



atm
agencia tributaria
madrid

Agosto 2024

TRIBUTUS

Revista de la Agencia
Tributaria Madrid

Nº → ⑤

TÍTULO	TRIBUTUS. Revista de la Agencia Tributaria Madrid Nº 5. Año 2024
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 Rosa Rodríguez Gutiérrez
CONTACTO	revistatributaria@madrid.es
INFORMACIÓN ADICIONAL Y NORMAS DE PUBLICACIÓN EN	http://madrid.es/go/revistatributus
EDITA	© Ayuntamiento de Madrid Área de Economía, Innovación y Hacienda Agencia Tributaria Madrid
ISSN: 3020-5085	

SUMARIO

-
- LOS PROBLEMAS DE LA TASA LOCAL DE RESIDUOS EN UNA GRAN CIUDAD → JUAN IGNACIO GOMAR SÁNCHEZ Inspector Jefe de Departamento Agencia Tributaria Madrid 04

 - LAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO MUNICIPAL → LUIS ALBERTO PUMAR BUENO Jefe de Departamento de Normativa y Ordenanzas Fiscales Agencia Tributaria Madrid 26

 - ESTRATEGIA DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE EN LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID. 2024-2027 → ROSA MARÍA RODRÍGUEZ GUTIÉRREZ Subdirectora General de Atención al Contribuyente Agencia Tributaria Madrid 63

 - EL LABERINTO DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: UN ENFOQUE EN LOS GRUPOS DE SOCIEDADES → YOLANDA FERRERO FRANCO Inspectora de Tributos Agencia Tributaria Madrid 93

 - REVISIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS → M^a MAR SÁNCHEZ GONZÁLEZ Jefa de Servicio de Tasas e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras Agencia Tributaria Madrid 122

 - RESEÑAS → Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid 150

PABLO MONTSERRAT CAO Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos Agencia Tributaria Madrid

→ Crónica de la ATM 158

LOS PROBLEMAS DE LA TASA LOCAL DE RESIDUOS EN UNA GRAN CIUDAD

JUAN IGNACIO
GOMAR SÁNCHEZ

Inspector jefe de Departamento
Subdirección General de
Inspección Tributaria
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular obliga a los entes locales a tener aprobada en abril de 2025 una tasa o prestación patrimonial que financie la actividad de recogida, reciclaje, tratamiento y eliminación de los residuos domésticos urbanos. El establecimiento de esta tasa o prestación está sujeta a prescripciones legales de difícil implementación, que lo son aún más en las grandes ciudades. Se analizan en este trabajo algunos de esos aspectos.

Palabras clave: Tasa, prestación patrimonial, residuos domésticos, economía circular, reciclaje, grandes ciudades.

ABSTRACT

Law 7/2022, of April 8, on waste and contaminated soils for a circular economy obliges local entities to have approved in 2025 a tax that finances the activity of waste collection, recycling, treatment, and disposal urban domestic. The establishment of this rate is subject to demanding legal requirements that are difficult to implement which are even more complex in large cities. These aspects are analyzed in this work.

Keywords: Tax, rate, household waste, circular economy, recycling, big cities.

1	INTRODUCCIÓN	5
2	PROBLEMÁTICA CONCRETA	7
3	LA REALIDAD FÍSICA DE LAS GRANDES CIUDADES	9
4	LA POBLACIÓN DE LAS GRANDES CIUDADES	11
5	EL PAGO POR GENERACIÓN EN LAS GRANDES CIUDADES	14
6	MODOS DE GESTIÓN	17
7	LOS RIESGOS JURÍDICOS DE LA TASA/PRESTACIÓN Y SUS EFECTOS Y TRASCENDENCIA PRESUPUESTARIA	20
8	CONCLUSIONES	23
	BIBLIOGRAFÍA	25

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

5

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

① INTRODUCCIÓN

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular traslada al ordenamiento jurídico español la normativa comunitaria dictada en materia de residuos y concretamente las Directivas 2018/851, de 30 de mayo, y la 2008/98/CE.

El examen y lectura de los documentos de la Unión Europea¹, y concretamente de las mencionadas Directivas, muestran un ambicioso plan comunitario que considera los residuos domésticos urbanos un problema y a la vez una oportunidad, trazando unos objetivos en torno a su tratamiento, reciclado y eliminación muy elogiados y plenos de bonhomía que suscitan en una primera lectura cierto escepticismo por sus elevadas pretensiones.

Apostando no obstante por esos objetivos no cabe duda de que una de las primeras cuestiones a plantear es la de cómo financiar ese ciclo de múltiples actividades económicas dirigidas a hacer efectivo el principio de jerarquía de recursos que el artículo 4.1 de la Directiva 2008/98 define como el «orden de prioridades en la legislación y la política sobre la prevención y la gestión de los residuos». Este principio implica sucesivamente prevenir la producción de residuos, prepararlos para su reutilización, reciclarlos, valorizarlos (por ejemplo, mediante su uso energético) y finalmente, de no haber otra opción, eliminarlos.

La aplicación y consecución de estos objetivos, cuando se trata de residuos domésticos urbanos, solo puede encomendarse en un orden lógico a un nivel territorial concreto de la Administración Pública, el más próximo al ciudadano, que es el local. A este ha de facilitársele, por tanto, una financiación específica y adecuada.

Dispone a este efecto la Ley 7/2022 en su artículo 11.3 que

«en el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta 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

1. <https://eur-lex.europa.eu/>

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

6

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

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».

El mismo artículo, en su epígrafe 4 afirma que tales tasas o prestaciones podrán tener en cuenta, entre otras, particularidades como la inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar, la diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable, la diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local y la diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

No establece nada más en torno a esta cuestión la Ley 7/2022, lo que implica remitirnos a la normativa municipal y provincial, la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases de Régimen local para dilucidar las competencias y alcance que tienen en este ámbito dichos entes. No es esta sin embargo la cuestión que nos interesa ahora, pero si poner de relieve que, al igual que ocurre con el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el legislador estatal de residuos en un alarde de simplificación que no parece muestra de aptitud vuelve a establecer un régimen jurídico uniforme para todos los ayuntamientos españoles, tengan veinte habitantes, diez mil o tres millones. De este modo, aunque en materia de residuos la Ley 7/2022 implica una remisión a la ley 7/1985, ignora que esta última diferencia las competencias en función de la población de los municipios, configurando distintas obligaciones locales e instrumentos de coordinación provincial, según el tamaño y características de los ayuntamientos. Tampoco tiene en cuenta otras posibles disparidades que puedan existir entre unos y otros tipos de municipios.

2. El artículo 121 de la Ley 7/1985 dispone que son de gran población los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes, las capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes, aquellos con más de 75.000 habitantes que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales y, concretamente, también los que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas con independencia de su población.

Pues bien, vamos aquí a centrarnos sobre la problemática específica de la recogida, tratamiento, reciclaje y eliminación de residuos en una gran ciudad, lo que no tiene porqué identificarse con lo que se considera «municipio de gran población» por el título X de la citada Ley 7/1985, ya que esta norma permite atribuir tal caracterización a municipios de pocos habitantes², como los que son sede de instituciones de gobierno autonómicas.

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

7

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

② PROBLEMÁTICA CONCRETA

Los problemas de las grandes ciudades en materia de residuos domésticos vienen dados por su elevada población, su concentración y/o distribución geográfica, las exigencias derivadas del pago por generación y los riesgos presupuestarios implícitos en una regulación estatal que financia la gestión de residuos domésticos mediante un instrumento de alta inseguridad jurídica, la tasa o la prestación patrimonial pública local no tributaria.

Como puede observarse, algunos de estos factores vienen impuestos por la realidad social, física y geográfica del municipio y el modo en que estos elementos se interrelacionan. Un entramado urbano de grandes edificios con elevada densidad de población hace extremadamente compleja la labor de identificar en los distintos generadores de residuos la cuantificación de lo que cada uno produce. Un entramado extenso con edificios pequeños y baja densidad lo facilita. En este último caso, sin embargo, puede pensarse en que la recogida será más laboriosa y generará mayor gasto en largas rutas y prolijidad de medios de transporte, mientras que en el caso anterior las rutas de recogida serán mucho más cortas y la utilización de grandes contenedores fijos será posible, además de muy práctica.

De análoga forma un entramado urbano abierto y amplio permitirá la recogida en grandes camiones; en un entramado cerrado y antiguo esto no será posible. Un relieve geográfico urbano plano será igualmente más sencillo que uno agreste.

La aplicación del pago por generación será por tanto mucho más compleja en las ciudades densamente pobladas en vertical, y más sencilla en las abiertas con baja densidad, aunque no dejará de ser especialmente onerosa en ambos casos cuando la ciudad sea extensa.

Por otra parte las características de las grandes ciudades y la actividad económica que en ellas se desarrolla atrae tanto a la población que allí se empadrona como a residentes que no lo hacen, personas que también tienen mayor o menor vocación de permanencia pero que generan residuos domésticos. Estamos haciendo referencia a lo que podemos considerar «población flotante», que puede referirse a los que entran y salen a diario de la ciudad para trabajar pero también en general a la constituida por residentes no empadronados, también generadores de residuos.

