de la vía administrativa previa a la judicial— puedan ser ahora el germen de un nuevo orden jurisdiccional o conformar una organización *sui generis*, difusa, a medio camino entre la organización administrativa y la judicial (una pieza del sistema de justicia administrativa, sin llegar a serlo de la organización judicial). Asunto sobre el que seguidamente me detendré.

4.2 Reflexiones en torno a la oportunidad de un nuevo orden jurisdiccional de lo económico-administrativo

A la hora de analizar la oportunidad o conveniencia de crear una jurisdicción de lo económico-administrativo —una jurisdicción fiscal— parece oportuno preguntarse si su justificación viene respaldada por las singularidades de los litigios fiscales, expresión esta última en la que parece deberían comprenderse tanto las controversias derivadas de las actuaciones de aplicación (de gestión y comprobación, inspectoras y sancionadoras) y recaudación de los tributos, como las derivadas de la recaudación de otros ingresos de Derecho público no tributarios (habida cuenta de que son también las normas del

procedimiento tributario de recaudación las que rigen el procedimiento de recaudación de estos otros ingresos o deudas aun teniendo una naturaleza sustancialmente diferente).

Y parando mientes en las singularidades del litigio fiscal hay que recalcar, obviamente, en la propia especialidad y peculiaridad de la relación jurídico-tributaria.

Especialidad por su complejidad subjetiva, con múltiples obligados tributarios; por la existencia de relaciones jurídicas sustancialmente tributarias —o sea, públicas— que, sin embargo, se sostienen sólo entre particulares, de modo que la Administración tributaria permanece, en principio, separada o ajena a ellas (caso de la sustitución tributaria); por las diferencias que se advierten en lo que respecta a la legitimación de los sujetos involucrados en la relación jurídico tributaria cuando se trata de impugnar las actuaciones de la Administración tributaria dirigidas sólo a alguno de ellos; por la dinámica de la propia relación tributaria que puede modificarse en el curso de las actuaciones de gestión o recaudación del tributo; por el protagonismo que adquieren los particulares como agentes o colaboradores necesarios de la actuación administrativa (autoliquidación, repercusión, retención...); o por la coyunturalidad o contingencia de la propia normativa tributaria, la debilidad de sus categorías dogmáticas y su complejidad, conectada a la propia de complejidad de los procesos económicos que ponen en evidencia la capacidad económica que se quiere gravar o a la dificultad para precisarla o medirla, entre otras razones.

Por esta especialidad del ramo de Hacienda se sustantivó la reclamación económico-administrativa. Y por ella se evidencia la necesidad de una especialización del juez de lo económico-administrativo (de lo «contencioso-fiscal», si se prefiere). Pero no parece que la mera institucionalización orgánica y procesal de un nuevo orden jurisdiccional garantice esa especialización.

La creación de un nuevo orden contencioso-fiscal con el tiempo puede promover, como es lógico, la especialización de los órganos judiciales propios del mismo. Pero la experiencia nos demuestra que tampoco la garantiza, como creo que lo evidencia —y lo digo con sincero espíritu constructivo— la situación en el actual orden contencioso-administrativo, pues los jueces y magistrados que acceden a la carrera judicial reciben una limitada formación (son pocos los temas de Derecho Administrativo, menos aún los de Derecho Tributario, que se estudian en las oposiciones), la especialización efectiva llega solo a las instancias más altas de la organización judicial y se extiende muy irregularmente por el resto de los órganos judiciales (muchos de cuyos titulares la adquieren sobre que el terreno, esto es, mediante el ejercicio del cargo y no antes de llegar a él, aunque algunos también preparan y superan un procedimiento interno de especialización dentro de la carrera y se hace muy evidente en sus sentencias cuando cuentan con esta formación). Y si la efectiva especialización de los magistrados titulares de los juzgados y algunas

salas regionales del orden contencioso-administrativo sigue siendo una asignatura pendiente, después de tantos años, tengo mis dudas de que con la sola creación de un orden contencioso-fiscal pueda lograrse dicha especialización. Me parece que ese objetivo, antes que medidas procesales, funcionales y de planta judicial, requiere de otro tipo de medidas relacionadas con la formación, como he avanzado; con los sistemas de oposición y acceso a dicho orden; con la posibilidad de recibir asesoramiento técnico-jurídico en el ejercicio del cargo judicial (sin que por ello deba verse comprometida en modo alguno la independencia del Juzgador); con la existencia de una carga de trabajo razonable que, por excesiva, no prive al juzgador del tiempo necesario para conservar y mejorar su formación; e incluso con la existencias de cauces o vínculos de relación o intercambio de conocimiento entre los órganos judiciales y los órganos administrativos especializados —en este caso, los órganos económico-administrativos— que revisan la actuación tributaria y recaudatoria de las Administraciones públicas.

Por otra parte, otra de las singularidades del litigio fiscal, hoy por hoy, es la propia existencia de la vía económico-administrativa.

Una vía de revisión y control de la actuación tributaria y recaudatoria que descansa en órganos que sí tienen la especialización requerida y que, si se garantiza normativa, orgánica y funcionalmente su independencia de criterio, pueden resolver los litigios con un nivel de garantía que es cuasi jurisdiccional.

No debe perderse de vista, en este sentido, que los órganos económico-administrativos, bajo la premisa de independencia que he indicado, aunque no formen parte del Poder Judicial, sí pueden ya considerarse parte del sistema de Justicia —del sistema de resolución de conflictos en un sentido amplio, como lo son los organismos arbitrales en otros ámbitos—.

A este respecto es oportuno recordar que en la sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa, S.L. y otros c. Agencia Estatal de Administración Tributaria* (C-110/98 a C-147/98, [EU:C:2000:145]) el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluyó que, desde la perspectiva comunitaria, los tribunales económico-administrativos del Estado —pero lo mismo podría decirse de los municipales— tenían naturaleza jurisdiccional a los efectos de plantear cuestiones prejudiciales si concurrían los demás requisitos para hacerlo. Algo que, por lo demás, ya tenía reconocido el propio Tribunal Económico-Administrativo Central (RREAC 29 de mayo de 1990, 23 de junio de 1994), toda vez que, según la doctrina del propio Tribunal de Justicia, un órgano de resolución de conflictos puede ser considerado jurisdiccional cuando reúne cuatro requisitos esenciales: origen legal, estabilidad o permanencia, jurisdicción obligatoria y decisión en Derecho.

Así, aunque los órganos económico-administrativos no son órganos judiciales, obviamente, porque están integrados en las Administraciones cuya actuación

revisan y no en el Poder Judicial, actúan como aquéllos (y por esos sus resoluciones son mayoritariamente confirmadas por los órganos judiciales —en el caso del TEAMM, casi ocho de cada diez resoluciones superan el contencioso-administrativo—), sin subordinación ni dependencia funcional jerárquica de los órganos administrativos cuyas resoluciones revisan y anulan, por cierto, en un porcentaje muy significativo de casos (se acerca al 40 por ciento), sin coste alguno para el reclamante (aunque a veces sí con costas, por mala fe o temeridad en el planteamiento de la reclamación) y sin necesidad de actuar con procurador o abogado. Y con la ventaja que la vía económico-administrativa ofrece al órgano judicial: de un lado, porque disminuye la carga de trabajo de los órganos judiciales; y, de otro lado, porque aclara y delimita el objeto de la controversia, facilitando la resolución judicial del pleito.

De ahí que, de plantearse la creación de una jurisdicción fiscal, los órganos económico-administrativos podrían muy bien ser —siempre bajo la aludida premisa de independencia— su primer escalón o nivel, potenciados con normas que refuercen esa separación o independencia funcional y más medios.

Dicho lo cual, por lo que hace a la aludida separación o independencia, es obligado mencionar, sin embargo, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 21 de enero de 2020, *Banco de Santander* (C-274/14, EU:C:2020:17), ha entendido que el TEAC y, por extensión los órganos económico-administrativos del Estado, tal y como están actualmente regulados, carecen de la independencia necesaria para ser considerados órganos jurisdiccionales nacionales, con capacidad para remitir una cuestión prejudicial de acuerdo con el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (premisas por las que en la última reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el artículo 237.3 —en las condiciones actuales ya inaplicable— se reconoció a los órganos económico-administrativos legitimación para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea). Decisión en la que parece haber pesado esencialmente sólo la observación de la falta de estabilidad o permanencia en sus órganos de los funcionarios que los integran, pues se cumplen las demás condiciones exigidas (origen legal, jurisdicción obligatoria y decisión en Derecho).

Una tercera peculiaridad de los litigios fiscales es que hay un número significativo de ellos que puede resolverse en sede administrativa, sin necesidad de intervención judicial, pero la propia legislación tributaria lo dificulta o impide. Parece paradójico, por contradictorio, que la propia legislación que por un lado empodera la actuación recaudatoria de la Administración tenga por otro lado normas que revelan cierta desconfianza hacia el recaudador, similar desconfianza a la que se adivina en la legislación presupuestaria o contable respecto del órgano que compromete o efectúa el gasto.

En el ordenamiento local, esto pasa mucho en los tributos de gestión compartida donde la revisión o actualización de los datos censales puede poner en

evidencia la ilegalidad sobrevenida de una liquidación que ya ha sido revisada y confirmada en vía económico-administrativa o que devino firme a pesar de ser controvertida la situación censal de la que derivaba. O en situaciones en las que es necesario entablar un pleito de otro orden —civil, penal o contencioso-administrativo, por ejemplo— para acreditar la falta de realización del hecho imponible. O, en fin, cuando pronunciamientos jurisdiccionales ponen en evidencia que se estaba interpretando indebidamente una norma o la ilegalidad o inconstitucionalidad de esta (ahí está el más reciente del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana). Para casos como estos el ordenamiento tributario contempla un procedimiento de revocación que, sin embargo, no se usa lo suficiente. Y no se usa, creo, no por falta de voluntad real (no siempre es el supuesto afán recaudatorio el que impide tomar la decisión), sino por la inseguridad jurídica que siente el titular del órgano responsable de revocar la actuación, por el temor a la valoración social que pueda hacerse de éste (que se piense que actúa arbitrariamente y no en Derecho o que ponga en evidencia errores que ha cometido) o las reticencias de la intervención que debe autorizar la devolución u otros factores internos que podrían evaluarse. Es lo mismo que sucede con el allanamiento procesal de la Administración, que podría finiquitar el litigio, pero que está rodeado de tantas cautelas legales —aflora de nuevo la desconfianza— que raramente se acuerda, aunque en la práctica los Letrados que tienen que defender lo que ya ha devenido indefendible se limitan a pedir una «sentencia ajustada a Derecho», dejando así entrever al órgano judicial que son conscientes de la insostenibilidad del acto administrativo.

Una reordenación del allanamiento o del procedimiento de revocación —traslándolo, por ejemplo, al ámbito competencial propio de los órganos económico-administrativos— podría quizás reducir este nicho de litigiosidad evitable. También podría evitar pleitos, ciertamente, la vía de reposición, pero haría falta una nueva cultura administrativa, porque hasta la fecha la experiencia nos demuestra que pedirle al mismo órgano administrativo responsable de una actuación que la revise —esto es, que reconsidere su posición o juicio o que reconozca su error— no suele tener resultados positivos, probablemente porque falta la necesaria separación o distancia de juicio que sí poseen, en cambio, los órganos económico-administrativos.

Hay algunos cambios normativos que deberían hacerse también en lo que respecta al régimen de las notificaciones y el recurso a la notificación edictal o por comparecencia, en conexión con la regulación del domicilio o lugar de notificación en el que tantas veces resulta infructuosa la práctica de la notificación. Son muchos los pleitos que se plantean por este tipo de cuestiones formales y que podrían evitarse.

No hay que olvidar, por otro lado, el valor preventivo que tiene la propia vía económico-administrativa, ya que, hallándose integrados sus órganos en la propia Administración, cumple una función propedéutica sobre ésta, basada

en orientaciones, recomendaciones y sugerencias —como las que pueden formular los órganos de defensa de los contribuyentes— que pueden contribuir a mejorar la legalidad de la actuación administrativa —incluso la oportunidad, en el caso de los citados órganos de defensa— y evitar litigios. Finalidad preventiva para la que podría también explorarse la posibilidad de que los órganos económico-administrativos pudieran plantear a los órganos judiciales superiores cuestiones sobre la interpretación o la legalidad de las disposiciones que tienen que aplicar al resolver las reclamaciones cuando resulte indispensable hacerlo para dar respuesta congruente al reclamante.

En definitiva, para valorar la oportunidad o conveniencia de crear una jurisdicción fiscal y para dimensionarla debería partirse de ese enfoque preventivo y hacer una estimación del número de litigios que podrían evitarse con medidas como las indicadas u otras (se han propuesto también cauces administrativos alternativos de resolución de conflictos —convencionales, de arbitraje, de mediación— previstos en la legislación administrativa general, o la posibilidad de articular cauces específicos con las entidades colaboradoras o los asesores fiscales, aunque su interés parece un tanto postergado por la propia existencia de la vía económico-administrativa en este específico ámbito).

En todo caso, llegados a este punto también parece oportuno advertir que el número de litigios fiscales es relativamente bajo —muy bajo— si se compara con el número ingente de actuaciones administrativas tributarias y recaudatorias que se llevan a cabo sin oposición o impugnación alguna (en el caso del Ayuntamiento de Madrid, que son las que revisa el TEAMM, no llegan al 1 por ciento). Otra cosa es que este número de litigios, aun siendo insignificante en términos relativos, pueda tener una importante significación o relevancia económica para quienes están inmersos en ellos, sea la Administración o los particulares. Y esto me lleva al siguiente punto de reflexión.

Cuando se trata de litigios fiscales, por la masividad de la actuación tributaria, la cuantía del litigio —a la que se subordina el acceso a los recursos y un control judicial más cualificado— frecuentemente no expresa ni delata su relevancia económica y esta realidad no tiene adecuado reflejo en las normas procesales o reaccionales. El litigio de alcance, el de elevada cuantía que plantea el gran contribuyente, tiene abierto el acceso a ese control más cualificado, sea que interese al propio contribuyente sea que interese a la Administración. Para el litigio bagatela, en cambio, ese acceso al control judicial más cualificado se cierra a pesar de que, por la natural replicación o multiplicación de los actos tributarios de baja cuantía, por su masividad, puede tener una importante significación o alcance económicos para la Administración, o sea, para el interés público. Si se resolviera crear una jurisdicción fiscal debería tenerse en cuenta esto a la hora de regular el acceso a la misma en sus diferentes instancias o vías de recurso.

Y una última y obligada reflexión es la relativa a la importancia del tiempo en el litigio fiscal. El tiempo es siempre muy relevante en las relaciones jurídicas pero en las relaciones tributarias adquiere un protagonismo especial por la periodicidad natural que tienen muchos tributos, concebidos para procurar el sostenimiento regular y continuado de los gastos públicos. Y, como dejé apuntado antes, no hay que descartar que entre los objetivos que llevaron a implantar en el siglo XIX la reclamación económico-administrativa como vía gubernativa previa el contencioso estuviera el de diferir en el tiempo la resolución del conflicto. Un sambenito que todavía cuelga de los órganos económico-administrativos que, además, tienen graves dificultades para conseguir dictar resolución en plazo.

Si, como decía antes, el número de litigios fiscales, en términos relativos, puede considerarse insignificante, la duración del litigio no lo es en absoluto en términos económicos (incluso para la Administración sobre la que, en vía administrativa y económico-administrativa, pende el riesgo de prescripción —cuatro años, en el caso de los tributos—). La tardanza en la resolución del conflicto, que es siempre indeseable para la legalidad y la seguridad jurídica, se hace particularmente perniciosa en el litigio fiscal por la proyección que tiene sobre los procesos económicos de los particulares y de la propia Administración. Dichos procesos ordinariamente soportan ya numerosas cargas administrativas en cuya reducción —que requiere medidas normativas y organizativas de calado— se ha venido trabajando en las dos últimas décadas. Si a ello se suman los negativos efectos de un procedimiento administrativo lento o de una resolución igualmente lenta de los litigios en sede económico-administrativa o judicial, el coste económico, en términos de productividad, puede resultar insoportable para los particulares y empresas con el consecuente detrimento económico general.

Desconozco si existen datos sobre el inmovilizado yacente bajo los litigios fiscales; no sé si se ha medido la repercusión que tiene la duración de dichos litigios en términos de producto interior bruto y de pérdida de competitividad —siendo siempre muy importante el análisis económico del Derecho en el que tan poco nos prodigamos—, pero es una información que debería tenerse presente al valorar la conveniencia de crear una jurisdicción fiscal y de dimensionarla, para poder establecer también la relación coste-beneficio de esa decisión y de la situación actual o las alternativas existentes.

Piénsese, por ejemplo, en cómo se proyecta la discusión sobre el derecho a deducir un gasto realizado en un ejercicio durante los ejercicios siguientes, dejando en la incertidumbre tanto la situación fiscal del año en que se realizó el gasto como la de los sucesivos. O en la inseguridad asociada a la impugnación de una disposición de carácter general —normalmente acompañada de la de sus actos de aplicación para que no devengan firmes—, que recarga el sistema de justicia y puede comprometer la recaudación de los ejercicios

en que se aplica si finalmente se anula. O en la devolución de importes con intereses, que es tanto más gravosa para el interés público cuanto más tardía.

Así que estamos ante litigios que requieren una solución rápida y, por lo tanto, medios y cualificaciones específicos por razones no solo jurídicas, sino también económicas. La necesidad de evitar la dilación excesiva del litigio fiscal también demanda, pues, capacitación o especialización, medios y conocimiento (a nadie se oculta ya, pues, lo imprescindible que es la formación técnica del funcionario recaudador y del juez, pero también la del letrado o asesor que asiste al particular —no siendo infrecuente la oscuridad, la confusión y el error en el planteamiento de la acción—, para su conocimiento y resolución.

En suma. Las peculiaridades del litigio fiscal pueden justificar la formación de un nuevo orden jurisdiccional, con su correspondiente aparato orgánico y procesal. Y si políticamente se estima conveniente hacerlo debería hacerse partiendo de lo que ya existe, o sea, de la propia vía económico-administrativa y de sus órganos, que tienen ya la especialización necesaria y cuya separación o independencia podría reforzarse, para acentuar su función materialmente jurisdiccional, aun manteniendo su tradicional naturaleza o carácter gubernativo, esto es, de instancia previa a la vía judicial.

BIBLIOGRAFÍA

- › Alonso Gil, M., «La reclamación económico-administrativa en el ámbito local como instrumento para materializar el derecho a la tutela administrativa efectiva», *El Consultor de los Ayuntamientos*, número especial, junio 2021. Núm. extraordinario 2, dedicado a: La revisión de los impuestos locales (coord. por Beatriz Moreno Serrano), Wolters Kluwer, 31 págs.
- › Barrachina Andrés, A.M., «¿Qué consecuencias tiene para los municipios de gran población incumplir la obligación de constituir órganos para la resolución de reclamaciones económico-administrativas?», en *El Consultor de los Ayuntamientos* (Wolters Kluwer), núm. 6, junio 2021, pág. 121.
- › Carrillo Donaire, J.A., «Buena administración, ¿un principio, un mandato o un derecho subjetivo?», en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, La Ley, Madrid, 2010.
- › Castillo Blanco, F., «Derechos y principios relacionados con la buena administración y la calidad de los servicios», en *Reformas estatutarias y declaraciones de derechos* (dirigido por F. Balaguer Callejón), Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2008, págs. 359 y ss.
- › Calaza López, S., «¿Cuántas Jurisdicciones necesitamos?», en *Diario La Ley* (Wolters Kluwer), núm. 9639, de 25 de mayo de 2020, 31 págs.
- › «Los Tribunales Económico-administrativos Municipales y la tutela administrativa efectiva», blog del Instituto de Derecho Local (Universidad Autónoma de Madrid), febrero de 2022.
- › González-Haba Guisado, V. / Orduña Prada, E., «El derecho a una buena administración. Especial referencia los Gobiernos Locales», en *Estudios sobre la modernización de la Administración Local* (dirigido por V. Almonacid Lamelas), *El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados*, La Ley, 2009.
- › Ivanega, M., «Reflexiones acerca del Derecho Administrativo en la República Argentina. Garantías jurídicas en el procedimiento, el control judicial y la responsabilidad del Estado», en *Anuario Iberoamericano de Derecho Administrativo* (AIDA), Madrid, 2021, págs. 22 y ss.
- › Tomás Mallén, B., *El derecho fundamental a una buena administración*, editado por Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid. 2004.
- › Mata Sierra, M. T., «De la independencia de los Tribunales Económico-administrativos: Cuestionamiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y sus consecuencias», en *Crónica Tributaria* (Instituto de Estudios Fiscales), núm. 174/2020.

- › Moreno Molina, J. A., «La Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano: una excelente manifestación del derecho fundamental a la buena Administración», *Actualidad Administrativa*, núm. 3, marzo, 2014, pág. 2.
- › Muñoz, R.A., *La tutela administrativa efectiva*, *Diario La Ley*, 29/03/2012, Thomson-Reuters.
- › Perrino, P. E., «El derecho a la tutela administrativa efectiva», en *Revista Argentina del Régimen de Administración Pública (RAP)*, mayo, 2013, págs. 75 y ss.
- › Serrera Contreras, P. L., *Lo económico-administrativo. Historia y ámbito* (reedición digital de la primera edición impresa, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1966, con prólogo de M. Clavero Arévalo), Editorial Universidad de Sevilla, Sevilla, 2016.
- › Tornos Mas, J., *El principio de buena administración o el intento de dotar de alma a la Administración Pública*, en AA.VV., *Derechos fundamentales y otros estudios en homenaje al prof. Dr. Lorenzo Martín-Retortillo*, Volumen I, Facultad de Derecho, Universidad de Zaragoza, Gobierno de Aragón, Zaragoza, 2008, pp. 629 y sigs.
- › VV.AA. (coord. por D. Berberoff Ayuda), «Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario», en *Ley General Tributaria*, Ediciones Francis y Taylor, 7ª ed., Madrid, 2023.

LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LOS AYUNTAMIENTOS FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, TRAS LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

M^a ROSARIO VILLENA CERÓN

Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

Desde 2017 hasta 2021 sucesivas Sentencias del Tribunal Constitucional han ido afectando al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Esta situación ha llegado a definir un escenario que hacía imposible seguir recaudando el impuesto por parte de los Ayuntamientos, provocando la publicación urgente del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre. Como consecuencia, ha aumentado la conflictividad del impuesto al tiempo que se han visto reducidos de forma importante los ingresos de los ayuntamientos. En este trabajo se estudia la justificación y el procedimiento para que los ayuntamientos puedan ver compensados estos daños a través de la exigencia de responsabilidad patrimonial al legislador por su inactividad.

Palabras clave: Responsabilidad patrimonial, indemnización, daños y perjuicios, legitimidad, inactividad, plazo Estado legislador, declaración de inconstitucionalidad, Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

ABSTRACT

From 2017 to 2021, successive Constitutional Court Rulings have been affecting the tax on the increase in the value of urban land. This situation has come to define a scenario that made it impossible to continue collecting the tax by the municipalities, causing the urgent publication of Royal Decree-Law 26/2021, of November 8. Therefore, the conflictedness of the tax has increase, while municipalities incomes have been significantly reduced. In this paper we study the justification and the procedure so that the municipalities can obtain these damages compensated through the requirement of patrimonial accountability and responsibility to the national legislator for their inactivity.

Keywords: Patrimonial responsibility; compensation, damages, legitimacy, inactivity, national legislator, declaration of unconstitutionality, tax on the increase in value of urban land.

1	INTRODUCCIÓN	104
2	RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO POR EL IMPACTO ECONÓMICO NEGATIVO SUFRIDO POR LOS AYUNTAMIENTOS DERIVADO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL AGENCIA TRIBUTARIA MADRID	106
	<ul style="list-style-type: none"> → 2.1. Regulación legal → 2.2. Legitimidad de los Ayuntamientos para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial → 2.3. Plazo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial → 2.4. Requisitos formales en la acción de responsabilidad patrimonial por declaración de inconstitucionalidad de una norma → 2.5. Requisitos materiales en la acción de responsabilidad patrimonial por declaración de inconstitucionalidad de una norma <ul style="list-style-type: none"> → 2.5.1. Antijuridicidad del daño → 2.5.2. Daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas → 2.5.3. Imputabilidad de la actividad dañosa a la Administración → 2.5.4. Nexo causal, directo y exclusivo entre la actividad administrativa y el resultado dañoso 	
3	CONCLUSIONES	125
●	BIBLIOGRAFÍA	125

① INTRODUCCIÓN

Desde el 11 de mayo de 2017, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se ha convertido en actualidad informativa y en un tema recurrente en los debates jurídicos e, incluso, en las tertulias informales entre amigos que han tenido que pagar el tributo. Y muchos han sido los ríos de tinta que se han escrito proclamando la sinrazón del impuesto, el enriquecimiento injusto que, a juicio de muchos, han experimentado los Municipios que exigen este tributo y la inseguridad jurídica e indefensión que ha tenido que sufrir el ciudadano.

Y, aunque se pueda compartir el fondo jurídico de toda esta cuestión, así como las razones que amparan a los ciudadanos a reclamar aquello que les corresponde, lo que no es comprensible, y, por tanto, no debería suceder en un Estado de Derecho como el que vivimos, es la situación de caos e inseguridad jurídica que se ha generado en torno a un impuesto municipal que, durante mucho tiempo, fue generalmente admitido y que, sin perjuicio de la litigiosidad propia de todo tributo, se abonaba sin mayores conflictos. No puede olvidarse, en este sentido, que, en pleno *boom* inmobiliario, el sistema objetivo de determinación de la base imponible, declarado ahora inconstitucional, permitía abonar por este impuesto cantidades muy por debajo del incremento real y, por tanto, de la verdadera capacidad económica, y que la regulación del tributo eximía de gravamen los períodos de generación inferiores a un año, favoreciendo, así, las operaciones especulativas tan características de aquel período de tiempo. Superada esta etapa es cuando comenzaron a verse los problemas que afectaban a este impuesto y su deficiente regulación, a juicio de muchos, entre ellos, del propio Tribunal Constitucional.

En todo este contexto, lo que ahora se pretende analizar es la situación que asola a los Ayuntamientos y la vía que, a través de la responsabilidad patrimonial, se abre para ellos, con el objeto de exigir la correspondiente indemnización por los daños y perjuicios que les ha provocado la declaración de inconstitucionalidad llevada a cabo por el Tribunal Constitucional, primero en la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, y después en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre. En medio de estas dos, la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, declaró la inconstitucionalidad parcial del impuesto, pero solo para aquellos casos en los que la cuota resultara confiscatoria, lo que, a juicio del Tribunal se produce cuando el importe de la cuota excede del beneficio obtenido. Una de las cosas que más sorprende es que el Tribunal Constitucional no acabara, desde el principio, con el problema. En efecto, en un primer momento, en la Sentencia de 11 de mayo de 2017, se avala el sistema objetivo de determinación del incremento de valor que regulaba la Ley, para, cuatro años más tarde, decir que era inconstitucional.

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

105

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

En este caos normativo y jurisprudencial, no podemos desconocer que los Ayuntamientos han experimentado un enorme impacto, no solo económicamente hablando, sino también en términos estrictamente administrativos.

Impacto económico, por un lado, que ha supuesto, no solo, una reducción de su capacidad recaudatoria, sino, al mismo tiempo, la obligación de devolver las cantidades ingresadas por este impuesto a muchos ciudadanos, con los correspondientes intereses de demora.

El impacto, podríamos decir, administrativo, pues la vorágine administrativa, el caos y la inseguridad jurídica que ocasionó, sobre todo, la primera de las sentencias ha sido el día a día de estos últimos años.

Siendo importantes los problemas administrativos que han generado las sentencias del Tribunal Constitucional, lo cierto es que de una manera u otra se van solventando, pues la limitación de los efectos de la sentencia 182/2021, aun cuando no ha puesto fin a la presentación de recursos y solicitudes, sin embargo, sí ha logrado, por un lado, la reducción de su número, y, por otro lado, que las resoluciones sean más sencillas de tramitar pues el criterio jurídico ya parece haberse aclarado (aun cuando quedan algunos flecos que resolver, que no constituyen el objeto de este estudio, como, por ejemplo, la fecha del cómputo de la limitación de los efectos).

Algo diferente sucede, sin embargo, con el impacto económico negativo. Si la Sentencia 59/2017 supuso ya una pérdida de ingresos importante, la Sentencia 182/2021 ha puesto la guinda definitiva a los ingresos municipales, seriamente afectados por la situación generada. Y no es desdeñable, por tanto, que los Ayuntamientos puedan utilizar aquellas vías legales que les permita compensar las cantidades que se han visto obligados a devolver o a anular en concepto de derechos reconocidos, de manera que la autonomía local no pueda verse afectada por no estar garantizado el principio constitucional de suficiencia financiera.

Sin perjuicio de las fórmulas de compensación que puedan contemplarse en la Ley que, hasta ahora, a pesar de las propuestas de los Ayuntamientos, no se ha acogido ninguna, creo que resulta factible la exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado.

② RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO POR EL IMPACTO ECONÓMICO NEGATIVO SUFRIDO POR LOS AYUNTAMIENTOS DERIVADO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Constituye, por tanto, la responsabilidad patrimonial la vía legal que habilita a los Ayuntamientos para exigir del legislador estatal, representado, en este caso, por la Administración del Estado, el resarcimiento de los daños y perjuicios que la declaración de inconstitucionalidad ha supuesto. Legislador estatal, que, por cierto, ha tardado más de cuatro años, desde la primera de las sentencias, en modificar el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Ahora bien, la acción de responsabilidad patrimonial no es fácil de articular, ni está exenta de problemas prácticos, pero no por ello deben, los Ayuntamientos, desistir en su intento de resarcirse de los perjuicios ocasionados.

2.1. Regulación legal

La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas se regula en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP), recogándose, además, algunas especialidades de procedimiento en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP). Y es la LRJSP la que, por primera vez en nuestro derecho, recoge la posibilidad de exigir responsabilidad patrimonial por los daños ocasionados como consecuencia, en lo que ahora interesa, de una norma declarada contraria a la Constitución.

Concretamente, el apartado 1 del artículo 32 de la mencionada LRJSP dice que

«Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o

de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley.

La anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone, por sí misma, derecho a la indemnización».

Y el apartado 3.a) añade que

«Asimismo, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen.

La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurren los requisitos previstos en los apartados anteriores:

a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurren los requisitos del apartado 4».

2.2. Legitimidad de los Ayuntamientos para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial

Una primera cuestión que surge es si es posible que una Administración Pública exija responsabilidad patrimonial a otra Administración Pública. Y la respuesta, desde mi punto de vista, debe ser afirmativa. No solo porque el Tribunal Supremo ha reconocido ya, en alguna ocasión, la legitimidad de las Administraciones Públicas para el ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial, sino porque resulta totalmente factible que una Administración, con su actuación, produzca un daño en otra Administración Pública, que debe resultar resarcible.

Así, aun cuando es cierto que la literalidad del precepto puede llevar a pensar que el legislador se está refiriendo, en exclusiva, a la responsabilidad patrimonial que un ciudadano puede exigirle a una Administración Pública, como consecuencia de un acto lesivo, sin embargo, se trata de una interpretación demasiado simplista y no acorde a la situación actual en que existen diversas Administraciones Públicas y cuyas interacciones pueden dar lugar a la

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

108

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

producción de actos lesivos por parte de unas frente a otras. Y es por ello por lo que el término «*particulares*», a que se refiere la LRJSP, quizás, sea una herencia de tiempos pasados y que lo más adecuado sea considerarlo como equivalente al concepto de «*interesados*» a que se refiere el artículo 4.1.a) de la LPACAP.

Ya lo entendió así el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 14 de octubre de 1994, en la que, sin perjuicio de reconocer la concepción política unitaria del Estado, desde un punto de vista jurídico, señaló que la Administración del Estado es «...una persona de Derecho público, con patrimonio propio y distinto, con derechos y deberes diferentes a los de las Comunidades Autónomas, Diputaciones y Ayuntamientos», de tal forma que, por los mismos motivos por los que se obliga a indemnizar a un particular los daños causados, se «...debe impedir que tal resultado dañoso deba ser soportado por una Administración Pública». El mismo Alto Tribunal, en Sentencia de 10 de Junio de 2000, señala que «...el sujeto activo de la relación jurídica de responsabilidad extracontractual por funcionamiento de un servicio público, puede ser lo mismo un sujeto público que uno privado y de este tipo, un simple particular o un servidor público». Y, más recientemente, en Sentencia de 20 de enero de 2006, la Audiencia Nacional ha dispuesto que «...el criterio de la Sala que, en sintonía con el manifestado en numerosas ocasiones por el Tribunal Supremo (por todas, STS de 8 de junio de 2000) entiende que debe integrarse la laguna existente en el Ordenamiento Jurídico y naturalmente entender subsumidos dentro de la expresión «*particulares*» también a los distintos entes públicos de la Administración sin restricción de ningún tipo, por lo que ninguna dificultad existe en entender legitimado en el presente caso al Ayuntamiento recurrente».

En definitiva, no debe existir ningún obstáculo, desde el punto de vista de la legitimidad, para que cualquier Administración Pública pueda exigir de otra el resarcimiento de un daño producido como consecuencia de la actuación de aquella de la que se reclama la responsabilidad patrimonial. Si esto es así con carácter general, también debe serlo cuando el daño deriva directamente de la aplicación de una norma declarada inconstitucional. En ese ámbito de relaciones interadministrativas a que me refería anteriormente, nos encontramos con que las Administraciones Locales no tienen más potestad normativa, en materia impositiva, que la de acordar el establecimiento de aquellos impuestos que son potestativos y regular algunos aspectos concretos de los elementos de los tributos, en general, dentro, claro está, de los límites legales; correspondiendo al legislador estatal la determinación de los elementos esenciales. Si uno de dichos elementos esenciales es declarado inconstitucional, como ha sucedido en este caso, ¿no es viable que la Administración Pública encargada de aplicar la Ley, y perjudicada por la declaración de inconstitucionalidad, pueda exigir el resarcimiento del daño a aquella que lo ha ocasionado con su actuación?

Insisto, la respuesta ha de ser afirmativa, pero, en todo caso, serán los tribunales de justicia los que terminen decantando la balanza a un lado o a otro.

2.3. Plazo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial

Pocas dudas existen, aparentemente, en relación con el plazo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial. Pues, de acuerdo con el artículo 67 de la LPACAP, en los casos de responsabilidad patrimonial del apartado 4 del artículo 32 de la LRJSP, el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE) de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma.

En relación con esta cuestión, el Tribunal Supremo ha manifestado, efectivamente, que la acción debe ejercitarse en el plazo de un año, iniciándose el cómputo de la prescripción desde que aquella pudo ejercitarse, con la declaración de inconstitucionalidad, pues

«...sólo a partir de ese momento se completan los elementos fácticos y jurídicos que permiten el ejercicio de la acción. Resulta evidente que el momento inicial del cómputo en el caso contemplado no puede ser sino el de la publicación de la Sentencia del TC que, al declarar la nulidad de la ley por estimarla contraria a la Constitución, permite por primera vez tener conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria y, por consiguiente, hacen posible el ejercicio de la acción»
(Sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de junio de 2000).