El monográfico sobre población flotante del Barómetro sobre Economía de la Ciudad de Madrid número 45, de julio de 2015³ define esa población como el «contingente demográfico de personas que, no estando empadronadas en un municipio, transitan por éste por diversos motivos, ya sean laborales, culturales, de ocio, o por cualesquiera otras cuestiones» en el que incluye a todas aquellas personas que sin ser oficialmente residentes en un municipio

3. <https://www.madrid.es/>

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

8

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

se desplazan frecuentemente al mismo por trabajo, estudios, gestiones, compras, ocio u otros motivos; se encuentran en el municipio de vacaciones; pasan ciertos periodos de tiempo del año en el municipio (por ejemplo, jornaleros y trabajadores de temporada); están en tránsito hacia otras localidades (aeropuertos, estaciones, puertos, etc.) o son inmigrantes en situación administrativa irregular. La influencia de este concepto se analizará en el epígrafe correspondiente, pero baste ahora señalar que en la ciudad de Madrid el indicado Barómetro (página 96), cifró la población flotante de la ciudad en 2015 en 1.453.620 personas.

Este elevado número (extraordinario en el caso de la capital), además de añadir complejidad a la gestión de los residuos, dificulta la utilización del padrón como instrumento modulador en caso de que la tributación se vincule a cada vivienda/unidad residencial.

Finalmente la elevada escala económica de gasto que implica la gestión del enorme volumen de residuos domésticos generado en las grandes ciudades conllevara la asunción por sus ayuntamientos de compromisos presupuestarios muy significativos vinculados por la Ley 7/2022 a la más delicada y vulnerable de las figuras tributarias locales, la tasa, o su reverso la prestación patrimonial de carácter público. La incertidumbre de estas figuras y la inseguridad jurídica que las rodea puede plantear problemas económicos de extraordinario calado en caso de anulación judicial, posibilidad no desdeñable a tenor del panorama que ofrece la realidad, que facilita poco cualquier ambicioso proyecto de gestión de residuos. Imagínese en este sentido una gestión que implique en una gran ciudad cientos de millones de euros anuales sujeta a la posibilidad de su completa anulación dos, tres o cuatro años después de su establecimiento e imposición.

ECOEMBES⁴ advierte que «según los estudios realizados por el Observatorio Sectorial DBK sobre servicios urbanos, en 2019 el coste de la gestión de todos los residuos que se generaron en España ascendió a 3.740 millones de euros, en los que se engloban la recogida, el tratamiento y la eliminación de los mismos», sin el reciclado. La Fundación para la Economía Circular, en su informe de diagnóstico y escenarios de cumplimiento de los objetivos de residuos municipales 2025-2030-2035 concluyó que el coste total crecería un 28%, desde los 2.896 millones de 2021 (1.885 millones de recogida y 1.011 millones de tratamiento) hasta los 3.705 millones en 2035, con 2.487 millones de recogida y 1.217 millones de tratamiento⁵, sin incluir tampoco el reciclado. Es decir, cifras en todo caso extraordinarias para un ámbito como el local.

Observemos pues estos factores, poniéndolos en relación con las peculiaridades de las grandes ciudades y las exigencias del ya mencionado artículo 11.3 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

4. <https://reducereutilizarecicla.org/>

5. <https://www.eleconomista.es/>

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

9

③ LA REALIDAD FÍSICA DE LAS GRANDES CIUDADES

Las grandes ciudades se caracterizan entre otros aspectos por su extensión, que a menudo agota como suelo urbano una gran parte de su territorio. También por su entramado vial, normalmente denso o muy denso.

La tasa o prestación de la Ley 7/2022 debe financiar la recogida, tratamiento, reciclaje y eliminación de los residuos así como la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos. La realidad física de las grandes ciudades condiciona su recogida pero también su eliminación, sea en vertederos o de otro modo.

En cuanto a la recogida, y lógicamente su transporte, un ámbito territorial extenso exige la disponibilidad de una amplia flota de vehículos, con los gastos de mantenimiento, combustible y personal que ello implica. Este gasto puede no ser significativo en pequeños municipios⁶, aunque tengan una fisonomía urbana dispersa, porque lo relevante no es tanto la distancia a recorrer por cada vehículo sino la multiplicidad de medios precisos para recoger los residuos en todo el municipio. Por otra parte el alto coste de adquisición de los vehículos de recogida y su amortización aconseja su aprovechamiento intensivo por parte de distintos ayuntamientos, lo que en las grandes ciudades viene facilitado por las conurbaciones que frecuentemente se constituyen con los municipios aledaños.

La utilización de otros sistemas de recogida como los de tipo neumático por canalizaciones subterráneas precisa a su vez de elevadas inversiones y obras complejas.

Las diferentes geografías urbanas de los distintos barrios de las ciudades españolas normalmente caracterizadas por zonas centrales antiguas y de calles estrechas que se van abriendo según nos alejamos del centro exige también disponer de distintas tipologías de vehículos, pues los de gran tamaño tendrán dificultades para moverse por aquellos espacios, aunque operarán con comodidad en las zonas más nuevas. Distintas tipologías de vehículos implican mayor gasto y complejidad de mantenimiento.

Por otra parte la existencia de edificación en altura dificulta la singularización de los residuos generados en cada vivienda en la medida en que el espacio para que cada una de ellas los pueda depositar de modo individualizado en la vía pública es limitado y no es posible su recogida personal vivienda por vivienda por el muy elevado gasto y complejidad que ello representaría. Esta última opción, que puede ser razonable en municipios de baja densidad de población o en barrios con viviendas unifamiliares, adosadas o independientes, no lo

6. «El coste económico del desplazamiento por tanto no es relevante para llegar a la conclusión de que la prestación de este servicio en desarrollos urbanos dispersos supone un incremento del gasto significativo del servicio», «coste de la recogida de residuos sólidos urbanos domésticos. Relación entre la tasa de basuras y la dispersión urbana», Ángel Luis Elices Pérez, página 120, Universidad Politécnica De Valencia.

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

10

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

es en zonas de edificios de varias plantas en altura en régimen de propiedad horizontal, ubicaciones en la que solo es factible la existencia de cubos comunitarios por edificios, urbanizaciones o conjuntos claramente identificables. Tales aspectos repercuten claramente en la aplicación del pago por generación.

El artículo 11.3 de la Ley 7/2022 incorpora además en la tasa la financiación del coste de las operaciones de mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos. Este coste, que no implica necesariamente el de establecimiento y puesta en marcha del vertedero sino su mantenimiento y vigilancia será también más elevado en las grandes ciudades por la necesaria amplitud de tales recintos y por el gasto de traslado a los mismos de las basuras. En este sentido la Directiva 1999/31/CE del Consejo, de 26 de abril de 1999, relativa al vertido de residuos⁷ dispone en su anexo I que para la ubicación de un vertedero deberá tomarse en consideración, entre otros requisitos, que las distancias entre el límite del vertedero y las zonas residenciales, recreativas y urbanas no planteen ningún riesgo grave para el medio ambiente. Tal circunstancia obliga con mucha frecuencia a las grandes ciudades a utilizar vertederos ubicados fuera de su territorio⁸.

Según la Memoria anual de generación y gestión de residuos de competencia municipal del año 2021, elaborada por el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico⁹, en ese ejercicio se destinaron algo más de 10 millones de toneladas de este tipo de residuos a los 111 vertederos activos de nuestro país, de los cuales 8 millones fueron rechazos procedentes de otras plantas de tratamiento de residuos.

Durante el año 2022, en el Parque Tecnológico de Valdemingomez del Ayuntamiento de Madrid se recibieron un total de 1.221.558,76 toneladas de residuos domésticos, de las que 145.038,57 toneladas (11,87%) se depositaron directamente en vertedero.¹⁰

La eliminación de los residuos domésticos de las grandes ciudades cuando no sea posible su valorización de otra forma que no sea la de su depósito en vertederos, será también más compleja pues alguna de sus formas habituales, como la incineración, deberá efectuarse fuera del propio término municipal por razones higiénico-sanitarias y medio ambientales, lo que conllevará, de nuevo, mayores gastos.

7. <https://www.boe.es/>

8. «Así es el vertedero más grande de España: irregularidades, gases tóxicos y el mayor emisor de metano de Europa». A solo 5 kilómetros de Pinto, tiene 659 metros de altura y recibe 800.000 toneladas de residuos al año. <https://www.20minutos.es/>

9. <https://www.miteco.gob.es/>

10. <https://transparencia.madrid.es/>

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

11

④ LA POBLACIÓN DE LAS GRANDES CIUDADES

La problemática específica que el elemento población significa en una gran ciudad no solo viene dada por su elevado número sino por otras consideraciones: todo habitante del municipio es productor de residuos domésticos pero no es factible pesar lo que cada uno produce, o lo que generan todos y cada uno de los que no habitan en la ciudad pero permanecen o trabajan en ella y producen también residuos domésticos en mayor o menor grado. El padrón de habitantes adolece además de inexactitudes al no reflejar a los residentes no empadronados.

Sobre el primer aspecto cabe reiterar que cualquier persona física que habite el municipio produce en mayor o menor medida residuos domésticos, sea cual sea su edad y condición. Intentar cuantificar de modo individualizado y periódico lo que toda persona produce es un objetivo imposible hoy en día. Es por tanto necesario agrupar a esas personas en conjuntos de menor o mayor tamaño, en hogares, apareciendo como el punto de conexión más idóneo el que representa el lugar en donde los residuos domésticos se producen, que no son sino todos y cada uno de los puntos residenciales que representan los inmuebles dedicados a ese uso. Esos puntos están perfectamente identificados por su dirección y/o referencia catastral y a ellos va asociado un titular o propietario, que puede considerarse representa a ese grupo de productores y puede también configurarse como sujeto pasivo.

Efectivamente, esto implica que un propietario de varios inmuebles puede ser sujeto pasivo de varias tasas o prestaciones, correspondientes a distintos lugares. En algunos de ellos pueden no generarse residuos o que los generen otras personas (por ejemplo si están arrendados), pero no por ello deja de ser el propietario el titular del lugar de producción de esos residuos, producción a cambio de la cual obtiene una ventaja económica o de otro orden del que dicho titular es con carácter general el beneficiario. Este puede además repercutir ese gasto en los residentes del inmueble en los términos de lo que haya pactado con ellos.