El título de imputación será la Sentencia, por tanto, que declare la inconstitucionalidad; siendo el plazo para el ejercicio de la acción de un año desde la fecha de publicación de la Sentencia en el BOE. En este caso, tenemos hasta tres sentencias que declaran parcialmente la inconstitucionalidad del impuesto: la primera, de 11 de mayo de 2017, publicada en el BOE el 15 de junio de 2017; la segunda, de 31 de octubre de 2019, publicada en el BOE el 6 de diciembre de 2019; y la tercera, de 26 de octubre de 2021, publicada en el BOE el 25 de noviembre de 2021. En las dos primeras la inconstitucionalidad era parcial, en la medida en que solo dejaba de aplicarse la Ley y, por tanto, de exigirse el impuesto, si se daban las circunstancias que en ellas se indicaban: la inexistencia de incremento de valor, en el caso de la primera; o la existencia de confiscatoriedad, en el caso de la segunda. Sin embargo, en la tercera la inconstitucionalidad afecta a un elemento esencial del tributo, como es la base imponible, de manera que esa declaración impide, en palabras de la propia sentencia,

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

110

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

«...la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad».

En relación con el plazo, además, tiene que tenerse en cuenta el artículo 34 de la LRJSP, que añade que

«En los casos de responsabilidad patrimonial a los que se refiere los apartados 4 y 5 del artículo 32, serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea, salvo que la sentencia disponga otra cosa».

Es decir, lo dispuesto en este precepto abre la vía a la reclamación de aquellos daños anteriores ocasionados por esa declaración de inconstitucionalidad.

La aparente sencillez de los preceptos indicados se complica, sin embargo, en el caso al que nos estamos refiriendo, por dos motivos fundamentales: por un lado, porque aquí se da la peculiaridad de que hay tres sentencias que se suceden en el tiempo, siendo el motivo que causa el perjuicio económico y, por tanto, el daño resarcible, en ocasiones, difícil de deslindar; y, por otro lado, porque a la declaración de inconstitucionalidad se une la inactividad del legislador durante más de cuatro años, siendo imputable una parte importante de los daños a la deficiente normativa y a la nula regulación de los supuestos de inexistencia de incremento de valor y de confiscatoriedad.

Es decir, la maraña jurídica es innegable, como también lo es la existencia del perjuicio económico experimentado por los Ayuntamientos. Perjuicio que, sin embargo, no puede considerarse imputable, en exclusiva, a una sentencia o a la inactividad del legislador estatal, sino a la concurrencia de todas esas circunstancias. Y es por todo ello, por lo que la determinación del *dies a quo* del cómputo del plazo para el ejercicio de la acción de responsabilidad resulta difícil de definir.

Podría llegar a hablarse, aquí, de lo que se conoce como daño continuado y sucesivo, avalado en reiterada jurisprudencia. Así, entre otras, en Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2007, de 11 de mayo de 2004 y de 12 de mayo de 1997. Estos daños, si bien son más característicos de las lesiones físicas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2017, que resuelve un recurso de casación en unificación de la doctrina, así como los Dictámenes del entonces Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid 71/10, 340/10 y 156/12, ponen de manifiesto que la distinción jurisprudencial entre el daño permanente y el daño continuado no es exclusiva ni específica del ámbito de las lesiones físicas, sino que también despliega sus efectos en otras situaciones de producción de daños.

Si consideramos la jurisprudencia que existe sobre la materia (entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1.998), los daños permanentes, «...son aquellos en que el acto generador de los mismos se agota en un momento concreto aun cuando sea inalterable y permanente en el tiempo el resultado lesivo»; y serían daños continuados, «...aquellos que en base a una unidad de acto se producen día a día de manera prolongada y sin solución de continuidad». Esa misma jurisprudencia entiende que «...en los daños permanentes producido el acto causante el resultado lesivo queda perfectamente determinado y puede ser evaluado o cuantificado de forma definitiva, de tal manera que la agravación del daño habrá de provenir de un hecho nuevo. Por contra, en los supuestos de daño continuado, al producirse día a día generándose un agravamiento paulatino sin solución de continuidad como consecuencia de un hecho inicial, nos encontramos con que el resultado lesivo no puede ser evaluado de manera definitiva hasta que no se adoptan las medidas necesarias para poner fin al mismo...».

Teniendo en cuenta esta delimitación jurisprudencial de lo que es daño permanente y daño continuado, no está claro que nos encontremos ante este último. Y ello, porque una cosa es que el daño vaya agravándose día a día, como consecuencia de nuevos hechos, y otra cosa distinta es que la cuantía de ese daño no lleguemos a conocerla en su totalidad hasta que se resuelvan todos los procedimientos administrativos afectados por las sentencias. Es decir, es posible pensar que, desde el momento en que se dicta cada una de las sentencias el daño ya se ha producido, aunque este se conozca, en lo que a su cuantía se refiere, con posterioridad.

En definitiva, creo que la complejidad de la situación no viene marcada tanto por la naturaleza del daño, sino por la sucesión de sentencias del Tribunal Constitucional y por la peculiaridad que las mismas encierran, en especial, las dos primeras, que declaran la inconstitucionalidad parcial del impuesto, condicionada a que se produzcan determinadas circunstancias, que, además, deben probarse: la inexistencia de incremento de valor y la existencia de confiscatoriedad.

2.4. Requisitos formales en la acción de responsabilidad patrimonial por declaración de inconstitucionalidad de una norma.

La LRJSP, como ya se ha dicho, ha regulado, por primera vez, la acción de responsabilidad patrimonial de la Administración en los casos de declaración de inconstitucionalidad de una norma. Pero la somete a rígidos requisitos formales. Concretamente, el apartado 4 del artículo 32 exige, para tener derecho a indemnización, que

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

112

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

«...el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada».

Antes de entrar a analizar este requisito, debe tenerse en cuenta que la Comisión Europea emplazó al Estado español a reconsiderar la regulación legal en este punto, como paso previo al posible recurso de incumplimiento por vulneración del principio de efectividad el cual, conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia Rewe de 1976), supone que

«...si bien los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión deben ejercerse ante los órganos jurisdiccionales nacionales según el régimen procesal y plazos establecidos por la norma nacional, en ningún caso los Estados miembros pueden regularlos de forma que hagan imposible o extremadamente difícil, en la práctica, el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión»,

lo cual es aplicable tanto al supuesto de responsabilidad por aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, como contraria al Derecho de la Unión Europea. Ante la respuesta formulada por el Estado español, la Comisión Europea interpuso recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea quien, finalmente, ha declarado, en Sentencia de 28 de junio de 2022, que

«...el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de efectividad al adoptar y mantener en vigor los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, párrafo segundo, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y el artículo 67, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en la medida en que dichas disposiciones someten la indemnización de los daños ocasionados a los particulares por el legislador español como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión:

- al requisito de que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada;
- al requisito de que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u omisión del legislador,

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

113

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista una actuación administrativa impugnada;

- a un plazo de prescripción de un año desde la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, sin abarcar aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia, y
- al requisito de que solo son indemnizables los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de dicha publicación, salvo que la sentencia disponga otra cosa».

Es decir, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que el Estado español se ha extralimitado en la regulación de los requisitos exigibles para tener derecho a indemnización en los casos de una declaración de una norma inconstitucional o contraria al derecho de la Unión. Destacando de la Sentencia, especialmente, la reflexión que hace el Tribunal en torno el requisito de que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño. Considera que el perjudicado debe haber sido lo suficientemente diligente como para evitar el daño o limitar su magnitud, pero siempre dentro de los márgenes de lo razonable. Es decir, ello no implica que siempre tenga que ejercer y agotar todas las acciones legales, sino solo siempre que ello sea posible y no le ocasionen excesivas dificultades.

De todos modos, lo cierto es que este requisito carece de virtualidad para el supuesto en que sean los Ayuntamientos los que reclamen la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Fundamentalmente, porque el daño a los Ayuntamientos no se produce en virtud de ningún acto aplicativo de la norma declarada inconstitucional susceptible de impugnarse; sino que es la propia Ley inconstitucional la que directamente aplica el Ayuntamiento de Madrid para obtener un ingreso con el que hacer frente a sus gastos, aplicación de la norma que tiene que dejar de hacer o hacer de otra manera.

Dicho de otro modo, el requisito de haber obtenido previamente una sentencia firme desestimatoria de la impugnación realizada contra una actuación administrativa fundada en la alegación de inconstitucionalidad del marco legal que le da soporte, no tiene sentido cuando es precisamente la inconstitucionalidad de la legislación estatal, declarada por el Tribunal Constitucional, la circunstancia de la que se deriva el daño para los Ayuntamientos, ya que, en este contexto, la Administración municipal no es destinataria, ni por lo tanto puede resultar afectada por los concretos actos de aplicación de la regulación legal, pero sí es el sujeto perjudicado por las consecuencias que se derivan de la declaración de inconstitucionalidad de parte de una regulación legal que

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

114

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

está obligada a aplicar y que se han concretado en las anulaciones de derechos y devoluciones de ingresos.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en un supuesto de declaración de inconstitucionalidad de leyes autoaplicativas, esto es, aquellas que son de aplicación directa, en las que no hay actividad administrativa intermedia de aplicación entre la norma y sus efectos a los ciudadanos, ha señalado lo siguiente, respecto de esta cuestión:

«No es pensable, como se suscita en el plano meramente teórico por la defensa de la Administración, que se pueda imponer a alguien la obligación de impugnar una norma de esas características, entre otras razones, porque no es obligación de los particulares cuestionar la constitucionalidad de una norma con rango de Ley, sino que, muy al contrario, tienen derecho a presumir la constitucionalidad de toda norma legal...»

(Sentencia núm. 1404/2020, de 27 de octubre).

En este caso, los Ayuntamientos tampoco pueden impugnar directamente la Ley. Por un lado, porque un municipio carece de competencia para interponer ante el Tribunal Constitucional un recurso de inconstitucionalidad, de acuerdo con los artículos 162.1^a de la Constitución Española y 32 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional; y, por otro lado, porque no concurrían tampoco los requisitos para haber planteado, frente a la normativa en materia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, un conflicto en defensa de la autonomía local.

En definitiva, los Ayuntamientos, a los efectos de una posible reclamación de responsabilidad patrimonial, actúan como particulares, que aplican directamente la norma, y a los que se les ha generado un daño como consecuencia de la misma. Los Ayuntamientos no puede impugnar la norma, al tener rango de ley, y no existe un acto concreto de aplicación que se pueda impugnar, toda vez que los eventuales actos los dictan los propios Ayuntamientos. En consecuencia, es un requisito de imposible cumplimiento.

2.5. Requisitos materiales en la acción de responsabilidad patrimonial por declaración de inconstitucionalidad de una norma

Los requisitos materiales en la acción de responsabilidad patrimonial por declaración de inconstitucionalidad de una norma no difieren respecto de los que son propios de cualquier otra acción de responsabilidad patrimonial: antijuridicidad del daño o, lo que es lo mismo, justificación de que la persona que sufre el daño no tenga el deber jurídico de soportarlo; existencia de

un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas; imputabilidad de la actividad dañosa a la Administración; existencia de un nexo causal, directo y exclusivo, entre la actividad administrativa y el resultado dañoso.

2.5.1. Antijuridicidad del daño

Se ha señalado anteriormente, que la acción de responsabilidad patrimonial frente al estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad que afecta al Impuesto sobre el Incremento de Valor de Naturaleza Urbana puede presentar una doble vertiente, en cuanto a los daños producidos: por un lado, los que derivan, directamente, de la propia declaración de inconstitucionalidad, y, por otro lado, los que son consecuencia directa de la inactividad del legislador.

Pues bien, en ambos casos es posible acreditar y justificar que no existe el deber jurídico de soportar el daño producido.

En cuanto al primero de ellos, hay que decir que del propio artículo 32.1 de la LRJSP se desprende que los particulares tienen derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que no tengan el deber jurídico de soportarla de acuerdo con la Ley. La ley hace extensivo este requisito, también, a los supuestos de responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una ley, diferenciando, en el apartado 3, entre los actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que los particulares no tengan el deber jurídico de soportar, en cuyo caso se exige que

«...así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen»,

y el supuesto de norma declarada inconstitucional, que, al igual que el de norma contraria al Derecho de la Unión Europea, se regula en el mismo apartado, pero en un párrafo diferente, empleando el término *«también»*, simplemente para encuadrarlo como supuestos de responsabilidad del Estado legislador y señalando expresamente que solo deben concurrir los requisitos previstos en los apartados anteriores, esto es, aquellos que se consideran comunes a toda acción de responsabilidad patrimonial (existencia de daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas; y, en todo caso que no exista el deber jurídico de soportar el daño, pero sin que, en este caso, tenga la Ley que prever expresamente esa antijuridicidad).

En este sentido, sería absurdo contemplar como requisito de responsabilidad patrimonial que la norma con rango de ley debiera prever la inexistencia del

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

116

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

deber jurídico de soportar en el caso de su inconstitucionalidad: por su propia naturaleza, las leyes nacen con la presunción *iuris tantum* de su constitucionalidad (entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de julio de 2003, Rec. 115/2002). Asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo, de 2 de junio de 2010 (Rec. 588/2008), concluye, en este sentido, que

«...aquella condición o presupuesto...no es aplicable ni entra en juego cuando la hipotética lesión tiene su origen en la aplicación de leyes o normas con fuerza de ley declaradas inconstitucionales».

Cobrando especial relevancia la Sentencia del Tribunal Supremo 1620/2019, de 21 de noviembre, que declara que

«...en los casos en que el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo es la posterior declaración de inconstitucionalidad de la ley o norma con fuerza de ley cuya aplicación irrogó el perjuicio, debe imponerse como regla general o de principio la afirmación o reconocimiento de la antijuridicidad de éste, pues si tiene su origen en esa actuación antijurídica de aquél, constatada por dicha declaración, sólo circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber jurídico de soportar el daño».

En definitiva, como dijo el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de octubre de 1991,

«...el Poder Legislativo no está exento de sometimiento a la Constitución y sus actos —leyes— quedan bajo el imperio de tal Norma Suprema. En los casos donde la Ley vulnere la CE, evidentemente el Poder Legislativo habrá conculcado su obligación de sometimiento, y la antijuridicidad que ello supone traerá consigo la obligación de indemnizar. Por tanto, la responsabilidad del Estado-legislador puede tener, asimismo, su segundo origen en la inconstitucionalidad de la Ley».

En relación directa con lo anterior, y entrando ya en el segundo de los aspectos en los que puede fundamentarse la acción de responsabilidad patrimonial, la inactividad del legislador debe tenerse en cuenta que el legislador está obligado a ejercer su labor de manera razonable y razonada.

Sin perjuicio de la existencia de otras cuestiones ajenas a la propia constitucionalidad o no de la norma (como por ejemplo, la acuciante crisis económica que durante unos años afectó, de manera especial, al sector inmobiliario), la necesidad de reformar el TRLRHL se hizo evidente cuando el Tribunal

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

117

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

Constitucional declaró parcialmente inconstitucionales los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, solo en los supuestos de inexistencia de incremento de valor, en la ya citada Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, y, posteriormente, el artículo 107.4 del mismo texto legal, en la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre. El propio Tribunal Constitucional alude a esa obligación del legislador, en la primera de las Sentencias, indicando que

«...Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)»;

y en la segunda, al manifestar que

«... es importante señalar que una vez declarados inconstitucionales, primero los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, y ahora el art. 107.4 TRLHL por la presente sentencia, es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia.

No hay que olvidar que, de conformidad con el art. 31.1 CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente "con arreglo a la ley" y exclusivamente «de acuerdo con su capacidad económica". Por otra parte, el principio de autonomía financiera de los municipios (arts. 137 y 140 CE) exige que las haciendas locales dispongan de medios financieros suficientes para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos, las funciones que legalmente les han sido encomendadas, fundamentalmente, mediante tributos propios (art. 142 CE), pero que por estar sometidos al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE), corresponde al legislador estatal integrar las exigencias derivadas de esa reserva de ley como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)].

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

118

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

Solo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han trascurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el «BOE» núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5)».

El propio Tribunal Supremo recordó, en 2020 (tres años después de la primera Sentencia de inconstitucionalidad), la conveniencia y la necesidad de que el Estado acometiera con urgencia la regulación legal que no había llevado a cabo hasta la fecha, a sabiendas, además, del grave perjuicio que estaban sufriendo los Ayuntamientos y de la ineludible inseguridad jurídica que estaba afectando por igual a ciudadanos y a ayuntamientos. En concreto, el Tribunal Supremo dice, en Sentencia núm. 1689/2020, de 9 diciembre:

«En la propia sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre, se contiene una llamada al legislador que entendemos extraordinariamente conveniente y que, además, resulta muy oportuna en el caso que analizamos.

En esta última sentencia —recordando lo que ya había señalado en sus pronunciamientos de 2017 relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana— afirma el Tribunal Constitucional que es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, «realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto» en la doctrina emanada de aquellas declaraciones.

Pero añade algo más, de extraordinaria relevancia:

«Solo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han trascurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el «BOE» núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

119

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5)»».

Más recientemente, además, el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia 178/2022, de 14 de febrero, ha manifestado, de forma muy descriptiva, los problemas que derivaban de la aplicación del TRLRHL en los términos en los que ha permanecido desde 2017 (fecha de la primera sentencia de inconstitucionalidad hasta noviembre de 2021, fecha de modificación):

«...lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias...».

En definitiva, la reforma del TRLRHL se ha demostrado que constituía una verdadera necesidad y una obligación para el Estado legislador, que, durante años, ha desatendido. Y esto es así, porque los daños ocasionados inciden directamente en dos principios constitucionales de obligado cumplimiento para la Administración del Estado, como son la autonomía local y la suficiencia financiera. En efecto, el principio de autonomía local se consagra de forma expresa en el artículo 137 de la Constitución Española, cuando señala, de manera inequívoca, y tras concretar que el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y comunidades autónomas, que dichas entidades territoriales gozarán de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. Dicho importante principio debe considerarse indisolublemente unido al principio de suficiencia financiera recogido en el artículo 142 de nuestra Norma Fundamental, ya que, de otra manera, la autonomía local no sería más que una mera declaración de intenciones sin posible contenido. Parece obvio y fuera de toda discusión que la Administración Local debe contar con recursos suficientes para dar contenido a la autonomía local constitucionalmente reconocida, esto es, para hacer posible el ejercicio de sus propias competencias.

Entre los recursos de naturaleza tributaria que el legislador estatal puso en manos de las Corporaciones Locales para dar, precisamente, cumplimiento a las competencias que el legislador, en muchas ocasiones el propio legislador estatal, atribuyó a esas Entidades Locales está el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Hay que recordar que es el artículo 59.2 del TRLRHL el que proporciona a las Corporaciones Locales el necesario sustento legal para la imposición y ordenación del impuesto en cuestión, impuesto que constituye una de las principales fuentes de ingresos con las que cuentan las Corporaciones Locales para el cumplimiento de sus funciones y para el pleno desarrollo de su autonomía.

De conformidad con el principio de reserva de ley tributaria contenida en el artículo 8 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

120

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

adelante, LGT), el legislador estatal ha regulado, al amparo del artículo 133 de la CE, el sistema tributario local en el vigente TRLRHL. De esta manera, el legislador estatal configuró el actual mapa impositivo local del que se valen las Corporaciones Locales para la obtención de sus respectivos ingresos de naturaleza tributaria, entre los que destaca, y en lo que aquí nos interesa, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, regulado en los artículos 104 a 110 de la indicada norma legal.

Sin embargo, la declaración de inconstitucionalidad, primero de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, y después del artículo 107.4 del mismo texto legal, supuso una importantísima merma en los ingresos de las Haciendas Municipales, al verse obligadas a la anulación de numerosas liquidaciones, con el consiguiente, en muchos casos, derecho a la devolución de múltiples ingresos que se consideraron legítimos y debidos, al tener su amparo en la herramienta legal proporcionada por el legislador estatal. A esta situación se debe añadir, además, que la aludida reserva de ley tributaria que el artículo 8 de la LGT establece, impide a las Corporaciones Locales suplir el vacío legal derivado de la referida declaración de inconstitucionalidad. Es, por tanto, el legislador y solo él quien tiene encomendada esa misión. Misión que, hasta la estocada definitiva del Tribunal Constitucional al impuesto, declarando la inconstitucionalidad de la forma de determinación de la base imponible, no se ha materializado. Curiosamente, después de la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, en poco más de diez días, se aprueba el Real Decreto Ley 26/2021, de 8 de noviembre, que modifica el TRLRHL para su adaptación a las sucesivas Sentencias del Tribunal Constitucional, y que es el que rige ahora.

Ante esto, la duda que se plantea es por qué el Estado no acometió antes la reforma de la Ley, si el texto que se aprueba el 8 de noviembre de 2021 era una copia, casi literal, del texto que se presentó, como proposición de ley, por el Grupo Popular en el Congreso el 9 de marzo de 2018, y que, como consecuencia de la disolución de las Cortes, se declaró su caducidad el 13 de marzo de 2019. Si se disponía del texto de la norma, ¿por qué esperar tantos años (más de cuatro) para su aprobación?

Más de cuatro años durante los cuales la aplicación de la norma ha sido absolutamente aleatoria, sin ningún rigor jurídico ni criterio sostenible, y con sujeción a lo que, en cada momento, cada Juzgado o cada Tribunal Superior de Justicia ha tenido por conveniente hacer. En muchos casos, sin llegar a probarse la inexistencia de incremento de valor del suelo (simplemente, alegando una pérdida patrimonial, que no necesariamente suponía una disminución de valor del suelo) y obligando, con ello, a los Ayuntamientos, a acudir a medios de prueba adicionales que han generado retrasos en la resolución de los procedimientos, han dado lugar, asimismo, a la necesidad de realizar la contratación, en muchos casos, de personal adicional para afrontar el ingente número de recursos, escritos y reclamaciones presentados y, en definitiva,

han provocado un perjuicio económico que, de existir Ley aplicable, no se hubiera producido.

Existía, por tanto, un deber jurídico que fue incumplido, ocasionando una acción omisiva que fundamenta, aún más si cabe, el carácter no razonado de la regulación del impuesto en el TRLHL que justifica la concurrencia de un daño antijurídico y, por lo tanto, el planteamiento de una acción de responsabilidad patrimonial.

Por desgracia, lo que sucedió con la proposición de ley presentada por el Grupo Popular en el Congreso, el 9 de marzo de 2018, va camino de repetirse. Y es que, el Real Decreto Ley 26/2021, de 8 de noviembre, fue sometido a debate y votación de totalidad en el Congreso, como exige el artículo 86.2 de la Constitución, acordándose su convalidación y su tramitación como proyecto de ley. Proyecto de ley que fue remitido, el 17 de diciembre de 2021, a la Comisión de Hacienda y Función Pública, abriéndose el plazo de presentación de enmiendas. Pues bien, desde dicha fecha, el plazo de enmiendas ha ido ampliándose de manera sucesiva, sin que, hasta la fecha, se haya procedido a su debate y votación. Toda parece indicar, por tanto, que el proyecto de ley volverá a caducar.

2.5.2. Daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas

No conviene detenerse mucho aquí. Simplemente, hay que decir que resulta fácil de acreditar el daño emergente, en el que tenemos que distinguir los daños derivados de la declaración de inconstitucionalidad, propiamente dichos, de los daños consecuencia de la inactividad del legislador durante más de cuatro años.

En cuanto a los primeros, la Sentencia 182/2021 es clara al respecto: por un lado, limita sus efectos a las situaciones que estuvieran en litigio (administrativo, económico-administrativo o judicial) a la fecha de misma; por otro lado, no es posible discriminar por razón de la materia alegada, de forma que, cualquiera que fuera el motivo del recurso aún no resuelto la declaración de inconstitucionalidad obliga a anular el derecho reconocido o devolver el importe de lo ingresado. Por tanto, todo lo anulado o devuelto a partir del 26 de octubre de 2021 daría lugar al daño emergente.

Los daños producidos con anterioridad al 26 de octubre de 2021 podrían ser reclamados por la vía de la inactividad del legislador. Es evidente que la ausencia de norma ha obligado a anular derechos y a efectuar devoluciones que, en otras circunstancias, no se hubieran tenido que realizar. En este sentido, es

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

122

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

cierto que algunas situaciones serían anuladas, igualmente, con o sin norma; piénsese, por ejemplo, en todos los supuestos en los que no existía incremento de valor del suelo (ante la ausencia de norma, ha sido habitual que los juzgados dieran por válida la simple alegación del interesado, sin llegar a probar esa falta de incremento, o que, simplemente, se consideraran como tales los decrementos patrimoniales, y ello sin hablar de los casos en los que han venido considerando los tribunales la existencia de confiscatoriedad). Sin embargo, no son poca cosa los intereses de demora que se han tenido que abonar y las costas a las que han sido condenados, en la mayor parte de los casos, los Ayuntamientos.

A todo lo anterior, hay que añadir el lucro cesante, o, lo que es lo mismo, el daño que se produce por dejar de ganar. Este lucro cesante está constituido por las cantidades dejadas de ingresar en concepto del IIVTNU respecto a hechos imposables anteriores a la entrada en vigor, el 10 de noviembre de 2021, del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el TRLRHL a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU, hechos imposables sobre los que no existe autoliquidación o liquidación y que, de no haberse declarado esa inconstitucionalidad, serían derechos susceptibles de ser liquidados y recaudados en tanto no hubiere prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En este sentido, debe decirse que nutrida jurisprudencia ha señalado que el alcance de la lesión patrimonial equivale a daño o perjuicio en su doble modalidad de lucro cesante o daño emergente, esto es, la jurisprudencia ha proclamado de forma inequívoca el «principio de reparación integral» que exige que se establezca una indemnización que equivalga al daño producido. Así, destaca la Sentencia del Tribunal Supremo, de 4 de mayo de 1995, en la que se afirma que

«...es doctrina legal, recogida, entre otras, en nuestras sentencias de fecha 2 de julio de 1994 y 11 de febrero de 1995 que la indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración debe cubrir todos los daños y perjuicios producidos sufridos hasta conseguir la reparación integral».

Tal y como señaló García de Enterría,

«...la indemnización debe dejar «indemne» a la víctima del daño injusto, debe procurar una reparación integral de detrimento que dicho daño ha supuesto para su patrimonio, debe restituir éste en su pleno valor anterior al suceso dañoso, debe cubrir, por tanto, todos los "daños y perjuicios" sufridos, "en cualquiera de sus bienes o derechos" como decía el artículo 40 de la Ley de Régimen

Jurídico de la Administración del Estado de 1957 (y hoy repite el artículo 139.1 LRJPAC)».

A todo lo anterior, podrían intentar reclamarse aquellos costes adicionales que han sufrido los Ayuntamientos, como consecuencia del enorme número de escritos, recursos, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos a los que se ha tenido que dar respuesta, fruto, nuevamente, de la inactividad del Estado legislador, al generarse una enorme incertidumbre y una gran inseguridad jurídica, ante la escasa o nula uniformidad en el criterio de Juzgados o Tribunales, que han tenido que suplir, como han podido esa ausencia de norma.

Tampoco interesa incidir demasiado en que el daño es individualizable. Es evidente, en este sentido, que las consecuencias lesivas que se derivan de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos del TRLRHL suponen una lesión específica en el patrimonio de cada Ayuntamiento, que además reviste el carácter de exclusiva, al no repercutir, de ningún modo, en el patrimonio del Estado en cuanto responsable de la regulación declarada inconstitucional. La sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de febrero de 1997, cita, en su Fundamento Jurídico 4, la sentencia de 5 de marzo de 1993, cuya doctrina ha sido seguida por la de 27 de junio de 1994, a pesar de resolver un supuesto bajo la vigencia del régimen anterior a la Ley 30/1992. Y todas ellas apreciaban responsabilidad cuando se producían daños o perjuicios en virtud de actos de aplicación de las leyes cuando

«...existe un sacrificio patrimonial singular de derechos o intereses económicos legítimos que pueden considerarse afectados de manera especial por las actuaciones administrativas anteriores o concomitantes con la legislación aplicable».

Esta afectación especial se encuentra también vinculada al principio de buena fe en las relaciones entre Administraciones y a la debida seguridad jurídica, parámetros que se han visto desbordados por la declaración de inconstitucionalidad de la regulación estatal.

2.5.3. Imputabilidad de la actividad dañosa a la Administración

La imputabilidad de la actividad dañosa hace referencia a la identificación del ente al que resulta imputable la actividad de la que se deriva el daño invocado y, en consecuencia, la relación de causalidad entre ambos. Es decir, es necesario que la acción u omisión administrativa entre en la esfera de actividad de la Administración a la que se le reclama la indemnización, entendida dicha actividad en un sentido amplio.

En este caso, no parece que haya muchas dudas a la hora de considerar que la actividad dañosa resulta imputable al Estado. En efecto, la actividad declarada inconstitucional de la que se deriva el perjuicio patrimonial causado a cada Ayuntamiento es la actividad legislativa del Estado, en un doble aspecto: como actividad en sentido jurídico, y circunscrita a la deficiente regulación de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL; y como inactividad legislativa u omisión del deber de legislar, respecto de esos mismos preceptos.

2.5.4. Nexo causal, directo y exclusivo entre la actividad administrativa y el resultado dañoso

En este punto, tampoco se suscitan demasiadas dudas. La regulación declarada inconstitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 corresponde, en exclusiva, al poder normativo estatal, atendiendo a la distribución de competencias vigente en materia tributaria. Y la obligación de legislar, una vez conocidos los primeros defectos, contrarios a la Constitución del TRLRHL, correspondía, igualmente, al Estado legislador. Por tanto, el nexo causal entre la actividad legislativa del Estado, a quien corresponde la delimitación de los aspectos esenciales del impuesto, y el daño producido es evidente. Pocas potestades normativas tienen los Ayuntamientos respecto de los impuestos, limitadas a aspectos no esenciales del tributo. En este sentido, las ordenanzas fiscales no pueden innovar desde el punto de vista normativo material, sino que se deben limitar a la reiteración e incorporación sistemática de lo dispuesto en la Ley y, en el mejor de los casos, a la especificación y pormenorización de algunos aspectos para facilitar su aplicación práctica y a concretar magnitudes de cuantificación en el ámbito del sistema objetivado de cálculo establecido por el legislador.

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado, tras la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

125

M^a Rosario Villena Cerón. Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios

③ CONCLUSIONES

Es evidente que no es fácil hacer encajar perfectamente, y como si de una sola pieza se tratara, todo el engranaje que supone la acción de responsabilidad patrimonial frente al Estado legislador.

Y es cierto que hay que ser conscientes de que las posibilidades de éxito en vía administrativa son escasas, por no decir nulas.

Sin embargo, debiendo velar las Administraciones Públicas por el interés general, qué duda cabe que el interés de los Ayuntamientos debe ser garantizar la suficiencia financiera que les permita ejercer la autonomía en los términos constitucionalmente establecidos.

Desde el punto de vista meramente jurídico, la cuestión suscita un interés digno de ser elevado a las más altas instancias jurisdiccionales de nuestro país, e, incluso, de la Unión Europea. Y, aunque nos espera un camino largo, costoso y lleno de dificultades hasta llegar a la meta final, el esfuerzo, sea cual sea el resultado, habrá merecido la pena. Aunque esperemos que el resultado sea favorable a los Ayuntamientos.

Como diría Paulo Coelho, *«El mundo está en las manos de aquellos que tienen el coraje de soñar y corren el riesgo de vivir sus sueños»*.

BIBLIOGRAFÍA

- › García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo II*. Editorial Civitas.

UNA APROXIMACIÓN A LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA DE LA CIUDAD DE MADRID

ARTURO DELGADO MERCÉ
 Subdirector General de Inspección Tributaria
 Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

La inspección tributaria se configura en nuestro ordenamiento jurídico como el elemento fundamental en la lucha contra el fraude fiscal. Por ello, cuenta con gran respaldo del Tribunal Constitucional y con un amplio abanico de facultades para el cumplimiento de sus fines, que, en definitiva, no son otros que aquellos vinculados al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los ciudadanos y empresas.

Las Entidades Locales españolas cuentan con idéntica normativa a la del Estado y de las Comunidades Autónomas para el ejercicio de su labor inspectora en el terreno de la tributación local. Y en ese ámbito, destaca el Ayuntamiento de Madrid, con su propia Agencia Tributaria (ATM) y con la Subdirección General de Inspección Tributaria, en colaboración con el resto de Subdirecciones de la ATM.

La irrupción de la Inteligencia Artificial en las Administraciones Públicas supone una extraordinaria oportunidad para la lucha contra el fraude y, de modo singular, en cuanto a la planificación, prevención y detección. No obstante, surgen dudas acerca de los riesgos que pueden acompañar el avance de la IA y resulta necesario extremar las precauciones en relación con los derechos y garantías de los contribuyentes que pudieran verse vulnerados por las actuaciones administrativas en el nuevo escenario digital.

Palabras clave: inspección tributaria, inspección tributaria local, obligaciones fiscales, lucha contra el fraude, inteligencia artificial

ABSTRACT

Tax inspection is established in our legal system as the key element in the fight against tax fraud. Therefore, it has strong support from the Constitutional Court and a wide range of powers to fulfill its purposes, which ultimately involve voluntary compliance with tax obligations by citizens and companies.

Spanish local entities have the same regulations as the State and the Autonomous Communities for the exercise of their inspection work in the field of local taxation. In this regard, the Madrid City Council stands out with its own Tax Agency (ATM) and the General Sub directorate of Tax Inspection, in collaboration with the rest of the Sub directorates of the ATM.

The emergence of Artificial Intelligence in Public Administrations represents an extraordinary opportunity for the fight against fraud, particularly in terms of planning, prevention and detection of fraud. However, doubts arise about the risks associated with the advance of AI and it is necessary to take extreme precautions regarding the rights and guarantees of taxpayers that might be violated by administrative actions in the new digital scenario.

Keywords: tax inspection, local tax inspection, tax obligations, flight against fraud, artificial intelligence

❶	UNA INSPECCIÓN TRIBUTARIA	→ 1.1. Introducción → 1.2. Fundamento constitucional → 1.3. La Inspección Tributaria y sus «prerrogativas» → 1.4. Las consecuencias sancionadoras → 1.4.1. La resistencia, obstrucción, excusa o negativa → 1.4.2. La derivada penal	127
❷	UNA INSPECCIÓN TRIBUTARIA LOCAL		135
❸	LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID	→ 3.1. Madrid, más que una «gran ciudad» → 3.2. La Agencia Tributaria Madrid (ATM) → 3.3. La Subdirección General de Inspección Tributaria (SGIT) → 3.4. La Inspección ante el diseño tributario local → 3.4.1. Impuestos → 3.4.2. Tasas → 3.5. Algunos resultados de 2022	137
❹	UNA REFLEXIÓN ACERCA DEL PAPEL DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA PLANIFICACIÓN DE LA INSPECCIÓN, PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DEL FRAUDE FISCAL		145
●	BIBLIOGRAFÍA		148

① UNA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

1.1 Introducción

1. En un sentido amplio (no desde un punto de vista penal—tributario), podemos considerar el fraude fiscal como cualquier incumplimiento de una obligación tributaria, por acción o por omisión, intencionada o negligente, del que deriva un perjuicio económico para la hacienda pública. Como vemos, desde esta perspectiva, es suficiente una mera actuación negligente del ciudadano que perjudique al erario público, un mero olvido o descuido, para que la Administración proceda a la regularización pertinente y, en su caso, a la imposición de la sanción que corresponda. No obstante, éste no es el supuesto clásico en el ámbito sobre el que ahora tratamos.
2. En relación con nuestro país, el historiador Josep Maria Fradera apuntaba la existencia de dos constituciones: por un lado, la formal y escrita y, por otro, la real, «que es más vieja que la constitución escrita», en la que está incluido el fraude fiscal. Tratándose de un fenómeno universal, en España estaría más extendido que en otras naciones como, por ejemplo, las centroeuropeas, en las que existe pero no se encuentra tan arraigado.
3. No olvidemos que, precisamente, las entidades locales son las Administraciones Públicas «más próximas» a los ciudadanos. Por ello, con mayor motivo, debe existir ese análisis sociológico de la tributación en el ámbito local.