En una gran ciudad la necesidad de agrupar esos conjuntos de productores de residuos se aprecia pues, con mayor intensidad.

Un segundo aspecto lo representa que muchos de los que no habitan la ciudad pero trabajan en ella pueden ser también productores de residuos domésticos. Esa población que se desplaza a diario desde los municipios aledaños y luego retorna a aquellos no es desde luego la principal productora de residuos domésticos pero si una productora relevante debido a que la ley 7/2022 define como tal tipo de residuos en su artículo 2.at) no solo a los «residuos peligrosos o no peligrosos generados en los hogares como consecuencia de las

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

12

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

actividades domésticas» sino también a los «similares en composición y cantidad a los anteriores generados en servicios e industrias, que no se generen como consecuencia de la actividad propia del servicio o industria». De este modo, todos los residuos de, por ejemplo, cualquier oficina de una empresa situada en la ciudad, desde el papel a los restos orgánicos de las salas de descanso destinadas a los empleados serán también considerados residuos domésticos. Miles de toneladas de posos de los cafés mañaneros integrarán este concepto. Es cierto que los supuestos de las medianas o grandes empresas tal vez puedan considerarse por el municipio como sujetos a una tasa específica de residuos de actividades¹¹, pero no por ello dejarán de producirse otros residuos domésticos por esa población flotante, por ejemplo en las pequeñas oficinas y en los sectores económicos informales.

11. En Madrid existe una Tasa de Residuos Urbanos de Actividades (TRUA) cuyo hecho imponible es la prestación del servicio de gestión de residuos urbanos que se generen o que puedan generarse en alojamientos, edificios, locales e instalaciones de todo tipo, en los que se ejerzan actividades comerciales, industriales, profesionales, artísticas, administrativas, de servicios y sanitarias o cualesquiera otras, públicas o privadas, siempre que dichos inmuebles tengan un uso catastral distinto al residencial o al de almacén-estacionamiento.
<https://www.madrid.es>

12. El polo de atracción poblacional que constituye la ciudad de Madrid se explica fácilmente por ser el principal centro económico y laboral del país, capital administrativa y centro de servicios avanzados, gran centro comercial, cultural y de ocio, sede de grandes universidades y prestigiosos centros de estudios e investigación, centro de congresos y eventos deportivos, ciudad patrimonial y museística, principal centro de servicios sanitarios (Barómetro 2015, página 86).

Además, esta población flotante, que no figurará en el padrón ni podrá considerarse técnicamente residente en la ciudad, abarca una tipología más amplia que la de los que acuden a la urbe durante el día para trabajar. Si nos atenemos al concepto definido por el ya citado Barómetro sobre Economía de la Ciudad de Madrid de 2015 (página 85) tendrían también este carácter quienes se desplazan frecuentemente a ella por estudios, gestiones, compras, ocio u otros motivos, quienes se encuentran en el municipio de vacaciones, los que pasan ciertos períodos de tiempo del año en el municipio (como los trabajadores de temporada), los que están en tránsito hacia otras localidades (aeropuertos, estaciones, puertos, etc.) y los inmigrantes en situación administrativa irregular.¹²

En una ciudad como Madrid los datos pueden ser impactantes. El reiterado Barómetro 2015 apunta (página 89) que en la capital trabajaban 709.563 cotizantes a la Seguridad Social que no residían en la ciudad, estimando el total de la población flotante en aquel momento en 1.453.620 personas, siendo de 3.166.130 el número de residentes en la capital según el Padrón a 1 de enero de dicho año. Se apunta así que «sumadas ambas, obtenemos un total de 4.619.750 personas vinculadas a la ciudad de Madrid por motivos de residencia, trabajo, estudios, ocio u otros».

Se calculaban también 150.384 pernoctaciones diarias de turistas o 61.550 pasajeros diarios atravesando la ciudad de Madrid en ruta a otros destinos.

En el caso del municipio de Madrid una parte de los residuos asimilados a los domésticos generados por esta población se reconducirán al sistema previsto en la capital para la tasa de residuos de actividades (como en el caso de los turistas en las actividades hoteleras) pero apuntan a un notable volumen de residuos «asimilados» cuya gestión habrá de ser financiada por la población residente.

Un tercer aspecto viene dado por las inexactitudes que puede tener el padrón de habitantes al no contemplar a los residentes no empadronados. Estas inexactitudes se encuentran directamente relacionadas con el propio elemento

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

13

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

población y condicionan la posible utilización del padrón como elemento de cuantificación de la tasa/prestación a abonar por cada sujeto pasivo.

En el informe del Padrón Municipal de Habitantes de la Ciudad de Madrid, explotación estadística de 2021¹³ (página 31), elaborado por el Ayuntamiento de la capital, se indica que «el PMH no es otra cosa que un registro administrativo cuya finalidad es recoger la población residente en el municipio. Como no siempre le son comunicados a la Administración Municipal todos los movimientos de población en tiempo y forma, es necesario poner en marcha mecanismos que permitan realizar los ajustes administrativos necesarios».

Así, durante 2020, según el citado informe, la administración municipal efectuó 20.748 altas de empadronados por omisión. Hubo «bajas por inscripción indebida» que sumaron 35.701, entre las que se cuentan las bajas por ‘no confirmación de la inscripción de extranjeros comunitarios’ y las «bajas dadas de oficio referidas a ciudadanos españoles y no españoles». Las ‘bajas por caducidad de la inscripción de extranjeros no comunitarios sin autorización de residencia permanente’ alcanzaron los 4.444, y «si agregamos todas las bajas de ciudadanos extranjeros, ya sean estas por inscripción indebida o por caducidad o no confirmación de la inscripción, la cifra total alcanza 40.145, un 68,6 % de las bajas no comunicadas por los ciudadanos. Esto es consecuencia de que los ciudadanos extranjeros raras veces avisan a su Ayuntamiento cuando abandonan el país».

Si la revisión del Padrón Municipal de Habitantes de la Ciudad de Madrid, referida al 1 de enero de 2021, mostraba una cifra de 3.312.310 habitantes, con 60.893 personas afectadas por altas o bajas no registradas, detectadas por la actividad administrativa de control, podemos aventurar que, aunque la cifra solo equivalga al 1.84% de la población su utilización como elemento modulador de la tasa de residuos domésticos podría llegar a afectar erróneamente a varios miles de liquidaciones tributarias, ya que en Madrid «en 2021 el número de hogares se ha incrementado hasta 1.306.612» y su «tamaño medio continúa en la línea mantenida desde 2015, situándose en 2,5 (personas)»¹⁴. De hecho «a nivel municipal se aprecia una reducción paulatina del tamaño medio que contrasta con el incremento en números absolutos del número de hogares».

Estas cifras solo reflejan además las irregularidades detectadas por la Administración, fruto de su actividad de control, al margen de las cuales es muy probable la existencia de inexactitudes no declaradas que se pondrían de manifiesto por los contribuyentes a la vista de los datos reflejados en sus liquidaciones tributarias, inexactitudes que de demostrarse deberían ser corregidas, y podrían implicar una incorrecta aplicación del pago por generación en aquellos casos en que se hubiera considerado que en los hogares o inmuebles habitan personas generadoras de residuos que en realidad no residen allí.

13. <https://www.madrid.es/>

14. Informe del Padrón Municipal de Habitantes de la Ciudad de Madrid, explotación estadística de 2021, página 33.

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

14

⑤ EL PAGO POR GENERACIÓN EN LAS GRANDES CIUDADES

Debe destacarse como factor de especial trascendencia jurídica las dificultades que una densa geografía urbana plantea para la aplicación del principio del pago por generación interpretado en su acepción más estricta.

En este sentido, el Observatorio para la fiscalidad de los residuos clasifica¹⁵ los posibles instrumentos a través de los cuales apreciar el PxG según se proceda, inicialmente, a su identificación por recipiente o a la identificación directa del usuario, aunque lo cierto es que unos y otros métodos tienen por objetivo identificar al productor de los residuos, ya sea de forma mediata o inmediata, entendiéndose que este, en definición de la Directiva 2008/98, artículo 3, punto 5 y del artículo 2 de la Ley 7/2022, es «cualquier persona física o jurídica cuya actividad produzca residuos (productor inicial de residuos)»

El citado Observatorio observa cuatro modelos de identificación por recipiente: pago por cubo con conteo individual, pago por cubo con frecuencia predeterminada, pago con identificación y pesaje individual del cubo, y pago por bolsa.

En el pago por cubo con conteo individual cada usuario o comunidad de usuarios dispone de un receptáculo de volumen conocido identificable a través de un chip o etiqueta que es leído por el servicio de recogida al vaciarlo. En el pago por cubo con frecuencia predeterminada los usuarios deben elegir de antemano el volumen del contenedor y/o la periodicidad de recogida que prefieren entre las diferentes opciones que ofrece el Ayuntamiento, hecho que determina el importe a pagar. El cubo asignado en este caso se recoge siguiendo un calendario prefijado. En el pago por identificación y pesaje del cubo la tasa se calcula sobre el peso de los residuos en el receptáculo entregado, que dispone de algún tipo de dispositivo electrónico detectado por el camión.

Todos estos sistemas son de difícil aplicación en las grandes ciudades incluso si pretendemos aplicarlos de modo individualizado a todos y cada uno de los inmuebles de uso residencial, partiendo de la consideración de que aquellos son el lugar de generación de los residuos domésticos (mucho más aún lo sería si pretendiéramos aplicarlo individualizadamente a cada productor de residuos).

En una gran ciudad como Madrid el Censo de Viviendas de 2021¹⁶ indicaba la existencia de 1.533.221 viviendas familiares convencionales, de las que 1.322.855 tenían la consideración de viviendas principales y 210.366 no principales. En este mismo documento consta, bajo el epígrafe «Viviendas familiares convencionales según Número de plantas sobre rasante por Distrito», que de esas 1.533.221 viviendas apenas el 10% (153.918) corresponden a edificaciones de una a tres plantas. Con tales datos, incluso considerando que esos edificios de menor altura pudieran responder en gran medida a viviendas

15. <https://www.fiscalidadresiduos.org/>

16. <https://www.madrid.es/>

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

15

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

unifamiliares, pretender recoger cada 24/72 horas un cubo de residuos domésticos por vivienda se antoja cuanto menos fantástico.

Recapacitando, en los supuestos en los que el residuo se mide por el cubo, si cada cubo es de un solo usuario y se considera que el usuario es el productor de los residuos, en una gran ciudad este sistema solo podrá utilizarse en la práctica en entornos de alta densidad de población y numerosas unidades residenciales a un nivel no inferior a las comunidades de vecinos. Otro nivel mínimo no es factible. Por otra parte es posible imaginar la implantación de sistemas informáticos con chips o claves cada vez que un usuario de la comunidad deje sus residuos en un cubo común. Sin embargo este sistema no nos diría los residuos que deja cada vecino, cada vez, ni su peso, aspecto muy relevante como más adelante se expone.

El pago por cubo con frecuencia determinada o el pago por identificación y pesaje sería posible también a nivel de comunidad de vecinos pero igualmente impracticable a nivel de cada hogar. Exigiría en todo caso una continuada recogida de datos debidamente sistematizados e informatizados y precisaría de mecanismos que impidiesen a los sujetos ajenos a las comunidades de vecinos a las que correspondieran los cubos que pudieran abrirlos para depositar sus propios residuos, al objeto de evitar polémicas y conflictos. A nivel de gran ciudad la complejidad de esta mecánica, aun no siendo imposible, es relevante, y el gasto de su implementación sin duda elevado.

En cuanto al denominado «pago por bolsa» el usuario paga la tasa por adelantado mediante la compra de bolsas estandarizadas para la entrega de los residuos, que son las únicas aceptadas por el servicio de recogida. Las bolsas son distribuidas por el propio Ayuntamiento o por comercios colaboradores y suelen ser diferentes según la fracción a recoger. En este sistema si las bolsas no están vinculadas a cada usuario nada nos dicen sobre este. Por otra parte un sistema de bolsa que identifique al usuario que la ha pagado no nos da información sobre el peso de los residuos.

La reiterada mención al peso no es baladí. La Directiva 2018/851, de 30 de mayo, a la que venimos haciendo referencia indica en su considerando 46 que «el cálculo de los objetivos de reciclado debe basarse en el peso de los residuos municipales que entran en el proceso de reciclado» y «la medición efectiva del peso de residuos municipales que se contabilice como reciclado debe realizarse en el punto en el que los residuos municipales entran en la operación de reciclado», aunque pueda/deba «permitirse a los Estados miembros, en condiciones estrictas y como excepción a lo dispuesto en la norma general, fijar el peso de los residuos municipales reciclados sobre la base de la medición del material que resulta de cualquier operación de clasificación».

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

16

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

Consiguientemente, aquel método que no atienda al peso es dudoso que cumpla el estándar pretendido para la aplicación del pago por generación según la normativa UE.

En cuanto a la categoría de la identificación del usuario los contenedores cuentan con un sistema de detección individualizada que permite la apertura de la tapa mediante una tarjeta, un móvil o una llave. Encontramos dos modelos diferenciados: el «chamber system» y el de registro de entregas.

En el «chamber system» el contenedor dispone de una cámara en la que se depositan los residuos, que pueden ser medidos por volumen o por peso, con sistema de pesaje incorporado en el contenedor. En el de registro de entregas (opción más económica, aunque menos precisa) se cuenta el número de entregas que realizan los usuarios al contenedor directamente, perdiéndose el registro concreto de que cantidad de residuos se depositan, y también de su peso.

Asociada a este último modelo hay una variante que se conoce como pago por participación, que consiste en establecer una tasa elevada, sobre la que se van haciendo descuentos en función de la cantidad de veces que se participa en la recogida selectiva de las fracciones reciclables.

Así pues, si es imprescindible atender al peso de los residuos generados, no todos los instrumentos que se han señalado serían aptos para la medición en los términos de las Directivas comunitarias.

Curiosamente, los vehículos modernos de recogida de residuos pueden dotarse de instrumentos para calibrar el peso de lo que en él se va depositando aunque, de nuevo, el problema es singularizar de quien proceden esos residuos. Una vez más el proceso es relativamente posible en entornos de alta densidad de población a nivel de contenedores colectivos (de por ejemplo, de comunidades de vecinos), pero sumamente complejo a niveles inferiores.

Y volviendo de nuevo sobre la población flotante, los generadores de residuos que encajen en este concepto y cuya producción de basura no pueda ser reconducida a un inmueble concreto que considerar como punto de producción ¿quedan al margen del pago por generación? ¿O bien podemos considerar que siempre habrá un punto de conexión en el que entender producido el residuo (si es que optamos por utilizar este)?

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

17

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

⑥ MODOS DE GESTIÓN

La Ley 7/2022 indica en su reiterado artículo 11.3 que las entidades locales, para financiar los costes de gestión de los residuos domésticos, establecerán 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.

El 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, diferencia la tasa de la prestación en su artículo 20.6 al afirmar que «las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente» que se perciban por «la prestación de los servicios públicos realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución».

En concreto tendrán tal consideración las exigidas por «la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado», estas contraprestaciones se regularán mediante ordenanza.

La identificación de cuando procede la aprobación de una tasa o una prestación no es una cuestión que la ley de Haciendas Locales aclare correctamente porque al margen de los supuestos puros, como la prestación de un servicio por funcionarios municipales a través de una estructura no diferenciada (tasa) o la prestación por una empresa privada que cobre directamente a los usuarios (prestación) hay en la realidad práctica una gran pluralidad de regímenes de prestación mixtos o entremezclados que pueden plantear problemas, siendo claro que puede ser un grave dilema que un ayuntamiento apruebe como prestación lo que debió aprobar como tasa, pero también que apruebe como tasa lo que debió aprobar como prestación, aunque en este último supuesto pueda alegarse que ha habido un plus de garantías procedimentales.

Si este problema existe en cualquier municipio, de nuevo en las grandes ciudades el inconveniente se agudiza por varias razones, que básicamente consisten en la posibilidad de que, dado su tamaño y complejidad, coexistan distintas modalidades de gestión, o diferentes sujetos gestores, en una o varias de las subtareas en que se desglosa el concepto de la «gestión de residuos», que según el artículo 2.n) de la Ley 7/2022 comprende como ya sabemos la recogida, el transporte, la valorización y eliminación de los residuos, la clasificación y otras operaciones previas, la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos.

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

18

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

Si analizamos la casuística, podríamos encontrar ayuntamientos en los que varios sujetos, normalmente privados, presten en modalidades de gestión indirecta una misma tarea (por ejemplo la recogida y transporte), o tal vez varias, si bien cada sujeto en una parte de la ciudad que le ha sido previamente asignada (mera división geográfica de las tareas).

También podría ocurrir que en el ciclo completo de la gestión de los residuos algunas actividades están asignadas a sujetos normalmente privados en gestión indirecta y otras a distintos sujetos, en una división especializada del ciclo de gestión (por ejemplo si unos recogen y trasladan, otros clasifican, otros reciclan y los últimos eliminan). En estos distintos ciclos de la gestión podrían incluso concurrir modalidades de gestión indirecta en algunas fases y de gestión directa mediante personificación privada en otras. Es la lógica consecuencia de que la ley 7/2022 abarque en un concepto global una pluralidad de actividades distintas aunque relacionadas, algunas complejas y peculiares, en las que es normal la concurrencia de diferentes empresas especializadas. Incluso podría ocurrir que para la actividad del ciclo a la que más sensible es la ciudadanía, la eliminación de los residuos domésticos en vertederos o su incineración, concurren formas directas o indirectas de gestión fruto de la colaboración entre distintas administraciones públicas, normalmente locales. En este sentido es posible y común compartir la gestión de residuos en sus distintas fases, incluidos vertederos o utilizar conjuntamente incineradoras entre varios ayuntamientos.

Un claro ejemplo es la Mancomunidad del Sur, que agrupa a 71 ayuntamientos de la Comunidad de Madrid. De esta entidad depende además el vertedero más grande de España, el de Pinto¹⁷. Este vertedero funciona desde 1987 y acumula vertidos de municipios equivalentes a 1.965.312 ciudadanos, un 30% de la población de toda la región. Llega a los 659 metros en su punto más alto y recibe 800.000 toneladas de residuos al año.¹⁸

En estos casos cada ayuntamiento deberá consignar el desglose de ingresos/gastos que para él representa la participación en una mancomunidad de este tipo al efecto de trasladar esos datos a su propio estudio económico financiero.

Como se ha expuesto, cuanto más grande sea una ciudad más probable es la utilización de algún modo de gestión indirecta, y por la complejidad y división de funciones, tareas y/o territorios que implica la gestión de residuos, es también más improbable que los generadores de residuos se relacionen directamente con las entidades privadas o públicas (en régimen de derecho privado) que les presten directamente el servicio.

Esta evidencia empírica ha llevado a interpretar que el tenor literal de la Ley de Haciendas Locales debe modularse en función de con quien establezca la relación el generador de los residuos domésticos.