En una sociedad en la que no existiera el menor atisbo de fraude o irregularidad fiscal, no sería necesario que la Administración realizara la actividad de comprobación e investigación, de regularización e imposición de sanciones. Pero la realidad es muy distinta y, por supuesto, no sólo en la actualidad y en nuestro entorno más directo.

Puede afirmarse que el fraude fiscal¹ es un fenómeno universal e intemporal; se ha dado, en mayor o menor medida, en todos los países² y culturas y en todas las épocas históricas. Si bien es cierto que era condenado en los textos legales, y, en muchos casos, severísimamente castigado, no lo es menos que ha gozado, y como *veremos, sigue gozando*, de cierta benevolencia ciudadana. Como señalaría en el siglo XIX el escritor británico Charles Lamb:

«Me gusta el defraudador fiscal. Es un ladrón honrado. Sólo roba al Estado que no es otra cosa que una abstracción».

El desarrollo del intervencionismo estatal a lo largo del siglo XX y la ampliación de los servicios públicos planteaban la necesidad de exigir a los ciudadanos cada vez más elevadas contribuciones económicas. Como apuntó el prestigioso jurista alemán Klaus Tipke «*Sin impuestos y sin contribuyentes no se puede construir ningún Estado; ni Estado de Derecho ni, desde luego, el Estado Social*».

La sociología fiscal en el ámbito de la tributación local es todavía una asignatura pendiente. Indagar acerca de la percepción ciudadana y su grado de conocimiento sobre los distintos impuestos y tasas locales resultaría, indudablemente, de gran interés y podría dar lugar, entre otras medidas, a acciones para favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.³

A nivel estatal existe una arraigada tradición en este campo, con las encuestas anuales realizadas por el Instituto de Estudios Fiscales y el Centro de Investigaciones Sociológicas acerca del fraude fiscal. En síntesis, se configura como una constante la amplísima mayoría (en torno al 90%) que considera el fraude fiscal como un grave perjuicio, con perniciosos efectos, para la sociedad en general. No obstante, también un 90% cree que existe mucho o bastante fraude y en torno a un 34% lo justifica. Resulta más preocupante de cara a futuro que a medida que desciende la edad se incrementa el porcentaje de justificación, llegando en el tramo de edad de 25 a 29 años al 55%.

Llama poderosamente la atención la «paradoja de la moral tributaria», tal como ha sido denominada por algún autor, que se produce todos los años. Un 62% considera que los españoles son poco o nada conscientes y responsables a la hora de pagar sus impuestos. Cuando preguntan al encuestado acerca de su comportamiento personal, el 93% afirma ser muy o bastante consciente y responsable.

1.2 Fundamento constitucional

Al margen de cualquier consideración de índole moral que nos pudiera merecer el fraude fiscal, y por consiguiente la actividad de inspección consistente en evitar su producción y consecuencias, conviene tener presente el fundamento constitucional que ampara la actuación inspectora.

El artículo 31 de la Constitución Española de 1978 contempla que todos los ciudadanos estamos obligados al sostenimiento de los gastos públicos.⁴ Dicho mandato no podría verse plasmado en la realidad si la Administración careciera de medios para poder hacerlo efectivo. El Tribunal Constitucional (en adelante, TC), en sentencia de 26 de noviembre de 1984, 110/1984, señalaba que parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y complejidad de las funciones que asume el Estado hacen que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque a veces pueda resultar incómoda y molesta.

Mediante sentencia de 26 de Junio de 1990, el TC apuntaba que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. Por tanto, señala que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan. En la misma sentencia, el TC justificaba claramente la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales al señalar que este deber constitucional implica para los ciudadanos —más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la Norma Fundamental impone— una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos de indiscutible y esencial interés público. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes. En esa misma línea,

4. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (art. 31.1, CE)

el TC considera, en la sentencia 50/95, de 23 de febrero, que «el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda Pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país», y que «el fraude fiscal es una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático».

Vemos, por consiguiente, cómo la actividad inspectora de la Administración Tributaria goza de un expreso respaldo constitucional.

1.3 La Inspección Tributaria y sus «prerrogativas»

Tradicionalmente, se ha distinguido una doble vertiente (funcional y orgánica) a la hora de definir la inspección tributaria. Desde un punto de vista orgánico, como el órgano o conjunto de órganos a los que se les atribuye la función inspectora en el ámbito tributario. Desde una perspectiva funcional, la inspección tributaria es aquella actividad que tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales, procediendo, en su caso, a la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes, mediante la práctica de liquidaciones. Con dicha labor, la Administración no sólo puede recuperar los importes defraudados, exigiendo, en su caso, las correspondientes sanciones e intereses de demora, sino que realiza una tarea ejemplarizadora en la ciudadanía, pretendiendo, en definitiva, el cumplimiento voluntario en el pago de los tributos.

Si, tal como es comúnmente admitido por la doctrina, la materia tributaria se incardina en el ámbito de los sectores estratégicos del ordenamiento jurídico, la inspección tributaria se configura como «núcleo duro» del sector. Por ello la regulación legal y reglamentaria⁵ le reserva amplias funciones y facultades, penalizando severamente, como veremos en el punto siguiente, las conductas infractoras de los ciudadanos. Todo ello, como no puede ser de otra manera, con el máximo respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes, contemplados con carácter general para todo procedimiento tributario, con alguna peculiaridad específica en el ámbito inspector⁶.

Las funciones de la inspección tributaria son, básicamente: la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por Administración; la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones; la realización de actuaciones de obtención de información; la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias; la información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones y la forma en que las deben cumplir y la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones llevadas a término.

5. Las actuaciones y procedimiento de inspección se regulan en los artículos de 141 a 159 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 28 de diciembre (en adelante, LGT) y de 166 a 197 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RD 1065/2007)

6. A título de ejemplo, en lo que concierne a la comunicación previa del alcance de las actuaciones inspectoras y a la posibilidad de su ampliación en caso de inspección de carácter parcial.

Para el correcto y efectivo cumplimiento de tales funciones, la normativa tributaria contempla amplias facultades, como son las relativas al examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse o que resulte necesario. Puede exigir la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan el hecho imponible o exista alguna prueba de los mismos. En tales actuaciones, si existe oposición a la entrada, será necesaria autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine. Lógicamente, tratándose del domicilio constitucionalmente protegido, será precisa la autorización judicial o el consentimiento del obligado tributario.

Otra destacada facultad es la obligación de atender a la Inspección y prestarle la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones, lo que supone que si el obligado tributario es requerido por la Inspección debe personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados. Todo ello se ve respaldado, como veremos, con importante penalización mediante sanciones. Incluso, cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderle. De no estar presentes, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares.

Merece ser reseñado que toda persona física o jurídica, pública o privada, está obligada a proporcionar toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con transcendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Del mismo modo, las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes

Una aproximación a la inspección tributaria de la ciudad de Madrid

Arturo Delgado Mercé. Subdirector General de Inspección Tributaria

131

y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

El personal inspector está facultado también para recabar el dictamen de peritos así como información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen; realizar mediciones o tomar muestras; obtener fotografías, croquis o planos; exigir la exhibición de objetos determinantes de exacción de un tributo; verificar los sistemas de control interno de la empresa así como los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica.

Otra manifestación de prerrogativa administrativa en el ámbito de la inspección es la posibilidad de adoptar medidas cautelares, para evitar que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición, pudiendo llegar a consistir en el precinto o incautación de mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que contengan la información de que se trate. Téngase en cuenta que para la adopción de las medidas cautelares, se podrá recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades competentes y sus agentes.

7. Ello va a suponer que la Inspección pueda determinar la base y generar, en su caso, una liquidación, e iniciar un expediente sancionador, acudiendo a diversos medios como la aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto; la utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios o la valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

También se encuentra habilitada para la Inspección el método de estimación indirecta cuando la Administración Tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de la falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas, resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora, incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales o desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos⁷.

Debemos recordar que en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación, la Inspección podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de cuál sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado.

Por último, señalaremos el carácter de documentos públicos de las Actas (tanto en Actas con Acuerdo, de Conformidad o Disconformidad) y Diligencias. En las primeras, la Inspección recoge el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la

misma. Mediante las Diligencias se hacen constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Ambas, dada su naturaleza de documento público hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario, presumiéndose ciertos los que sean aceptados por los obligados tributarios, pudiéndose rectificar, únicamente, mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

1.4 Las consecuencias sancionadoras

Aunque no constituye una de sus funciones en sentido estricto, resulta indudable la proyección de las actuaciones de la Inspección Tributaria en el ámbito de las sanciones, tanto desde la vertiente de su tramitación como del rol que desempeña en cuanto a la formación de elementos de prueba que pueden llegar a determinar la culpabilidad.

1.4.1 La resistencia, obstrucción, excusa o negativa

Extraordinaria trascendencia adquiere la penalización contemplada en el artículo 203 de la LGT a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, que se produce cuando el infractor, debidamente notificado al efecto, realiza actos tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Tras la reforma del artículo 203 de la LGT en virtud Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, la LGT contempla elevadas multas en el caso de que se esté siendo objeto de un procedimiento de inspección. Destacaremos la relativa a la falta de atención a un tercer requerimiento, con mayor gravedad en el supuesto de que el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas:

- Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista 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 pecuniaria proporcional 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.

- Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:
- Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
 - Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 % 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.

Debemos señalar que el Tribunal Constitucional ha respaldado expresamente esta grave penalización, mediante la sentencia 74/2022, de 14 de junio, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo. En el caso examinado se argumentaba una presunta falta de proporcionalidad dado que se había impuesto la máxima sanción de 600.000 cuando se dejó de ingresar menos de 200.000 euros. El TC no aprecia esa desproporción. Según el TC, el artículo 203 de la LGT permite una cierta graduación, al admitir la reducción de la sanción en caso de cumplimiento tardío de ese deber de colaboración, y la sanción prevista cabe en el margen de apreciación del legislador que en ese precepto define con claridad una conducta de la gravedad merecedora de tal sanción dada la importancia de la inspección de los tributos. Para ello, el TC acude, entre otras, a las citadas sentencias 110/1984 y 76/1990 y a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022.

Precisamente, se trataba de una infracción —no aportar datos contables— cometida durante el desarrollo de actuaciones inspectoras llevadas a cabo por la Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Granada.

1.4.2 La derivada penal

También conviene recordar el alcance penal del incumplimiento de las normas tributarias. Así, de acuerdo con lo establecido en el artículo 305 del Código Penal, Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos..., obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota

defraudada, el importe de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120 mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos contemplados en el mismo Código penal.

De acuerdo con la reforma operada mediante Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en el caso de que la cuota defraudada superara los 600.000 euros; se hubiera cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal; o la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación ocultara o dificultara la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio de estos, el delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada, todo ello de acuerdo con el artículo 305.bis de la citada norma penal.

En el curso de las actuaciones inspectoras también puede detectarse situaciones que el Código Penal, en su artículo 310, sanciona severamente, vinculadas a la llevanza de contabilidad mercantil, libros o registros fiscales, penalizándose con prisión de 5 a 7 meses.

② UNA INSPECCIÓN TRIBUTARIA LOCAL

La autonomía para la gestión de los respectivos intereses que contempla el artículo 137 de la Constitución Española de 1978, referente a los municipios y las provincias, quedaría en gran medida desvirtuada si no existiera la «garantía» contemplada en el artículo 142 del mismo texto, al afirmarse que las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

La Inspección Tributaria local, tanto en virtud de la recaudación directa e inmediata, derivada de las comprobaciones limitadas, actas y sanciones incoadas, como de la indirecta por la incorporación en los censos y matrículas, en el caso de los tributos de carácter periódico, como, en definitiva, por la labor ejemplarizadora que realiza en la generalidad de contribuyentes, juega un importante papel desde una perspectiva financiera, sin perder de vista la verdadera misión que le corresponde en el ámbito de la aplicación justa y efectiva del sistema tributario local y el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los ciudadanos.

El expuesto contexto normativo, que regula tanto el procedimiento de inspección como las severas consecuencias sancionadoras de los respectivos incumplimientos tributarios, es el mismo en el plano local que el estatal y autonómico. Según el artículo 106.3 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, Ley 7/85 (en adelante, LBRL), es competencia de las Entidades Locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras Entidades Locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado. Asimismo, en virtud de la remisión legal contemplada en el artículo 12 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLHL), dichas entidades pueden y deben aplicar la misma normativa que aquellas otras inspecciones; la Ley General Tributaria, las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como las disposiciones dictadas para su desarrollo. A tenor del artículo 11, TRLHL, en materia de tributos locales se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado para la Administración Tributaria Estatal.

Una aproximación a la inspección tributaria de la ciudad de Madrid

Arturo Delgado Mercé. Subdirector General de Inspección Tributaria

136

Cierto resquicio de autonomía local existe con la posibilidad de que a través de las Ordenanzas Fiscales las entidades locales puedan adaptar la normativa al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa, e incluso desarrollar la LGT (Disposición Adicional Cuarta). Igualmente, en el ámbito de las infracciones el citado artículo 11 del TRHL permite que ciertas especificidades se regulen mediante Ordenanza.

③ LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

3.1 Madrid, más que una «gran ciudad».

Madrid no es sólo la capital de España y la ciudad más poblada (3'28 millones de habitantes censados, según datos oficiales de 2022 del Instituto Nacional de Estadística), sino que es también una gran ciudad posicionada de forma destacada en el concierto de las grandes ciudades europeas y mundiales. Debemos tener presente que la población de la Ciudad de Madrid supera a la inmensa mayoría de Comunidades Autónomas⁸ y a varios Estados independientes de la Unión Europea⁹.

Se puede observar, por consiguiente, centrándonos en la esfera concreta que ahora nos ocupa, cómo Madrid es una ciudad constantemente generadora de hechos impositivos tributarios locales, debido, básicamente, al gran dinamismo respecto a una serie de actividades que inciden de forma determinante en los distintos impuestos y tasas municipales: actividad urbanística, actividad inmobiliaria, comercial y mercantil en general, aprovechamientos o utilidades privativas por empresas explotadoras de suministros, por terrazas de hostelería, pasos de vehículos, etc., muy diversas prestaciones de servicios...

Ello conlleva, lógicamente, la existencia de amplios censos o matrículas respecto de los tributos periódicos (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y algunas tasas), la producción constante de hechos impositivos de carácter instantáneo (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, etc.), con la consiguiente necesidad de medios y adecuada selección de actuaciones en orden a evitar —o al menos controlar y corregir— el fraude fiscal.

3.2 La Agencia Tributaria Madrid (ATM)

Superando, en cierta medida, la arraigada tradición uniformadora del régimen local¹⁰, la nueva redacción dada a la LBRL por la Ley 57/2003 de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local¹¹, conocida como «Ley de Grandes Ciudades», contempla la creación de un órgano de gestión tributaria para la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, regido por los principios de eficiencia, suficiencia, agilidad y unidad en la gestión.

8. Comunidades distintas de la de Madrid, solo superan a nuestra ciudad, Andalucía, Catalunya y la Comunidad Valenciana.

9. Como sucede con Lituania, Eslovenia, Letonia, Estonia, Chipre, Luxemburgo y Malta. Asimismo, se acerca a la población de países como Croacia, Irlanda o Dinamarca.

10. Fenómeno paradójico teniendo presente que en España en torno a un 90% de los municipios no supera los 5.000 habitantes.

11. En prácticamente idénticos términos —salvo en la sustitución de órgano de gestión tributaria por ente autónomo de gestión tributaria— lo recoge la Ley 22/2006, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid.

Mediante Acuerdo Plenario de 29 de octubre de 2004 se aprobó la creación, adscrito al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, del Organismo Autónomo «Agencia Tributaria Madrid» (ATM), responsable de ejercer como propias las competencias que a la Administración local le atribuye la legislación tributaria. La Agencia inició su actividad el 1 de enero de 2005.

A tenor de lo establecido en el artículo 2 de sus Estatutos, la ATM tiene por finalidad el desarrollo de las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario del Ayuntamiento de Madrid se aplique con generalidad y eficacia a los obligados tributarios, mediante procedimientos de gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales que, tanto formal como materialmente, minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la aplicación de los demás recursos públicos cuya gestión le corresponda o se le encomiende.

La ATM se estructura en la actualidad en 6 Subdirecciones Generales:

- SG de Gestión y Atención al Contribuyente.
- SG de Recaudación.
- SG de Inspección Tributaria.
- SG de Tecnología e Información Tributaria.
- SG de Secretaría General.
- SG de Servicios Jurídicos.

3.3 La Subdirección General de Inspección Tributaria (SGIT)

En el marco del Plan Estratégico de la ATM 2021-2024, principalmente en lo que afecta a la Línea 1, «Fortalecimiento Tributario», la SGIT colabora en la aplicación justa y efectiva del sistema tributario local en la Ciudad de Madrid, pretendiendo garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, no sólo mediante la detección, regularización y penalización de los incumplimientos.

En primer lugar, debe ser reseñado que la ATM apuesta de modo firme y decidido por un modelo público de inspección tributaria, sin perjuicio de acudir a la colaboración público-privada que pueda resultar necesaria. Quiere ello decir que en ningún caso nos encontramos, como sucede en algunas entidades locales, con un modelo de externalización en la que se traslade a empresas privadas funciones inspectoras (por tanto, ejercicio de potestades públicas reservadas a la Administración) bajo la apariencia de tareas de «apoyo y asistencia».