17. <https://mancomunidad-delsur.org/>

18. <https://www.20minutos.es/>

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

19

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

Así, la Consulta Vinculante V2401-19, de 12 de septiembre de 2019, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, con relación a un servicio público municipal de agua potable y otro de recogida de residuos sólidos urbanos que se prestan por sociedades mercantiles afirma que las contraprestaciones económicas que abonan los usuarios no pueden ser calificadas como tributarias, por cuanto se satisfacen a las sociedades que gestionan los respectivos servicios. Por tanto tendrán la consideración de prestación patrimonial de carácter público no tributario.¹⁹

Y más recientemente la Consulta Vinculante V1577-22, de 30 de junio de 2022, también de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, indica que pueden presentarse dos situaciones diferentes, dependiendo de si la intervención de la sociedad mercantil es meramente instrumental o no, de modo que si la prestación del servicio a los usuarios se realiza efectivamente por la sociedad mercantil, de modo que sea dicha entidad quien asume el riesgo de la actividad y quien se relaciona con los usuarios, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación que estos satisfacen, como para cualquier asunto relativo al propio servicio (altas, bajas, variaciones, resolución de incidencias, etc.), la contraprestación que abonan los usuarios del servicio tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

Por el contrario, si la prestación del servicio a través de la sociedad mercantil es meramente instrumental, es decir, quien realmente presta el servicio es el Ayuntamiento, que es quien se relaciona con los usuarios de tal servicio, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación satisfecha por los usuarios, que es ingresada en el Presupuesto municipal; como en la propia prestación del servicio (es el Ayuntamiento quien responde ante los usuarios, tramita las altas y bajas, resuelve quejas, incidencias, etc.), debe considerarse que la sociedad mercantil es un mero instrumento del Ayuntamiento y solo se relaciona con este último, a quien factura el coste del servicio, no percibiendo cantidad alguna de los usuarios por la prestación del servicio. En tal caso la contraprestación que abonan los usuarios del servicio tendrá la naturaleza jurídica de tasa, ya que el servicio público se presta y se cobra por el Ayuntamiento.²⁰

Considera por su parte Carlos Gómez Jiménez, Subdirector General de Tributos, que «para el TC el carácter tributario o no depende del objetivo principal de la PPP. Así, si el interés público principal es el de allegar recursos al presupuesto público con que financiar el gasto, con independencia de otros efectos económicos o jurídicos que se puedan derivar, estaremos ante prestaciones tributarias. Si, por el contrario, la obtención de recursos públicos *per se* fuera un simple objetivo secundario, si se quiere reflejo, pero, en todo caso, situado en un segundo plano respecto de otro fin no tributario de mayor importancia estaríamos hablando de una PPPNT. Así, parece extraerse de diversas sentencias del TC como las STC 62/2015, FJ 3.e) o STC 167/2016, FJ.4».²¹

19. <https://www.gtt.es/>

20. <https://www.gtt.es/>

21. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/>

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

20

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

De este modo en materia de gestión de residuos domésticos se ponen a prueba las costuras del diseño legislativo que intentó poner fin a la eterna polémica de la naturaleza de las cantidades percibidas por la gestión de servicios públicos de naturaleza coactiva o necesaria cuando intervienen sujetos en régimen de derecho privado para terminar interpretando que lo relevante no es el modo de prestación sino con quien establece relación directa el usuario del servicio. Otro punto más de inseguridad que ofrece el instrumento escogido por la ley 7/2022 para la financiación de estas actividades.

⑦ LOS RIESGOS JURÍDICOS DE LA TASA/PRESTACIÓN Y SUS EFECTOS Y TRASCENDENCIA PRESUPUESTARIA

Como ya se ha indicado la ley 7/2022 de residuos y suelos contaminados opta por la figura de la tasa o la prestación patrimonial de carácter público no tributario para la financiación de los costes de gestión de los residuos de competencia local. Esta figura, que teóricamente parece la más adecuada, no lo es en la práctica por varias razones.

Básicamente estas son la elevada litigiosidad e inseguridad jurídica que rodea la elaboración de los estudios económico financieros sobre los que se sustentan las ordenanzas de aprobación de las tasas locales, la propia complejidad de elaboración de esos estudios, la necesidad de incorporar en esos estudios conceptos como la responsabilidad ampliada del productor o los ingresos derivados del reciclado de los residuos o la cogeneración energética, la previsión específica de la Ley de Residuos acerca del carácter no deficitario de las tasas, que debe conjugarse con la exigencia de la Ley de Haciendas Locales de que las tasas no superen el coste del servicio, o la problemática de la naturaleza jurídica (tasa o prestación) y su implicación procedimental correspondiente.²² Estos problemas tienen igualmente su reverso si de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario se trata.

En todo caso, en la medida en que el legislador no contempla otra figura para la financiación de la gestión de residuos domésticos y además establece su carácter obligatorio, sin por otra parte darle a la tasa o prestación una regulación adecuada, embarca a los municipios de modo imperativo en una aventura jurídica incierta y peligrosa.

En este sentido, el Estado y las Comunidades Autónomas cuando regulan sus figuras tributarias pueden también equivocarse, y los límites constitucionales al igual que los marcados por la LOFCA en el caso de las autonomías pueden

22. Cuestiones examinadas en «la tasa de residuos locales: observaciones y problemática», revista Tributos Locales, Nº 159, 2022, páginas 91 y siguientes.

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

21

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

ocasionar su anulación, sin embargo tanto aquel como estas establecen sus impuestos y tasas a través de leyes y no de reglamentos, y disponen de una capacidad legislativa de subsanación de errores muy diferente, incluida la que habilita en caso de extraordinaria y urgente necesidad un Decreto-ley.

De la misma manera una legislación estatal o autonómica solo podrá ser anulada por el Tribunal Constitucional, y aunque pueda plantearse una cuestión de constitucionalidad por un órgano judicial, se asegura la unidad de criterio que impone la intervención de ese único alto Tribunal, que bien puede cambiar su criterio en la normal evolución de la jurisprudencia, pero no dispersará su doctrina como ocurre con una multiplicidad de tribunales autonómicos ante los cuales solo cabe acudir al Supremo para que años después de que el litigio se suscite unifiquen criterios, como le ocurre a los ayuntamientos. Y es que las ordenanzas fiscales, en el caso de las tasas, o las ordinarias de establecimiento de prestaciones patrimoniales, son simples reglamentos que cualquier Tribunal Superior de Justicia puede anular, siendo de público conocimiento que no todos los TSJ tienen los mismos criterios y exigencias, algo lógico por otra parte en muchos sentidos dada la independencia de los jueces y magistrados, piedra angular del sistema aunque pese a algunos.

De análoga forma, la capacidad Legislativa del Estado y las Autonomías les otorga una capacidad de reacción muy rápida (cuando quieren) que permite, en general y en la mayoría de las ocasiones, una pronta subsanación de normas declaradas inconstitucionales.

Esta capacidad es mucho más limitada en el caso de las ordenanzas reguladoras de las tasas y prestaciones, sobre todo si se ven anuladas por causas vinculadas a su estudio económico financiero o por la invalidez de la fórmula polinómica que traduce la ordenanza en liquidaciones concretas para cada sujeto pasivo. En estos casos es preciso elaborar un nuevo informe en toda su complejidad, como ya se ha apuntado, con plazos largos y tramitación prolija. Y desde luego, no existe en el ámbito local nada parecido al Real decreto-ley en materia reglamentaria, y menos en asuntos tributarios.

El daño económico de la anulación de una de estas ordenanzas es por tanto irreversible, la capacidad de reacción local en tal situación mínima y la trascendencia que por importe representará para muchos municipios la anulación de una tasa o prestación de residuos domésticos sumamente severa. Lógicamente, cuanto más grande sea la ciudad, y mayor gasto implique la gestión de sus residuos, mayor será el impacto.

Los ayuntamientos españoles son plenamente conscientes del elevado riesgo presupuestario que implica los riesgos jurídicos asumidos por el legislador al establecer este modo de financiación. Este riesgo es además profundamente disuasorio para la puesta en marcha de proyectos de gestión de residuos que sean verdaderamente ambiciosos.

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

22

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

La Directiva 2018/851, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la 2008/98/CE sobre los residuos, afirma desde un principio (punto dos de su exposición inicial) que «mejorar la eficiencia del uso de los recursos y asegurarse de que los residuos se valoren como recursos puede contribuir a reducir la dependencia de la Unión de las importaciones de materias primas y facilitar la transición a una gestión más sostenible de las materias y a un modelo de economía circular. Esa transición debe contribuir a los objetivos de crecimiento inteligente, sostenible e integrador establecidos en la Estrategia Europa 2020 y crear oportunidades de importancia para las economías locales y los interesados, a la vez que se potencian las sinergias entre la economía circular y las políticas en materia de energía, clima, agricultura, industria e investigación, y se aportan beneficios al medio ambiente en términos de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y a la economía».

Si en materia de residuos domésticos el cumplimiento de estos objetivos se encomienda a las entidades locales y en las grandes ciudades su consecución se cifra en un gasto público de cientos de millones de euros es desde luego muy poco inteligente que el legislador no haya establecido un sistema tributario de financiación dotado de la mayor certeza jurídica posible, que bien hubiera podido ser un impuesto, pero que de configurarse como tasa o prestación debiera al menos haber sido establecido con una regulación legal completa de los elementos y criterios a tener en cuenta por los ayuntamientos. Esta regulación debería ser lo suficientemente extensa como para reducir los ámbitos conflictivos al mínimo posible, lo que obviamente no se ha hecho en modo alguno.