Para el cumplimiento de sus fines, en la SGIT se integran, bajo la dirección del Subdirector General, Nivel 30:

→	Personal «de Oficina» ¹²	43
→	Personal Inspector	55
→	Inspectores ¹³	20
→	Subinspectores ¹⁴	35

La actividad inspectora está organizada funcionalmente mediante una combinación de Equipos Generales y Especiales, configurados con distinto número de integrantes según las necesidades. En los primeros, se integra personal inspector con cargas de trabajo específicas de algunos tributos e iniciativa coordinada en actuaciones que surjan derivadas de las mismas. En los segundos: se realizan labores de apoyo a la planificación, distribución de tareas en los distintos tributos; estudio, informe y asesoramiento; regularizaciones singulares; control integral de gestión e inspección de las tasas que afectan a sectores estratégicos (gas, electricidad, agua, telecomunicaciones) así como de la Tasa por el Mantenimiento de los Servicios de Emergencia (TAMSE) que presta el Cuerpo de Bomberos del Ayuntamiento de Madrid; tasas delegadas en otros órganos municipales (como, por ejemplo, terrazas de hostelería, reservas de espacio en el dominio público local); control del IBI en relación con la Inspección Catastral de la ATM, etc.

En cuanto al Control Integral Gestión–Inspección, las tasas vinculadas a los sectores estratégicos se caracteriza, y de ahí su control integral, por la existencia de un pequeño número de grandes contribuyentes de extraordinaria capacidad económica (junto a decenas de medianas y pequeñas) y la TAMSE por la intervención como sustitutos de las entidades aseguradoras del riesgo y, en su nombre, de un interlocutor único. Ese control integral de la SGIT realizado desde un primer momento, no solo facilita posteriores inspecciones sino que también, y más importante, las evita en muchos casos. La labor comprobadora de las declaraciones de las Empresas Explotadoras de Servicios de Suministros y de las autoliquidaciones en la última tasa aludida, la tarea informativa y preventiva desarrollada por los Equipos Especiales dedicados a ello, aseguran un óptimo control del adecuado cumplimiento de las obligaciones.

La redefinición de la actividad inspectora, Objetivo 1.6 de la citada Línea Estratégica 1, no puede entenderse sin la colaboración y coordinación con del resto de Subdirecciones Generales de la ATM y, de modo muy especial, con el Laboratorio Tributario de la SG de Tecnología e Información Tributaria, que, mediante técnicas de Inteligencia Artificial, contribuirá a una más eficiente lucha contra el fraude fiscal.

12. En el personal de oficina se incluyen también agentes tributarios cuya labor se desarrolla, principalmente, «en calle».

13. Niveles 29 y 28.

14. Niveles 26 y 22.

3.4 La Inspección ante el diseño tributario local

El diseño vigente de la tributación local, su esquema básico, es, mutatis mutandi, el que nació a mediados del Siglo XIX. Lo que en su momento pudo suponer un extraordinario avance, debe ser profundamente revisado, pues en la actualidad se traduce en una constante inseguridad jurídica. Principios como el de tutela estatal (de modo evidente en los «impuestos obligatorios» que presentan carácter periódico y vinculación a censos estatales), el concepto contraprestacional en el origen de los impuestos locales y la presencia de bases imponibles rígidas, inelásticas y condicionadas, han generado, siguen y seguirán generando, graves consecuencias para Ayuntamientos y Diputaciones.

Veamos, por tributos, el contexto de actuación de la Inspección Tributaria. La exposición no pretende ser exhaustiva sino perfilar, mediante algunos ejemplos, el marco sobre el que cabe la intervención inspectora.

3.4.1 Impuestos

A tenor de lo dispuesto en el artículo 77.5 del TRHL, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), que ha sido calificado por su trascendencia económica, en comparación con el resto de impuestos y con las tasas, como la «joya de la Corona del mundo tributario local», 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 Dirección General del Catastro, siendo competencia exclusiva del Estado, tal como establece el artículo 4 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, la formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario. Ello supone que funciones como la valoración y la inspección, entre otras, correspondan a la Dirección General del Catastro, directamente o a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes Administraciones, entidades y corporaciones públicas.

La ATM realiza actuaciones de investigación en el marco de un procedimiento de inspección catastral, de los hechos, actos, negocios y demás circunstancias susceptibles de originar una incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario, en virtud de lo dispuesto en la Cláusula 2ª del Convenio de Colaboración firmado el 7 de febrero de 2020¹⁵ por la Dirección General del Catastro y el Ayuntamiento de Madrid en materia de inspección catastral. Por consiguiente, la ATM ejerce determinadas funciones de inspección catastral en delegación de competencias. La SGIT, en estrecha colaboración con los Servicios Catastrales incardinados en la SG de Tecnología e Información Tributaria, regulariza el IBI y tramita, si procede, los pertinentes expedientes sancionadores tributarios, a raíz de la incoación de las actas de inspección catastral.

15. Sustituye a la Adenda de 10 de mayo de 2007 que ampliaba el contenido del Convenio de 19 de octubre de 2004 a la inspección catastral.

Una aproximación a la inspección tributaria de la ciudad de Madrid

Arturo Delgado Mercé. Subdirector General de Inspección Tributaria

141

Existen también otros elementos que pueden dar lugar a las actuaciones inspectoras en el IBI. Por ejemplo, la determinación del titular de los derechos sobre los bienes inmuebles, el control de los beneficios fiscales y la investigación y regularización, en su caso, por simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria), con la consecuente imposición de sanciones de apreciarse culpabilidad, de presuntas divisiones horizontales ficticias, efectuadas para eludir los tipos diferenciados de gravamen.

La ATM interviene en la inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en virtud de delegación estatal. La inspección de este tributo, según la redacción originaria de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, correspondía a la Administración Tributaria del Estado, sin que estuviera contemplada la delegación a favor de las Entidades Locales. Antes de la entrada en vigor del impuesto en 1992, se modificó el artículo el 92.3 de la citada ley, señalándose que la inspección se llevaría por el Estado, sin perjuicio de las delegaciones que pudieran realizarse y de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse con dichas entidades, todo ello en los términos dispuestos por el Ministro de Hacienda; concretamente, en la Orden de 10 de junio de 1992, que limita el alcance de la delegación en las entidades locales a las actividades económicas que se desarrollen en su ámbito territorial y tributen por cuota municipal.

La existencia de cientos de epígrafes, que corresponden a las distintas actividades¹⁶, con muy variados elementos, entre los que destacan la superficie del local donde se ejerce la actividad y la potencia instalada, así como la aplicación de las Reglas y Notas contenidas en el Real Decreto Legislativo 1170/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del IAE, permiten una actuación cualificada de la Inspección en orden a su investigación. Asimismo, beneficios fiscales como, por ejemplo, las exenciones por Importe Neto de la Cifra de Negocio (INCN)¹⁷, por inicio de actividad durante los dos primeros años, de las cooperativas y el relativo al rendimiento neto de la actividad económica, amplían el campo de actuación inspectora.

En el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), además del control de los beneficios fiscales, principalmente medioambientales, adquiere singular relevancia la necesidad de intervenir sobre el presunto fraude cometido por empresas con grandes flotas de vehículos que deslocalizan ficticiamente, no al amparo de una legítima competencia fiscal entre entidades locales, su domicilio.

La regulación legal¹⁸, que vincula la determinación del municipio de imposición en función del domicilio que figura en el permiso de circulación y la interpretación «flexible» realizada por la Dirección General de Tráfico ha permitido durante décadas la existencia de este fraude, en virtud del cual municipios de cientos de habitantes cuentan en la Matrícula del Impuesto con decenas de miles de vehículos.

16. Lo que permite el control de sectores de gran impacto económico como pueden ser la promoción inmobiliaria, los servicios financieros, el comercio, etc.
17. El INCN se convierte en un elemento clave del impuesto, en la medida en que se encuentran exentos los contribuyentes que no alcancen el millón de euros. Asimismo es factor determinante del coeficiente de ponderación. Todo ello en virtud de lo dispuesto en los artículos 82, 1.c) y 86 del TRLHL. La cuestión relativa al Control de los Grupos de Empresas se relaciona con este punto al pretender tributar sus integrantes por su cifra individual y no por la del Grupo, beneficiándose así, indebidamente, de la exención.
18. La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo, de acuerdo con el artículo 97 del TRLHL.

Recientemente, diversas sentencias¹⁹ de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de Barcelona, han respaldado la actuación de la Inspección Tributaria del Ayuntamiento de la ciudad condal, que mediante expediente de simulación y posteriores actas de inspección ha regularizado la situación tributaria de las grandes flotas deslocalizadas ficticiamente fuera del municipio, imponiendo las procedentes sanciones.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se configura también como un tributo de gran capacidad de actuación inspectora. Téngase en cuenta que la definición de su base imponible como el *coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra* permite analizar la contabilidad del obligado tributario y que el hecho imponible se produce con la realización de toda construcción, instalación y obra para la que se exija licencia, declaración responsable o cualquier acto de control urbanístico, aunque no se haya obtenido o ni siquiera solicitado la licencia o presentado la declaración. Por tanto, se incluyen obras ajenas a la legalidad urbanística.

Como se desprende de la regulación normativa, requieren singular atención las fuentes de información existentes sobre las obras realizadas en el término municipal de Madrid, esencialmente las que proceden de los órganos que conceden las licencias urbanísticas o reciben las declaraciones responsables. Igualmente, de acuerdo con lo señalado anteriormente, resulta necesario el control de obras sin la pertinente licencia o declaración responsable mediante, en su caso, la presencia de la inspección en la vía pública y la obtención de información que deriva de tareas de tecnología avanzada.

Asimismo, la comprobación de los requisitos para de los distintos beneficios fiscales y la exacta determinación del momento de inicio y de la finalización de la obra, a tenor de las normas de gestión del tributo, corresponden a la Inspección.

En cuanto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), después del impacto de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 y el no menor de la nueva regulación legal mediante el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, vuelve a ser un tributo objeto de intenso control ante el fraude²⁰ existente.

19. Sentencias de diversos Juzgados de lo Contencioso-administrativo de la capital catalana como las de fecha 16 de noviembre, 7 de diciembre de 2021 y 11 de enero, 24 de febrero, 16 de mayo y 1 de junio de 2022.

20. Fraude en el «sentido amplio» que señalamos en un principio y no en su estricto significado penal-tributario.

De acuerdo con la naturaleza del hecho imponible del IIVTNU y con la obligación notarial de información, y, en su caso, del cierre registral, la Inspección debe detectar transmisiones que puedan ser objeto de exacción y hayan permanecido ajenas a los cauces ordinarios de control. Del mismo modo, en el ámbito de los beneficios fiscales y, por ejemplo, en determinadas divisiones de condominio, en operaciones societarias en el marco de fusiones, absorciones o escisiones y otras de cierta entidad, vinculadas a personas físicas o jurídicas, que pudieran constituir transmisiones encubiertas, existe un amplio campo de actuación inspectora.

La obtención de información no debe limitarse a la procedente de las notarías sino que debe alcanzar a distintas Administraciones Públicas para que, mediante los cruces informáticos pertinentes, pueda revelar transmisiones que reflejen la producción de hechos imponible no declarados.

3.4.2 Las Tasas

En cuanto a la inspección de las tasas, hay que distinguir, en primer lugar, entre las concernientes a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local y las relativas a la prestación de servicios, según de la definición del hecho imponible de las tasas que realiza el artículo del TRLHL.

Respecto de las primeras, singular atención merecen las que se desarrollan en Suelo, Subsuelo y Vuelo de las Vías Públicas Municipales, a favor de Empresas Explotadoras de Servicios de Suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario (agua, gas, electricidad y telecomunicaciones fijas en la conocida como «Tasa del 1'5» y telecomunicación móvil en distinta tasa).

Destaca Peiró Martínez de la Riva que «las labores de comprobación e investigación se encaminan a determinar la facturación de las empresas explotadoras de servicios de suministros en el término municipal. Dada la necesidad de territorializar los ingresos, el examen de la contabilidad, que ofrece cifras a nivel nacional, se reserva para el análisis de las cuentas contables en las que se anotan los conceptos facturados en orden a verificar que todos ellos se integren en los ingresos brutos».

Dado que la base imponible se concreta en el 1'5% de los ingresos brutos de la facturación en el municipio (con ciertos descuentos que contempla el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales), y con mayor motivo teniendo en cuenta el extraordinario ascenso que han experimentado los precios de la energía, las tareas de control se centran en comprobar e investigar las declaraciones tributarias de las empresas del sector. Especial relevancia adquieren los requerimientos individualizados de información dirigidos a los sujetos que perciben o abonan derechos de acceso a redes, con el fin de contrastar que los importes que unos sujetos se descuentan se integren en la base imponible de quienes los perciben. Igualmente, los cruces de información con los datos obrantes en la Comisión Nacional del Mercado de la Competencia y otras fuentes.

En lo atinente a las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local «ordinarias», habitualmente objeto de delegación por parte de la ATM en distintos órganos gestores²¹, suelen ser elementos objeto de comprobación la superficie objeto de aprovechamiento, el cumplimiento de las autorizaciones en cuanto a elementos a instalar, etc...

Las distintas ocupaciones del dominio público local generan miles y miles de hechos imposables gravados mediante tasas que deben ser objeto de control por la ATM. La labor de control tributario en este ámbito se enmarca directamente con el punto 1.2 de la Línea Estratégica 1 del Plan Estratégico de la ATM (Fortalecimiento de las Tasas que recaen en el Dominio Público Local). Dicho control incluye un seguimiento del ejercicio de la gestión delegada, así como la supervisión, y, en su caso, la formación de matrículas o censos. En definitiva, la intervención de la Inspección de la ATM pretende garantizar la correcta tributación de los contribuyentes.

3.5. Algunos resultados de 2022

La actuación de la Inspección Tributaria se centra, como hemos visto, tanto en la inspección de los diversos impuestos y tasas locales como en el control integral de la gestión de determinadas tasas. En este último año 2022, por causas sobradamente conocidas relativas al IIVTNU, que ya han sido apuntadas, nos encontramos con un IIVTNU de escasos resultados, frente a los 37,4 millones de euros que se llegaron a alcanzar en 2021. En impuestos como en el ICIO, pese a que el PORI²² se encuentra cada vez más lejano después de muchos años de actividad inspectora en la Ciudad de Madrid, el ejercicio 2022 se ha cerrado con derechos económicos reconocidos de 20'84 millones de euros, extendiéndose 1238 documentos liquidatorios (derivados de actas y sanciones).

En relación con las tasas bajo control integral de la Inspección, en la «Tasa del 1'5» se han alcanzado los 48,1 millones de euros en 2022 y en cuanto a la Tasa por el Mantenimiento de los Servicios de Emergencia que presta el Cuerpo de Bomberos del Ayuntamiento de Madrid, el importe obtenido se cifra en 18'7 millones de euros.

Como resultados globales, teniendo presente que en el ejercicio 2022 se han visto notablemente afectados, tanto en relación con el número de documentos como en el importe de los derechos contraídos, por las circunstancias bien conocidas que han marcado al IIVTNU, podemos apuntar:

Expedientes de comprobación e investigación	18.225
Actas y Actuaciones de Comprobación Limitada	3.171
Sanciones	811
Derechos reconocidos	101,26 M de euros

21. Las tasas incardinadas en esta modalidad general (aprovechamientos del dominio público local como terrazas de hostelería, vallas y andamios, reservas de espacio, pasos de vehículos, etc.) se gestionan, en su práctica mayoría, por órganos municipales delegados por la ATM, por ello constituye un elemento capital una adecuada alianza estratégica con los órganos gestores, principalmente con los Distritos, en orden a un adecuado control tributario.

22. Punto Óptimo de Regularización Inspectora.

④ UNA REFLEXIÓN ACERCA DEL PAPEL DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA PLANIFICACIÓN DE LA INSPECCIÓN, PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

Junto a una serie de avances tecnológicos comunes a diversos procedimientos, como los propios de la atención e información al público, el desarrollo de las actuaciones de modo virtual, etc., la Inteligencia Artificial (IA) puede suponer (y en algunos casos ya es una realidad) un extraordinario avance para las Inspecciones Tributarias.

Teniendo en cuenta los medios siempre —y lógicamente— limitados de las Inspecciones en relación con los millones de hechos imposables que se producen anualmente y las decenas de millones de datos que cabe manejar, puede afirmarse que una inspección, es, ante todo, selección. Y del éxito de dicha selección dependerá el de la lucha contra el fraude fiscal.

A la hora de analizar el rol a desempeñar por la IA en relación con la actividad inspectora, conviene tener presente, en primer lugar, el concepto de planificación en el ámbito de la Inspección Tributaria. Coinciden doctrina y jurisprudencia en señalar la doble función que cumple la planificación: una ad extra, en orden a garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos, y otra ad intra, con una finalidad organizativa dirigida a alcanzar la máxima eficacia y eficiencia posibles.

La LGT se limita a mencionar la obligación de un Plan de Control Tributario (PCT) que debe ser elaborado anualmente, con carácter reservado, cuyos criterios generales serán públicos. El RD 1065/2007 ya citado entra en más detalle, señalando que la planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad. Añade el Reglamento que el plan o los planes parciales de inspección se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

Expresamente se menciona el «oportuno apoyo informático» para la elaboración del PCT, en relación con las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Los medios informáticos de tratamiento de

Una aproximación a la inspección tributaria de la ciudad de Madrid

Arturo Delgado Mercé. Subdirector General de Inspección Tributaria

146

información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

Como adelantábamos inicialmente, la IA puede, y debe, desempeñar un papel fundamental en la labor planificación, prevención y selección. Los avances del big data, la capacidad de manejo de ingentes volúmenes de datos, procedentes de muy diversas fuentes, tanto internas de la Administración Tributaria como externas, públicas y, en su caso, privadas, nos facilita tanto una adecuada prevención, al perfilar un riesgo que puede llegar a producirse, como de detección de un fraude ya cometido que debe ser objeto de actuación inspectora.

23. La Ley General Tributaria, por cierto, ya en su redacción original de 2003, apuntaba en su artículo 96.1 que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.

24. Bases de datos privadas que no contengan datos que afecten a la esfera de la intimidad personal.

No obstante, con la creciente utilización de la IA —y las enormes potencialidades que ofrece— parecen haber saltado señales de alarma en cuanto a la posibilidad de que se estén rebasando límites legales o, incluso constitucionales. ¿Están justificadas estas señales? ¿Nos encontramos realmente ante un elevado riesgo de vulneración de los derechos constitucionales?²³

Recordemos que nuestro texto constitucional dispone expresamente, en su artículo 18.4, que la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos. Asimismo, como bien sabemos, el artículo 14, proclama la igualdad ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

De acuerdo con el criterio de un amplio sector de la doctrina, no existe, en principio, impedimento legal al acopio de información procedente de los propios contribuyentes, del suministro de información, de diversas bases de datos privadas²⁴ o, incluso, de las redes sociales, todo ello en relación con el legítimo fin de la lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, es cierto, como apuntan numerosos autores, resulta necesario extremar las cautelas en cuanto al tratamiento seguro de los datos y la transparencia.

En lo que concierne a la crítica sobre los «sesgos discriminatorios» derivados del machine learning o la discriminación «algorítmica» en la elaboración de perfiles de riesgo, que se adentran en ocasiones en el plano de la ética más que en el estrictamente jurídico, no debemos perder de vista que sin la colaboración de la IA nos encontramos con la posibilidad de un sesgo mucho mayor y el diseño de los algoritmos y la última decisión para actuar sobre un contribuyente (la primera podría ser una propuesta automatizada, si bien previamente programada) debe ser, como siempre ha sido, humana, al igual que así resultará, si procediere, la exigencia de responsabilidad. Repárese que no es lo mismo acudir al diseño de perfiles de riesgo en base a técnicas de IA

para que, en última instancia, se pueda incluir a un contribuyente en un Plan de Inspección que, bajo la dirección de lo que se ha denominado «informática decisonal» pueda denegarse una subvención o devolución.

Con independencia del carácter reservado de los planes y de toda su labor preparatoria previa, pues ello no es suficiente para justificar cualquier actuación, no olvidemos el amplio «margen de maniobra» que contempla la normativa que regula la actividad inspectora, dada la función constitucional que desempeña. Tal como se ha indicado anteriormente, el RD 1065/2007 vigente contempla criterios de riesgo fiscal, oportunidad, o incluso, aleatoriedad para la inclusión de actuaciones en el plan.

En todo caso, como no puede ser de otra manera, al resultar intrínseco a la misión de una Administración Tributaria, coincidimos con la doctrina en que toda actuación en el terreno de la IA debe perseguir facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias como optimizar la lucha contra el fraude fiscal.

En esa línea, incardinada en la SG de Tecnología e Información Tributaria de la ATM, desarrolla su tarea el Laboratorio Tributario, mediante técnicas de Inteligencia Artificial, colaborando en la planificación de la inspección, prevención y detección del fraude fiscal. Ello puede suponer un verdadero salto cualitativo, en beneficio, en definitiva, de los contribuyentes madrileños y del interés general.

BIBLIOGRAFÍA

- › Alonso Gil, M. «Los Procedimientos de Comprobación en los Tributos Locales». *El Consultor de los Ayuntamientos y la Ley*. 2012.
- › Borja Tomé, J. «El uso de la Inteligencia Artificial y el Análisis de Información en la Agencia Tributaria». En F. Serrano Antón. (Coord.). *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era digital*. Pamplona. Aranzadi. 2020.
- › Centro de Investigaciones Sociológicas. «Opinión Pública Y Política Fiscal». Estudio N° 3374. Julio 2022.
- › Delgado Mercé, A.J. «Algunos Apuntes sobre el pasado, presente y futuro del IAE. Especial referencia a la inspección y jurisprudencia». En *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*. Tirant Lo Blanch. 2019.
- › Delgado Mercé, A.J. «La Inspección De Tributos Municipal». En *Haciendas y Finanzas Municipales*. 2001.
- › Delgado Mercé, A.J. «Las Sanciones catastrales y tributarias en relación con el IBI. Necesidad de una reforma urgente». *Tributos Locales*, 128. 2017.
- › Delgado Mercé, A.J. y Serrano Martín De Vidales, C. «El fraude de ley en la externalización de servicios de inspección tributaria local en favor de empresas privadas». *Tributos Locales*. Nº124. 2016.
- › García Martínez, A. «La captación automatizada de información en internet para la lucha contra el fraude fiscal y los derechos y garantías de los contribuyentes». En B.D. Olivares Olivares. *La Inteligencia Artificial en la relación entre los obligados y la Administración Tributaria*. 2022.
- › García-Herrera Blanco, C. «El uso del Big Data y la Inteligencia Artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes». *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*. Aranzadi. 2020, págs. 297-318. En F. Serrano Antón (Coord.). Op.Cit.
- › González de Frutos, U. *Inteligencia Artificial y Administración tributaria*. En F. Serrano Antón (Coord.). Op.Cit.
- › Grau Ruiz, M.A. «Riesgos y Oportunidades en la creciente digitalización fiscal». *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 130. 2020.
- › Hurtado Puerta, J. «Big Data y la gestión tributaria». *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*. Aranzadi. 2020, págs. 167-182. En: F. Serrano Antón (Coord.). Op.Cit.

- › Instituto De Estudios Fiscales. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2021*. Documento 7/2022.
- › Martín López, J. «Inteligencia Artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección». *Crónica Tributaria*. núm. 182, 2022, págs. 51 a 89.
- › Oliver Cuello, Rafael. «Big Data e Inteligencia Artificial en la Administración tributaria». *Revista De Internet, Derecho y Política*, Núm. 33. 2021.
- › Peiró Martínez de la Riva, S. *La Tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros*. Uno Editorial. Res Pública Local. 2016.
- › Rodríguez Peña, N.L. «Big Data e Inteligencia Artificial: Una aproximación a los desafíos éticos y jurídicos de su implementación en las Administraciones tributarias». *Ius et Scientia*, núm 7, págs.. 62 a 84. 2021.
- › Segarra Tormo, S. «Algunas aplicaciones de la Inteligencia Artificial en la Administración tributaria». En F. Serrano Antón (Coord.). *Op.Cit.*
- › Serrano Antón, F. «Fiscalidad y robótica: funcionalidades disruptivas en el Derecho Tributario». En F. Serrano Antón. (Coord.). *Op.Cit.*
- › Tipke, K. «Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes». Marcial Pons. 2002.

JURISPRUDENCIA SOBRE TRIBUTOS DEVENGADOS EN MADRID

- Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022 reconociendo la compatibilidad entre las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 31 enero de 2023 sobre exclusión de la consulta pública previa en las ordenanzas fiscales.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2022 sobre extensión de la garantía del deudor principal a los deudores subsidiarios.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 sobre ejercicio de la opción tributaria del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2022 sobre el sujeto pasivo del IBI en los supuestos de usufructo parcial.
- Auto de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 2022 sobre la validez de la valoración catastral del ámbito urbanístico de Valdebebas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022 reconociendo la compatibilidad entre las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 2ª, del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022 (Recurso nº 8026/2019) viene a reconocer la compatibilidad entre las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local reguladas en los artículos 24.1 a) y 24.1 c) del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL). No obstante, dicha compatibilidad tiene los límites que el propio Alto Tribunal se encarga de concretar.

Afirma el Tribunal Supremo que debe partirse de la premisa de que lo que regulan ambos preceptos no son dos tasas distintas, sino que se trata de dos cuotas de una misma tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, una cuota general, la regulada en la letra a) del artículo 24.1, y otra cuota especial, regulada en la letra c) de ese mismo artículo. El tenor literal de ambos preceptos es el siguiente:

«1. El importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.

...

c) Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas»

Dice la sentencia que nada impide que a las empresas explotadoras de servicios de suministros a las que se les grava con la cuota especial de la letra c), se les grave igualmente con la cuota general de la letra a), si bien, y es aquí

donde radica el importante matiz que introduce el Tribunal Supremo en su sentencia, la exigencia a tales mercantiles de la cuota tributaria por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local en su modalidad general (24.1 a) solo será posible cuando la ocupación de ese espacio demanial no recaiga en las vías públicas. Concretamente, señala el Alto Tribunal lo siguiente:

«La cuantificación de la tasa escapa a la discrecionalidad administrativa, sin embargo, lo que este precepto trasluce no es sino distintos mecanismos de cuantificación por cuanto, desde la perspectiva de la letra a), se trataría de alcanzar el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de la utilización o el aprovechamiento de los bienes afectados, como si no fueren de dominio público, mientras que la letra c) exhibe una óptica diferente, por cuanto no se refiere a la utilización privativa o aprovechamiento especial de cualquier bien de dominio público local sino que dicha modalidad se proyecta, exclusivamente, sobre utilizaciones o aprovechamientos de la vía pública, configurando un régimen de cuantificación especial, objetivo e ineludible—"sin excepción alguna"— de tales usos del dominio público, realizado por las empresas explotadoras del servicio basado en la aplicación de un 1,5% sobre sus ingresos brutos.

En el supuesto que el Ayuntamiento decida gravar la utilización privativa o el aprovechamiento especial de todos los bienes integrantes de su dominio público local, los particulares y empresas no explotadoras de servicios de suministros deberían satisfacer siempre la cuota general prevista en el artículo 24.1.a) TRLHL tanto por la utilización privativa como por el aprovechamiento especial de cualquier bien integrante del dominio público local, sean o no vías públicas municipales.

Ahora bien, en esta hipótesis (gravar el uso sobre todos los bienes integrantes del dominio público local), las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, verán cuantificada la tasa, por un lado, sobre la base de la cuota especial, prevista en el artículo 24.1.c) TRLHL, por la utilización privativa o por el aprovechamiento especial constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales y, por otro lado, a tenor de la cuota general prevista en el artículo 24.1.a) TRLHL, por la utilización privativa o por el aprovechamiento especial de cualquier bien de dominio público local, distinto a las vías públicas municipales.

La posición de la recurrente llevaría a la conclusión de que la utilización privativa o el aprovechamiento especial de ese dominio público local, distinto a las vías públicas municipales, por las empresas explotadoras deservicios de suministros no sería objeto de imposición en ningún caso lo que, conforme a lo expuesto, debemos rechazar.

En efecto, lo que resultaría incompatible es que por el uso de la vía pública local se exigiera, conjuntamente, una tributación cuantificada por la modalidad general y por la modalidad del 1,5%, pues, en estos casos existiría una vedada superposición espacial y tributaria»

Cabe concluir por tanto que en aquellos supuestos en los que se produce el abono de la Tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros por parte de empresas de esta naturaleza, no es posible gravar a las mismas por cualquier otro aprovechamiento del dominio público local que lleve a cabo en la vía pública municipal (suelo, vuelo o subsuelo).

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 enero de 2023 sobre exclusión de la consulta pública previa en las ordenanzas fiscales

El artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC) introdujo con carácter novedoso el trámite de la consulta pública previa en el procedimiento de elaboración de leyes y reglamentos. Concretamente, el mencionado precepto, dentro del Título VI de la LPAC («*De la iniciativa legislativa y de la potestad para dictar reglamentos y otras disposiciones*») señalaba lo siguiente:

«1. Con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública, a través del portal web de la Administración competente en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma acerca de:

- a) Los problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa.
- b) La necesidad y oportunidad de su aprobación.
- c) Los objetivos de la norma.
- d) Las posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias.»

Por su parte, el apartado cuarto del artículo en cuestión establece diversas causas que permiten prescindir de este trámite:

«4. Podrá prescindirse de los trámites de consulta, audiencia e información públicas previstos en este artículo en el caso de normas presupuestarias u organizativas de la Administración General del Estado, la Administración autonómica, la Administración local o de las organizaciones dependientes o vinculadas a éstas, o cuando concurren razones graves de interés público que lo justifiquen.»

Finalmente, en lo relativo a la aplicación del trámite de la consulta pública previa, la Disposición Adicional 1ª de la LPAC, que lleva por título «*especialidades por razón de la materia*», parece excluir el indicado trámite de los procedimientos tanto de aprobación de nuevas ordenanzas fiscales como de modificación de las mismas. Dice esta Disposición Adicional lo siguiente:

«Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia.

1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se registrarán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa.

...»

Pues bien, la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en su Sentencia nº 108/2023, de 31 enero de 2023 (Rec. 4791/2021) ha venido a confirmar la especialidad por razón de materia que constituye el procedimiento de elaboración y aprobación de ordenanzas fiscales regulado en el artículo 17 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y, consecuentemente, la no exigibilidad al mismo del trámite de consulta pública previa que regula el artículo 133 de la LPAC. En esta sentencia, en la que se estima el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Barcelona contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia esta que estimó, por

omisión del trámite de consulta pública previa, el recurso interpuesto contra la Ordenanza fiscal núm. 3.16 del Ayuntamiento de Barcelona relativa a la Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de empresas explotadoras de los servicios de telefonía móvil, el Alto Tribunal deja claro que ese procedimiento de elaboración y aprobación de ordenanzas fiscales constituye legislación especial por razón de materia, siendo aplicable en consecuencia la exclusión que del trámite de consulta pública previa admite la referida Disposición Adicional 1ª de la LPAC.

Dice el Tribunal Supremo en su fundamento de derecho tercero que:

«...no ofrece duda la relación de ley especial por razón de la materia, frente a la regulación general de la potestad reglamentaria local, contenida en la legislación de régimen local. Esta condición de procedimiento establecido por una ley especial por razón de la materia, al amparo de la Disposición Adicional Primera, 1ª LPAC, determina que sean de aplicación las normas específicas del procedimiento de elaboración de ordenanzas fiscales, contenidas actualmente en el art. 17 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), tanto respecto a la no exigencia de trámites previstos en la LPAC, como es la consulta pública previa del art. 133.1 LPAC, como respecto a los tramites adicionales o distintos que se prevén en el TRLHL...»

En conclusión, el Tribunal Supremo fija como criterio interpretativo ante la cuestión planteada en el recurso de casación por el Ayuntamiento de Barcelona que «el art. 17 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que regula el procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales locales, constituye legislación especial por razón de la materia, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional 1ª, apartado 1, de la Ley de la Ley 39/2015, no resulta exigible seguir el trámite de consulta pública previsto en el art. 133.1 LPAC, como trámite previo al procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales establecido en el art. 17 TRLHL.»

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2022 sobre extensión de la garantía del deudor principal a los deudores subsidiarios.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia nº 1570/2022, de 25 de noviembre, ha fijado como doctrina que la garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación de

que el deudor principal prestó la correspondiente garantía para responder del pago de la deuda tributaria.

Señala el Alto Tribunal que el alcance normativo de la responsabilidad queda claramente determinado en el artículo 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), precepto en cuyo apartado segundo se señala que:

«las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes»

No obstante, esa autonomía de los procedimientos a la que se hace referencia en este artículo 124.2 del RGR es predicable únicamente entre los deudores solidarios, sin que pueda extenderse a la relación entre el deudor principal y los solidarios. Dice el Tribunal Supremo al respecto lo siguiente:

«El art. 124 del RGR tiene sentido entre responsables, pues es evidente que es posible que uno de los responsables pague, fraccione o aplaze la deuda o incluso presente garantía suficiente para lograr la suspensión, pero al estar ante procedimientos autónomos, puede que de recurrir dicho responsable y obtenerla razón se perjudique fatalmente la recaudación de no seguirse el procedimiento recaudatorio contra los demás responsables, por lo que cobra sentido el que lo realizado por cualquiera de ellos no afecte al resto —en general y con excepciones, véase sentencia de 10 de diciembre de 2020, rec.cas. 2189/2018—; pero cuando se trata del deudor principal y los responsables, todo lo que afecte a la deuda trasciende a estos, de suerte que el pago, aplazamiento o fraccionamiento —no entramos en la reforma por Ley 11/2021, que en su día podrá ser objeto de atención—, o suspensión obtenida por el deudor principal resulta absolutamente relevante respecto de los responsables. La cuestión ya se abordó en la Sentencia de 24 de junio de 2015, rec. cas. 1491/2013»

Debe entenderse que la deuda, objetivamente considerada, es una, razón por la cual esta no es exigible en su integridad a cada uno de los obligados, ni tampoco, en consecuencia, su garantía. Cuestión distinta es que de esa única deuda respondan todos los obligados y, en eso, consiste precisamente la función de garantía que a efectos de la recaudación supone la figura del responsable.

De esta manera, una vez acordada la derivación de responsabilidad, sí resulta aplicable lo previsto en el artículo 124.2 del RGR, debiendo considerarse

independientes los procedimientos de recaudación que se inicien frente a tales responsables y no siendo, por tanto, extrapolables las solicitudes de suspensión de unos procedimientos a otros.

Pero como se ha dicho, esta autonomía entre los procedimientos de recaudación frente a los responsables una vez acordada la derivación de responsabilidad, no existe en el ámbito de la relación deudor principal y deudores solidarios. Si la deuda ya está garantizada por el deudor principal, si ya está asegurado su cobro, pierde su fundamento y su utilidad la garantía recaudatoria que constituye el deudor solidario. Así lo recalca el Tribunal Supremo al afirmar que:

«El fundamento de la responsabilidad en el ámbito tributario se asienta sobre la recaudación de la deuda, con respaldo constitucional, art. 31 de la CE. Resultan, pues, legítimos y correctos desde el prisma constitucional y legal la autorización de mecanismos tendentes a la efectividad de la recaudación de la deuda tributaria nacida, entre estos mecanismos cabe reconocer la figura de la responsabilidad, si la seguridad del cobro de la deuda está ya garantizado, por quien es directamente obligado por la deuda, que debe responder en primer lugar de la deuda tributaria, pierde su fundamento dicha figura de la responsabilidad. En estas circunstancias pierde su utilidad y con ello su propio fundamento, pues si la deuda está garantizada, si su cobro es seguro por aquel sobre el que recae directa y principalmente el deber de contribuir, la relación de dependencia en cuanto a la garantía de la deuda desaparece»

En consecuencia, si bien una vez que el órgano competente ha determinado la oportuna derivación de responsabilidad frente a los deudores solidarios, naciendo para cada uno de ellos una deuda independiente que seguirá un iter procedimental determinado, sin que las vicisitudes de unas afecten a las restantes, sí afectará a los deudores solidarios la garantía que hubiere presentado el deudor principal, quedando en tal caso en suspenso el acuerdo de derivación de responsabilidad con la sola invocación de esa presentación de garantía por el deudor principal.