La citada Directiva 2018/851 lo expone en el punto sexto de su exposición inicial:

«los residuos municipales constituyen aproximadamente entre el 7 % y el 10 % de los residuos totales generados en la Unión. Ese flujo de residuos se encuentra, no obstante, entre los de gestión más compleja, y la forma de gestionarlos ofrece por lo general una buena indicación de la calidad del sistema general de gestión de residuos de un país. Los retos que plantea la gestión de los residuos municipales radican en la gran diversidad y complejidad de su composición, en su proximidad directa a los ciudadanos, en su muy marcada visibilidad pública y en su repercusión en el medio ambiente y la salud humana. En consecuencia, la gestión de los residuos municipales requiere un sistema de gestión de residuos muy complejo que comprenda un régimen eficiente de recogida, un sistema eficaz de clasificación de residuos y una trazabilidad adecuada de los flujos de residuos, el compromiso activo de los ciudadanos y las empresas, unas infraestructuras adaptadas a la composición específica de los residuos y un sistema de financiación elaborado».

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

23

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

Los riesgos del sistema de financiación escogido por nuestro legislador, o al menos el modo en que lo ha desarrollado, es cualquier cosa menos un «sistema de financiación elaborado» y entraña graves riesgos para la suficiencia financiera de los municipios, con mayor relevancia en las grandes ciudades dado el importe de gasto público implicado.

Difícilmente los ambiciosos objetivos UE se conseguirán por los ayuntamientos con la financiación proporcionada de este modo. O no serán los que hubieran podido obtenerse con una financiación estable y sólida, en un marco de adecuada seguridad jurídica.

⑧ CONCLUSIONES

El régimen contemplado por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para financiar las competencias locales en materia de recogida, tratamiento, reciclaje y eliminación de residuos domésticos confía la obtención de los recursos económicos necesarios para los ayuntamientos al establecimiento por estos de tasas cuyos parámetros son complejos, como el carácter no deficitario o el pago por generación.

Además han de considerar facetas que van más allá de la prestación de los servicios directamente relacionados con la gestión municipal de los residuos como la responsabilidad ampliada del productor, las actividades de concienciación ciudadana o el mantenimiento de los vertederos.

Estos parámetros deben ser tenidos en cuenta en los informes económicos que son necesarios para el establecimiento de las tasas, estudios que son preceptivos por mandato de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y parece lógico suponer, aunque la ley nada dice, que también deberían existir si lo que el municipio aprueba es una ordenanza reguladora de una prestación patrimonial pública no tributaria.

Si esos parámetros son complejos de por sí, la dificultad de su aplicación se multiplica en el caso de una gran ciudad por elementos obvios como su extensión geográfica, su elevada población y la densidad de la misma, la población flotante o la construcción en altura.

Estos factores hacen especialmente compleja la aplicación del pago por generación que según las Directivas de la Unión Europea deben caracterizar esas tasas con el objetivo de conseguir que se haga efectivo el principio de jerarquía de recursos que busca prevenir la producción de residuos, prepararlos para su reutilización, reciclarlos, valorizarlos y en última instancia, eliminarlos.

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

24

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

Las indicadas Directivas son realmente ambiciosas en sus objetivos y, como se ha expuesto, consideran una oportunidad la gestión de los residuos no solo en su faceta medio ambiental sino económica. Es además indudable que su aplicación forzará a las empresas y sectores involucrados en el ciclo completo de la gestión de residuos a investigar nuevos procedimientos, técnicas e instrumentos que hagan mejor esa gestión. Será desde luego un reto que esa actividad alcance la perfección necesaria para hacer real la oportunidad que las instituciones comunitarias ven con convicción.

Como las mismas Directivas apuntan el desarrollo del reciclaje será, de entre las actividades propias de la gestión de residuos, la que mejor dará la medida del éxito de los distintos países de la Unión en la consecución de los objetivos plasmados en nuestra nación en la ley 7/2022.

El tratamiento y gestión del enorme volumen de residuos domésticos que genera una gran ciudad es por tanto el mayor reto que puede plantearse en la materia.

La gran incertidumbre que rodea la elaboración de los estudios económico-financieros de las tasas locales y principalmente de las fórmulas polinómicas a través de las cuales el gasto de gestión se traslada en forma de cuotas tributarias a los contribuyentes que finalmente han de financiar estas competencias no solo dificulta su aprobación sino el mismo cumplimiento de estos ambiciosos objetivos.

Si el legislador hubiera sido más cauto a la par que inteligente y soñador hubiera podido establecer un impuesto o al menos una tasa adecuadamente regulada, afectada a la financiación exclusiva de las competencias en la materia, mediante la cual posibilitar que los ayuntamientos obtuvieran los generosos recursos necesarios para lanzarse de manera segura y enérgica a la consecución de los objetivos de la Unión.

Esperemos que los Tribunales de Justicia aprecien la extrema complejidad del reto planteado por el legislador de residuos en materia de financiación local e interpreten razonablemente las exigencias comunitarias, lo que no significa que las rebajen sino que las apliquen en la medida en que la realidad local lo posibilite. En este sentido el enjuiciamiento de las tasas/prestaciones de residuos que aprueben las grandes ciudades será el mayor reto.

Sin duda el legislador hubiera podido hacer mucho más. Dejemos este comentario ahí.

Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad.

25

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Inspector jefe de Departamento.

Subdirección General de Inspección Tributaria. Agencia Tributaria Madrid

BIBLIOGRAFÍA

- › Gomar Sánchez, Juan Ignacio, «La tasa de residuos locales: Observaciones y Problemática», revista *Tributos locales*, nº 159, 2022.
- › Elices Pérez; Angel Luis, *Coste de la Recogida de Residuos Sólidos Urbanos Domésticos. Relación entre la Tasa de Basuras y la Dispersión Urbana*, página 120, universidad politécnica de valencia.
- › Legislación de la unión europea sobre gestión de residuos: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/eu-waste-management-law.html>
- › Barómetro de economía de la ciudad de Madrid, Julio de 2015: <https://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/UDCObservEconomico/BarometroEconomia/2015/Tercer%20trimestre/Ficheros/BAROMETRO%2045%20final.pdf>
- › *Memoria anual de generación y gestión de residuos. Residuos de competencia municipal. 2021* Ministerio para la transición ecológica y el reto demográfico: <https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/sgecocir/residuos-municipales/Memoria%20anual%20de%20generaci%C3%B3n%20y%20gesti%C3%B3n%20de%20residuos.%20Residuos%20de%20Competencia%20Municipal%202021.pdf>
- › Padrón municipal de habitantes (explotación estadística). Ayuntamiento de madrid: <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/El-Ayuntamiento/Estadistica/Areas-de-informacion-estadistica/Demografia-y-poblacion/Cifras-de-poblacion/Padron-Municipal-de-Habitantes-explotacion-estadistica-/?vgnextfmt=default&vgnextoid=e5613f8b73639210VgnVCM1000000b205a0aRCRD&vgnnextchannel=a4eba53620e1a210VgnVCM1000000b205a0aRCRD>
- › Censo de viviendas 2021. Ayuntamiento de madrid: <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/El-Ayuntamiento/Estadistica/Areas-de-informacion-estadistica/Edificacion-y-vivienda/Censo-de-edificios-y-viviendas/Censo-de-Viviendas-2021/?vgnextfmt=default&vgnextoid=93e40bbcb0b5e810VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=f93124e8951ef310VgnVCM1000000b205a0aRCRD>

LAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO MUNICIPAL

LUIS ALBERTO PUMAR BUENO
Jefe de Departamento de Normativa y Ordenanzas Fiscales
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

El presente artículo tiene por objeto profundizar en el análisis de las devoluciones tributarias en general y particularmente en el ámbito municipal, haciendo hincapié en la situación del Ayuntamiento de Madrid.

Las devoluciones tributarias suscitan dudas a los operadores jurídicos en su quehacer diario, fundamentalmente a la hora de calificarlas y aplicar el régimen jurídico que les corresponde.

Si bien la legislación tributaria las regula, distinguiendo dos tipos de devoluciones de ingresos, son los tribunales los que han definido una serie de pautas o notas que permiten discernir el tipo de devolución que ha de efectuarse en cada caso. Por otra parte, tanto la doctrina como la jurisprudencia al respecto se han centrado principalmente en supuestos de devolución de tributos estatales o autonómicos.

Palabras clave: Devoluciones tributarias; tributos locales; intereses de demora; devoluciones de ingresos indebidos; devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo; legitimación; procedimiento; prescripción.

ABSTRACT

The purpose of this article is to deepen the analysis of tax refunds in general and particularly in the municipal sphere, with emphasis on the situation of the Madrid City Council.

Tax refunds raise many doubts for legal operators in their daily work, mainly when it comes to classifying them and applying the corresponding legal regime.

It is necessary to establish a series of guidelines to discern the type of refund to be made in each specific case. Although there is doctrine and case law on the subject, most of it has focused mainly on cases of refunds of state or autonomous community taxes.

Keywords: Tax refunds; local taxes; interest on late payment; refunds of undue income; refunds derived from the regulations of each tax; legal standing; procedure; statute of limitations.

1	CONCEPTO Y ORIGEN. DEVOLUCIONES DE INGRESOS INDEBIDOS Y DEVOLUCIONES DERIVADAS DE LA NORMATIVA DE CADA TRIBUTO	27
2	REGULACIÓN VIGENTE	34
3	PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCIÓN. SUJETOS LEGITIMADOS PARA SOLICITAR DEVOLUCIONES POR INGRESOS INDEBIDOS Y SUJETOS PERCEPTORES DE LAS DEVOLUCIONES. HEREDEROS Y TERCEROS	35
4	DEVOLUCIONES EN EL ÁMBITO MUNICIPAL. ESPECIAL REFERENCIA AL AYUNTAMIENTO DE MADRID	43
5	PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SOLICITAR Y OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS	55
6	CONCLUSIÓN	61
	BIBLIOGRAFÍA	62

① CONCEPTO Y ORIGEN. DEVOLUCIONES DE INGRESOS INDEBIDOS Y DEVOLUCIONES DERIVADAS DE LA NORMATIVA DE CADA TRIBUTO

Una de las obligaciones de la Administración tributaria es la de devolver los ingresos que indebidamente se hayan realizado en el Tesoro Público con ocasión del pago de las deudas tributarias.

Cuando se busca el fundamento a la figura jurídica de la devolución de tributos, las opiniones doctrinales pueden sintetizarse en cuatro grupos¹:

- Las tributaristas, ligadas al concepto de la relación jurídico-tributaria.
- Las hacendistas, que la conciben como gasto público.
- Algunos administrativistas que —con innegable tendencia civilista— atribuyen a la devolución de impuestos la naturaleza de «cuasi contrato»; y
- Los cultivadores del Derecho financiero, que califican a la devolución de «obligación legal estatal de derecho público».

El problema principal en este ámbito se suscita en torno a la determinación de si un ingreso es indebido o se trata de un ingreso derivado de la normativa de un tributo, distinción entre ambas categorías que se ha ido delimitando con el paso del tiempo.

Banacloche² definió legalmente la devolución de ingresos indebidos en base al artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963, como

«El efecto derivado del derecho de crédito frente al tesoro público, del cual son titulares los sujetos pasivos o responsables del tributo y sus herederos o causahabientes y que se origina por ingresos indebidamente realizados con ocasión del pago de las deudas tributarias.»

Como recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2004 (recurso nº 9744/1998), desde el punto de vista legal, el concepto de «ingresos indebidos» ha sido definitivamente delimitado por el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de devolución de ingresos indebidos de naturaleza

1. Luis Corral Guerrero: «El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos (Introducción a una teoría general). Editorial «Revista de Derecho Privado», Editoriales de Derecho Reunidas, Jaén, 1978, pp. 294 a 297.

2. Julio Banacloche: «Devolución de tributos» (VII Jornadas Hispano Luso Americanas de Estudios Tributarios («Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1978», p. 278, Madrid, 1980), pag. 375-376.

tributaria, dictado en desarrollo reglamentario del artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963, habiendo sido revalidado rotundamente por la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su artículo 11, con igual terminología.

La citada sentencia igualmente indica que

«[...] La característica común de los supuestos que generan el derecho a «las devoluciones de oficio», es que «ab initio» el ingreso realizado es conforme a derecho», si bien por circunstancias posteriores, por ejemplo en el caso de «retenciones», «ingresos a cuenta» o «pagos fraccionados», la práctica de la liquidación anual por I.R.P.F. o por Impuesto sobre Sociedades, da lugar a una cuota resultante inferior a la suma de los pagos previamente realizados, razón por la cual procede la devolución del exceso ingresado, o el supuesto parecido en el que el IVA soportado, excede al repercutido o devengado [...]».

Así pues, la distinción entre un tipo y otro de devolución reside fundamentalmente en la licitud del ingreso en origen, de tal forma que, si aquel era acorde a la norma que lo exige desde un primer momento, hablaremos de devoluciones de oficio, mientras que, en caso contrario, se trataría de un ingreso indebido.

La vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) ha continuado por esta senda. Primeramente, el artículo 30.1 señala que

«La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta ley. Tienen esta naturaleza la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora».

Y de la misma manera que en el citado precepto se configura como un deber de la Administración, el artículo 34.1 letra b) de la misma ley contempla como un derecho del contribuyente el de obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan.

A continuación, la LGT vigente distingue en sus artículos 31 y 32 entre «devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo» y «devoluciones de ingresos indebidos».

En relación con las primeras, la ley señala la obligación de devolver dichas cantidades, para, seguidamente, definir las como «*las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo*». En este caso, en consonancia con la conclusión de la

citada STS de 27 de febrero de 2004, los ingresos son en un primer momento debidos de acuerdo con la normativa propia del tributo en cuestión (por ejemplo, debiéndose efectuar por el obligado tributario ingresos a cuenta, practicándose retenciones por el retenedor, debiendo el obligado soportar el pago de cantidades...), sin perjuicio de que en un momento posterior se conviertan en indebidos por la propia mecánica del mismo, una vez se produce la regularización o culmina la realización del hecho imponible.

A este tipo de devoluciones la doctrina y la jurisprudencia las suele denominar también «devoluciones de oficio» o «devoluciones por ingresos debidos». Y si bien es cierto que algún sector doctrinal introduce algún tipo de matiz diferenciador en estos conceptos, la jurisprudencia los viene utilizando indistintamente con carácter general (entre otras, STS de 16 de diciembre de 2003, 21 de marzo de 2007, 2 de abril de 2008 y 17 de diciembre de 2012).

En cuanto a los ingresos indebidos, la LGT no opta por una definición, lo cual podría ser objeto de crítica, sino que en su artículo 32.1 únicamente recoge la obligación por parte de la Administración de devolverlos, remitiéndose al procedimiento regulado en el artículo 221 de la misma. No obstante, en este último precepto la ley enumera una serie de supuestos de ingresos indebidos, que son los siguientes:

- a. Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b. Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c. Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.
- d. Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Dejando a un lado la cláusula de cierre de la letra d), los tres primeros se refieren a situaciones de error de hecho, pues lo que se produce es un error en el pago, es decir, en la fase de recaudación, ya sea por duplicidad (siempre que se refieran a un mismo sujeto tributario; que se hayan efectuado por igual concepto impositivo; que tengan el mismo objeto; que correspondan al mismo periodo impositivo; y que la cantidad ingresada suponga duplicidad de pago total o parcial³) o por exceso, error del propio sujeto pasivo, de la Administración o de la entidad bancaria colaboradora. Mientras que en el caso de la letra c), se entiende que se trata de supuestos en que primeramente

3. Praena Requena, A.: «Los expedientes de devolución de ingresos indebidos», Hacienda Pública Española, 1972, pág. 277.

el obligado tributario abona por sí mismo una deuda tributaria ya prescrita para más tarde solicitar su devolución, ya que, si ha mediado acto administrativo a fin de reclamar aquella, para obtener la devolución deberá acudir a los procedimientos impugnatorios a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 221. A este respecto, la STS de 5 de abril de 2002, afirmó que la doctrina jurisprudencial acerca de la renuncia a la prescripción ganada en el campo del derecho tributario fue abandonada a partir de la sentencia de 10 de marzo de 1995 y en las múltiples sentencias que le han sucedido, consecuencia de los cambios que se produjeron en la legislación fiscal, como en ella se detalla (también las SSTs de 14 de febrero de 1997, 12 de noviembre de 1998, y 8 de febrero de 2002). Por tanto, hoy día rige la apreciación de oficio de la prescripción por parte de la Administración (artículo 69.2 de la LGT).

La doctrina se ha referido a estos como supuestos clásicos o genuinos de devoluciones de ingresos indebidos, mientras que el Tribunal Supremo se refería a ellas como «devoluciones directas o automáticas» (Sentencias de 3 de abril de 1997 o de 11 de octubre de 2002), en contraposición con las «devoluciones indirectas», las cuales precisaban de la previa impugnación del título que hubiese justificado el ingreso.

En ese sentido, el artículo 221.3 de la LGT indica que

«Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley».

Por tanto, cuando se trate de este tipo de devoluciones de ingresos indebidos «indirectas» por ilicitud del acto administrativo en cuya virtud se exigió el ingreso en un primer momento, si el mismo hubiese devenido firme, para obtener la devolución resultará necesario promover alguno de estos procedimientos:

- Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- Revocación.
- Rectificación de errores.
- Recurso extraordinario de revisión.

En el supuesto de que el acto no fuera firme, para obtener la devolución habrá de ser impugnado mediante las vías ordinarias (recurso de reposición,

reclamación económico-administrativa, recurso contencioso-administrativo). A ello se refiere el artículo 221.2 de la LGT.

Finalmente, el artículo 221.4 de la LGT añade también que cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación. Un ejemplo de ello lo tenemos en las devoluciones efectuadas en los últimos años en relación con el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU) en municipios como en Madrid, donde, con carácter general, rige como sistema de gestión la presentación de autoliquidación, en tanto que, una vez el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales algunos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), los sujetos pasivos afectados han tenido que rectificar sus autoliquidaciones presentadas en orden a solicitar la devolución de las cantidades abonadas por el impuesto.

A este respecto, la citada STS de 27 de febrero de 2004 hace hincapié en otro aspecto importante:

«[...] la distinción entre los conceptos de «devoluciones de ingresos indebidos» y «devoluciones de oficio» no reside en absoluto en los procedimientos de gestión, en los que se genera el derecho a la devolución, sino en las causas jurídicas que la motivan, que como ya hemos explicado son en las primeras, la desarmonía entre el ingreso realizado y el acto de liquidación, por duplicidad o exceso de pago o prescripción de la obligación habitual, los errores de hecho y la disconformidad a Derecho de los actos administrativos de liquidación, o de las «actuaciones» de los obligados tributarios, en tanto que en las devoluciones de oficio los ingresos que luego se devuelven en su totalidad o en parte han sido realizados por medio de iguales procedimientos de gestión, conforme a Derecho, pero posteriormente, por diversas circunstancias, inherentes a la técnica de las liquidaciones devienen en excesivos».