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 sobre ejercicio de la opción tributaria del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria

Inicialmente existió cierta controversia en relación a la aplicación a las autoliquidaciones del régimen jurídico previsto para las declaraciones en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), régimen jurídico que incluye la limitación temporal para el ejercicio de la opción tributaria (y su rectificación) prevista en el apartado tercero de dicho precepto. Respecto a dicha cuestión, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de

2020 (nº 3998/2020), concluyó que a las autoliquidaciones no les resulta de aplicación el régimen jurídico previsto en el artículo 119 de la LGT, ni, por tanto, la limitación de su apartado tercero, siendo las autoliquidaciones rectificables en los términos previstos en el artículo 120 de la LGT. Señaló la Audiencia Nacional en su Sentencia relativa a la solicitud de compensación de bases imponibles negativas (BINS) del Impuesto de Sociedades que:

«4. En efecto, como hemos anunciado, la controversia radica en la aplicación o no a la solicitud de rectificación de una autoliquidación de los preceptos en cuestión, y, en su caso, la interpretación de los mismos.

Vaya por delante, que ninguno de los dos preceptos alude explícitamente a la compensación de BINS, sino a la declaración tributaria (artículo 119) y a las autoliquidaciones (artículo 120), lo que ya nos da un primer indicio de que, siendo (como es) la rectificación de una autoliquidación, lo que aquí se pretende, será aplicable el artículo 120 LGT y no el artículo 119 LGT.

En efecto, dentro del Capítulo III (actuaciones y procedimiento de gestión tributaria), del Título III LGT (aplicación de los tributos), se regula las formas de iniciación de la gestión tributaria (artículo 118), y, entre otras, (que ahora no nos interesan), alude a las siguientes formas: a) por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración.

Los siguientes preceptos desarrollan estas formas de iniciación de la gestión tributaria, y su régimen jurídico, diferenciando el de la declaración tributaria (artículo 119), que se define diciendo que "se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos", del concepto de autoliquidación que, según el artículo 120.1 LGT, son "declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo, y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".

A la declaración le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este artículo 119, y, por ende, la limitación prevista en el artículo 119.3 LGT; a la autoliquidación no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la

rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 (mencionada).

5.Resulta, por tanto, indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones.»

Argumenta en definitiva la Audiencia Nacional que tratándose de autoliquidaciones, sin perjuicio de que estemos ante el eventual ejercicio de una opción tributaria, no resultará de aplicación la limitación temporal que a efectos del ejercicio de dicha opción regula el artículo 119.3 de la LGT, exclusión que trae causa, al parecer de ese tribunal, del específico régimen que el artículo 120 de la LGT anuda a las autoliquidaciones.

Pues bien, ha sido finalmente el Tribunal Supremo el que, en su Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (nº 1404/2021), ha zanjado la polémica al concluir que lo decisivo y determinante para aplicar la limitación temporal del artículo 119.3 de la LGT no es tanto el estar ante una declaración o una autoliquidación (que además son también declaraciones), sino el estar frente al ejercicio de una opción tributaria o no, independientemente de si la misma se ejerce en el ámbito de una declaración o una declaración-autoliquidación. Si bien es cierto que en la Sentencia se niega el carácter de opción tributaria a la solicitud de compensación de BINS del Impuesto de Sociedades, viene el Alto Tribunal a desdecir lo señalado por la Audiencia Nacional al argumentar que tratándose de una opción tributaria, ya se ejercite está en una declaración o en una autoliquidación, resultará de aplicación el plazo de ejercicio del artículo 119.3 de la LGT. La Sentencia define la opción tributaria en los siguientes términos:

«...El concepto de opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT viene delimitado por estos dos elementos esenciales: (a) la existencia de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes y (b) un elemento de carácter volitivo, que refleja la voluntad del contribuyente, manifestada a través de su declaración o autoliquidación de forma inequívoca...»

En consecuencia, considerando la definición que el Tribunal Supremo establece de la opción tributaria y de su sometimiento al plazo que para su ejercicio prevé el artículo 119.3 de la LGT, puede extraerse una importante conclusión en lo que al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se refiere. Efectivamente, a la luz de la doctrina que el Tribunal Supremo ha sentado con su sentencia, bien puede afirmarse que el artículo 107.5 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales,

aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL), contiene, en su vigente redacción, una opción tributaria que permite al obligado tributario cuantificar la base imponible del tributo en forma distinta al sistema objetivado previsto en la propia norma legal. Tratándose de una verdadera opción tributaria, el interesado deberá, por tanto, comunicar a la Administración Tributaria su voluntad de acogerse al sistema de estimación directa regulado en el referido artículo 107.5 del TRLRHL en el plazo legal y reglamentariamente establecido para practicar la pertinente declaración-autoliquidación. Dicho de otro modo, las declaraciones-autoliquidaciones extemporáneas impedirán el ejercicio de la opción tributaria, opción que tampoco será ejercitable en vía de revisión.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2022 sobre el sujeto pasivo del IBI en los supuestos de usufructo parcial

La redacción del artículo 61 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, en sus apartados primero y segundo, resulta muy clara y reveladora de la intención del legislador. Parece no admitir discusión el hecho de que el legislador ha establecido, para determinar el presupuesto de hecho que determina el nacimiento de la obligación tributaria a efectos del IBI, una prelación de titularidades sobre el bien inmueble que excluyen las unas a las otras. Dicen los apartados primero y segundo del mencionado artículo lo siguiente:

«1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.»

Pues bien, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 12 de diciembre de 2022 (rec. 7224/2020) ha aclarado que dicha prelación por la que el usufructuario deviene sujeto pasivo por delante del derecho de propiedad (nuda propiedad) solo opera si la titularidad del usufructo se extiende al 100% del bien inmueble. En consecuencia, si la titularidad del usufructo solo alcanza a una porción del bien inmueble, será solo sobre esa porción sobre la que, en aplicación de la indicada prelación de derechos, el usufructuario resultará sujeto pasivo, compartiendo la obligación tributaria con el pleno propietario en la porción restante del bien inmueble no gravada con el derecho de usufructo.

Efectivamente, el Alto Tribunal ha dictado Sentencia en el indicado sentido dando respuesta a la cuestión que mediante recurso de casación fue planteada por una contribuyente, recurso de casación que se interpuso contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias que desestimó el recurso de apelación nº 184/2019 deducido contra la sentencia pronunciada el 5 de Junio de 2019, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Las Palmas de Gran Canaria. La cuestión planteada por la recurrente al Tribunal Supremo y que fue admitida a trámite consistía en «en discernir, a través del principio de capacidad económica, si a efectos del IBI, en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extiende sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria que correspondería a la totalidad del inmueble».

El Tribunal Supremo, como se ha dicho, no ha compartido la interpretación del Tribunal Superior de Justicia de Canarias que situaba como único sujeto pasivo en concepto del IBI, en aplicación de la prelación de derechos contenida en el mencionado artículo 61 del TRLRHL, al titular de un derecho de usufructo parcial. Consideraba por tanto el Tribunal canario que el hecho de ostentar un derecho de usufructo sobre un bien inmueble determina la condición de sujeto pasivo (en concepto del IBI) de dicho usufructuario por la totalidad del bien inmueble, siendo indiferente si el derecho de usufructo alcanza o no la totalidad del bien inmueble. La sentencia dictada en casación por el Tribunal Supremo es muy clara al señalar que «del tenor literal del artículo 61 del TRLRHL no se deduce que el usufructuario parcial tenga necesariamente que asumir la deuda tributaria en su totalidad y, por tanto, al margen de la cuota de participación que tenga en el inmueble.», añadiendo al respecto que «...una interpretación que conduzca a considerar que el usufructuario parcial tiene que asumir una deuda que exceda de la correspondiente al porcentaje de participación de su derecho en el inmueble, podría considerarse vulneradora del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución...»

En definitiva, en palabras del Tribunal Supremo, «el sentido de la prelación es para los que ostenten la totalidad (100%) o la misma cuota de participación

del derecho -en ese caso de usufructo- sobre el inmueble, de forma que cuando concurren con el propietario, será preferente el usufructuario, pero no para los supuestos en que no exista dicha concurrencia». Concluye señalando la sentencia dictada en casación, dando respuesta a la cuestión planteada, «que a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y atendiendo al principio de capacidad económica, en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria en proporción a su cuota de participación en el derecho real de usufructo sobre el inmueble.»

Auto de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 2022 sobre la validez de la valoración catastral del ámbito urbanístico de Valdebebas

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, mediante Auto de fecha 27 de diciembre de 2022, ha resuelto un incidente de ejecución planteado sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de julio de 2020 en la que se estimaba recurso de casación interpuesto por la mercantil CELTEO BUSINESS, S.L. y se acordaba la anulación de la Ponencia de Valores de los bienes inmuebles del término municipal de Madrid aprobada por el Director General de Catastro en fecha 20 de junio de 2011.

La controversia suscitada en torno a la ejecución de la indicada Sentencia del Alto Tribunal tiene que ver con el alcance de la declaración de nulidad de la Ponencia de Valoración de 2011 en relación con los terrenos de la actora ubicados en el ámbito urbanístico de Valdebebas, esto es, con determinar si esa declaración de nulidad afecta también a las valoraciones de dichos terrenos en las anualidades 2014 y siguientes.

Efectivamente, para la comprensión de la controversia que ha venido a resolver la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional mediante el presente Auto, debemos partir de la declaración de nulidad de pleno derecho de la revisión del PGOUM de 1997, declaración que fue inicialmente señalada por el TSJ de Madrid de 27 de febrero de 2003 y posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo mediante Sentencia de 3 de julio de 2007. Confirmaba el Tribunal Supremo en la indicada Sentencia la nulidad de la revisión del PGOUM en relación al mencionado ámbito de Valdebebas, «...como consecuencia de la insuficiencia de lo expresado en la memoria del plan para justificar las razones por las que suelos antes clasificados como no urbanizables protegidos se incorporaban al proceso urbanizador como suelos urbanos o urbanizables».

En definitiva, y en lo que aquí interesa, la declaración firme de nulidad de la revisión del PGOUM que clasificaba como suelo urbanizable no programado lo que era suelo no urbanizable de especial protección, supuso, tal y como

indicó el Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 de julio de 2020 objeto del incidente de ejecución que ahora se resuelve, la recuperación de la vigencia de la clasificación anterior, esto es, suelo no urbanizable de especial protección.

El matiz importante en relación al retorno a esa clasificación anterior de suelo no urbanizable previa a la revisión del PGOUM declarada nula, estriba precisamente en la inexistencia de planeamiento que sustente la reparcelación de la que traía causa la reclasificación en cuestión. Así lo refiere con claridad el Tribunal Supremo en la reiterada Sentencia de 23 de julio de 2020:

«...conforme a todo lo expresado anteriormente, el proyecto de reparcelación que motivó, precisamente, la alteración catastral, constituía ejecución y desarrollo de un planeamiento anulado sin que las construcciones existentes -en aquella época, también contrarias al planeamiento- permitiesen reconducir o intentar justificar la condición de urbano del bien inmueble al que se refiere presente recurso a través de la realidad material que representa su transformación o de los servicios urbanísticos a los que se acaba de hacer referencia. En conclusión, el inmueble en cuestión no podía tener la condición de urbano desde el punto de vista catastral".

Y dicho matiz es importante porque la inexistencia de planeamiento ya no cabe sostenerla desde la aprobación de la nueva revisión del PGOUM de 2013, revisión además avalada ya por el Tribunal Supremo. Si bien es cierto que el Alto Tribunal no avaló la aplicación retroactiva de la nueva revisión del Planeamiento, lo que mantiene necesariamente la clasificación como suelo no urbanizable con anterioridad a dicha fecha por inexistencia precisamente de planeamiento que sustente esa clasificación, sí cabe amparar la controvertida reclasificación en las fechas posteriores a la aprobación del referido nuevo Planeamiento. Señala al respecto el Auto de La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional lo siguiente:

«Esta pretensión no puede ser estimada toda vez que la causa de nulidad de las valoraciones catastrales inicialmente impugnadas se residenciaba en la nulidad del Planeamiento, circunstancia que no concurre y ni se ve afectada por la posterior revisión aprobada en 2013. A esta circunstancia se refiere la STS al final de su fundamento cuando dice que «[d] Cabría considerar que dicha habilitación se produjo con posterioridad, por la nueva revisión aprobada en 2013 que, en efecto, resultó avalada por el Tribunal Supremo, pero no su aplicación retroactiva. Por tanto, la anulación del carácter retroactivo de esa revisión de 2013 desactiva la argumentación del Ayuntamiento de que al aprobarse retroactivamente dicha revisión los terrenos seguían manteniendo la consideración de urbanos también en los años 2010 y 2011, argumentación que omite

dar cuenta de la anulación de la previsión retroactiva. [...]». Lo que revela que, si no cabe la aplicación retroactiva de la nueva revisión llevada a cabo en el 2013 como pretendía la Administración, se justifique la plena cobertura legal, la calificación urbanística y la valoración catastral para el año 2014 y siguientes».

En consecuencia, queda confirmada la legalidad de la clasificación de los terrenos del ámbito urbanístico de Valdebebas como suelo urbano desde la anualidad 2014 y, por ende, cabe igualmente considerar ajustadas a derecho las liquidaciones del IBI desde esa misma fecha.

CRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

- La nueva Carta de Servicios de la ATM obtiene la Certificación UNE tras el proceso de auditoría realizado por ICDQ.
- Reconocimiento al trabajo desarrollado por la ATM en la promoción de la salud y el bienestar de quienes formamos parte de la Agencia.

La nueva Carta de Servicios de la ATM obtiene la Certificación UNE tras el proceso de auditoría realizado por ICDQ

La Agencia Tributaria Madrid aprobó en 2022 una nueva Carta de Servicios tras la unificación de las dos Cartas existentes anteriormente, la general de la ATM y la de Atención Integral al Contribuyente. Esta nueva Carta de Servicios fue aprobada por Acuerdo de la Junta de Gobierno del Ayuntamiento de Madrid el 19 de mayo de 2022 y en la misma se recogen los servicios que ofrece la Agencia Tributaria Madrid y el compromiso de prestarlos con unos estándares de calidad, garantizando de esta manera una mejora continua en los servicios públicos.

En noviembre de 2022 la Carta de Servicios de la ATM ha sido auditada por ICDQ SPAIN, empresa de Auditoría externa al ayuntamiento, conforme a la norma española UNE 93200 2008, obteniendo el Certificado que acredita su calidad y pone en valor el compromiso de las organizaciones con la mejora de los servicios prestados y con el aumento de la satisfacción de los ciudadanos y usuarios de los mismos.

El pasado 6 de marzo, con motivo de la XIII Jornada de Cartas de Servicios y Calidad del Ayuntamiento de Madrid celebrada en el salón de actos del Centro Cultural de Moncloa-Aravaca, con asistencia de la Vicealdea de Madrid, se hizo entrega a la Directora de la Agencia Tributaria Madrid del certificado de nuestra Carta de Servicios.



Reconocimiento al trabajo desarrollado por la ATM en la promoción de la salud y el bienestar de quienes formamos parte de la Agencia.

El Instituto Nacional Seguridad y Salud en el Trabajo ha renovado a la Agencia Tributaria Madrid como Empresa Saludable y Sostenible en Promoción de la Salud en el Trabajo. Con esta renovación se reconoce el trabajo que hemos realizado en la promoción de la salud y el bienestar de quienes formamos parte de la ATM, y acredita que la ATM está no sólo comprometida con esta causa, sino que además promueve y aplica actuaciones en la práctica, para promocionar nuestra salud y bienestar.

Asimismo, se reconoce que la ATM ha incorporado las buenas prácticas en promoción de la salud como una línea más de objetivos en su planificación estratégica, lo que permite que se haya certificado la sostenibilidad de la gestión que realizamos, destacando que es acorde con los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030, al tiempo que se valida la efectividad de las actividades realizadas. A modo de ejemplo de las actividades realizadas que han dado lugar a este reconocimiento, se han ido desarrollando diversos programas de promoción de la salud en temas tan diversos como la nutrición, el estrés-ansiedad, la higiene postural, la deshabituación tabáquica, la prevención del riesgo cardiovascular, etc.

En el último ejercicio 2022, tras la reincorporación efectiva del personal, los cambios efectuados en los entornos de trabajo, el impulso de la capacitación digital para adaptarnos a las nuevas aplicaciones de gestión, y la implementación de la modalidad telemática para la prestación de la actividad laboral, se abordó la repercusión de estos cambios en el estado de salud de la plantilla. A estos efectos se desarrollaron varias actividades que tenían como objetivo la promoción del bienestar emocional de los trabajadores/as, realizándose seis charlas para sensibilizar en la gestión de las emociones en entornos de incertidumbre, con la asistencia de 165 personas y 6 talleres prácticos orientados a la gestión de las emociones y al desarrollo de habilidades de comunicación y asertividad, con un total de 90 participantes. En los próximos meses está previsto desarrollar nuevas actividades relacionadas con el desarrollo personal y el bienestar en el ámbito laboral.

Este reconocimiento, que tiene alcance nacional, se hará público en el VIII Encuentro de la Red Española de Empresas Saludables.