Así pues, lo determinante a la hora de discernir el tipo de devolución a efectuar no es la forma, es decir, el tipo de procedimiento que se ha tramitado, sino el fondo o la sustancia, esto es, la causa jurídica que concurre en cada caso. En este sentido, resulta indiferente que la forma de iniciación de la gestión de un tributo que se ha de devolver haya sido una actuación de oficio de la Administración o una autoliquidación, una comunicación de datos, o una solicitud del obligado tributario. Así como resulta igualmente indiferente que se haya producido una retención, como en el caso examinado en la sentencia citada, donde por parte del recurrente se entendía que debía aplicarse el artículo 8 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria: lo verdaderamente determinante es atender a la licitud o ilicitud del ingreso en origen.

En la Sentencia de 2 de abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002) el TS señaló que

«Aun cuando la ley no contenga un concepto de «ingreso indebido», de la enumeración anterior [se refiere a la del artículo 221.1 de la LGT] puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio «debido» se convierta posteriormente en improcedente».

Esta disquisición jurisprudencial y doctrinal entre los tipos de devoluciones no es baladí, sino que dichas categorías poseen un régimen jurídico distinto, lo que se traduce, entre otras cuestiones, en el pago de intereses de demora. Mientras que en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo los intereses tienen por objeto indemnizar el retraso o la mora de la Administración en el cumplimiento de su obligación ex lege, en el caso de los intereses de demora de los ingresos indebidos tienen una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por el contribuyente, por lo que se devengan desde la fecha de su ingreso, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte de la Administración tributaria (STS de 5 de julio de 2015 [rec. nº 2304/2015]).

Así, para devoluciones de ingresos derivados de la normativa de cada tributo el artículo 31.2 de la LGT establece que

«Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución».

En este caso, la LGT no contempla un derecho automático al abono de intereses de demora, salvo que transcurra el plazo contemplado por la normativa reguladora del tributo en cuestión, en cuyo defecto regirá un plazo de seis meses. En cuanto al dies a quo a tener en cuenta para el inicio del plazo de los seis meses, si bien los artículos 125 y 126 de la LGT contemplan distintos momentos a considerar en función de si la devolución deriva de la presentación de una autoliquidación o de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos, veremos que en el ámbito local resultan de difícil encaje.

Asimismo, el artículo 31 de la LGT señala que a efectos del cómputo para la exigencia de intereses de demora no se tendrán en cuenta las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración, previsión que también se establece a continuación para la devolución de ingresos indebidos, en consonancia con otras disposiciones de la ley en este sentido (así, el artículo 104.2).

Respecto de la devolución de ingresos indebidos, el artículo 32.2 de la LGT dispone que

«Con la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución».

A diferencia de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, en este caso los intereses de demora se devengan desde el momento mismo del ingreso, no siendo necesario que transcurra ningún plazo, siendo el dies ad quem, al igual que en el supuesto anterior, el de la ordenación del pago.

Y al igual que en el caso anterior, la norma también prevé que no se computen las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración a efectos del cálculo de intereses.

Por otra parte, es de reseñar que tanto en devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo como en devoluciones de ingresos indebidos no es necesaria intimación o solicitud por parte del obligado tributario en orden al abono de los intereses de demora correspondientes, una vez se haya reconocido, eso sí, el derecho a obtener la devolución oportuna.

Finalmente, en el artículo 32.3 de la LGT se establece una regla a tener en cuenta para la cuantificación de los intereses: cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores.

Esta regla hace prevalecer el ingreso realizado en el último plazo a la hora de determinar los intereses de demora. Supongamos un caso de autoliquidación abonada de forma fraccionada que se tenga que devolver parcialmente por ingreso excesivo. En estos casos, a efectos del cómputo de intereses se tendrá en cuenta el último pago fraccionado. Y de no cubrir este último la totalidad de la cantidad a devolver, habría que acudir al penúltimo plazo del pago fraccionado, y así sucesivamente.

Finalmente, no analizaremos aquí el llamado reembolso de los costes de las garantías a que se refieren el artículo 33 de la LGT y los artículos 72 a 79 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 (en adelante, RGRVA), pues en él no se trata de la devolución de cantidades ingresadas en las Haciendas Públicas que estas han de devolver o restituir, sino de indemnizar el coste abonado a terceros (generalmente, a entidades financieras) por la aportación de garantías para la suspensión o aplazamiento del acto declarado posteriormente improcedente.

② REGULACIÓN VIGENTE

Por lo que se refiere a la normativa a tener en cuenta a estos efectos, además de la citada LGT debe señalarse la siguiente:

- Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGIT).
- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Particularmente, por lo que a la ciudad de Madrid respecta:

- Ordenanza fiscal general de gestión, recaudación e inspección.
- Ordenanzas fiscales reguladoras de cada tributo.

③ PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCIÓN. SUJETOS LEGITIMADOS PARA SOLICITAR DEVOLUCIONES POR INGRESOS INDEBIDOS Y SUJETOS PERCEPTORES DE LAS DEVOLUCIONES. HEREDEROS Y TERCEROS

En lo que atañe a los procedimientos de devolución, tenemos que diferenciar nuevamente entre las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos. En el caso de las primeras, nos encontramos con el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, regulado en los artículos 124 a 127 de la LGT y desarrollado por los artículos 122 a 125 del RGGIT. A grandes rasgos, estas normas prevén que una vez examinada por la Administración la documentación presentada, si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese correcta, procede, sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, el reconocimiento de la devolución solicitada. En este sentido, el órgano competente dictará acuerdo que se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque (si no se devuelve efectivamente o no se devuelve la cantidad solicitada, resultaría necesaria la notificación expresa del acuerdo, a semejanza de lo que se prevé cuando la devolución no se produce efectivamente por haber sido retenida por la Administración, como así subraya Falcón y Tella⁴).

En caso de que la Administración aprecie algún tipo de defecto, error o discrepancia en los datos o en la calificación, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. La notificación de este inicio conllevará la terminación del procedimiento de devolución, pero ello no significa que la Administración deje de tener que pronunciarse respecto a ésta.

Asimismo, se prevé la posibilidad de que el procedimiento de devolución pueda terminar por caducidad debida a inactividad del obligado tributario, en consonancia con lo previsto en el artículo 104.3 de la LGT.

Y, por supuesto, se alude al abono, en su caso, de los intereses de demora que procedan, de acuerdo con el artículo 31.2 de la LGT.

Por lo demás, habrá que estar a la normativa reguladora del tributo correspondiente. Tomando como ejemplo el Impuesto sobre la Renta de las Personas

4. Ramón Falcón y Tella:
«El silencio negativo y las devoluciones derivadas de la normativa propia del tributo». Editorial Quincena Fiscal nº 9. Mayo 2015.

Físicas (en adelante, IRPF), el artículo 103.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, establece lo siguiente:

«Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en el artículo 81 y 81 bis de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.»

Asimismo, el apartado cuarto del citado precepto viene a señalar que transcurrido el plazo que establece el apartado primero (seis meses desde la finalización del plazo para presentar la declaración) sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la LGT.

Debe tenerse en cuenta que el plazo de los seis meses para el cómputo de intereses comienza a contar al término del plazo reglamentario para presentar la declaración de la renta (en 2024 dicho plazo finaliza el 1 de julio). Podría plantearse la duda de si el plazo comienza a contar desde el mismo día de su finalización o desde el día siguiente, aunque lo más razonable es entender esto último, teniendo en cuenta que la ley exige que haya transcurrido el plazo.

En cuanto al procedimiento en caso de devoluciones por ingresos indebidos, cuando se trata de los supuestos del artículo 221.1 de la LGT, que hemos convenido en denominar «clásicos», la LGT se remite a lo que se establezca reglamentariamente. Y en los supuestos del apartado segundo del precepto citado (de reconocimiento del derecho a la devolución en vía administrativa o judicial en relación con actos ilícitos), la LGT contempla que se proceda a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Pues bien, estos aspectos se regulan actualmente en el RGRVA, concretamente en su Capítulo V.

Antes de comenzar aludiendo al procedimiento que ha de regir en los supuestos del artículo 221.1 de la LGT, conviene preguntarse quién se encuentra legitimado para solicitar y obtener un ingreso indebido. A este respecto, el artículo 32 de la citada ley contempla tres sujetos legitimados: los obligados tributarios, los sujetos infractores (en el caso, claro está, de las devoluciones

que traigan por causa infracciones tributarias) y los sucesores de unos y otros, en su caso.

Por su parte, el artículo 14 del RGRVA distingue entre legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos y legitimación para obtener la devolución, utilizando similar criterio al de la LGT al regular la prescripción (artículo 66 letras c) y d)).

Como explica perfectamente Ernesto Eseverri Martínez⁵, en el ámbito de la devolución de ingresos indebidos la identificación del titular del derecho con el legitimado y además beneficiario de su reconocimiento no resulta siempre coincidente, pudiendo suceder que entre los titulares-legitimados para el reconocimiento del derecho a la devolución de lo indebido se encuentren los sujetos retenedores y los sujetos retenidos, los sujetos con obligación de repercutir el tributo, y los repercutidos, quienes, a su vez, quedan identificados como beneficiarios para obtener la devolución de lo indebido. Así, para el caso de que existan varios legitimados para el ejercicio del reconocimiento del derecho a obtener la devolución, el artículo 14 del RGRVA especifica cuál de ellos tiene, a su vez, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido una vez reconocido, identificándolo en todo caso con aquel que ha soportado efectivamente la realización del ingreso indebido.

Por lo que se refiere a los sucesores tributarios, el RGRVA se limita a indicar que cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución y sus beneficiarios y la cuantía que a cada uno corresponda. En muchas ocasiones, los gestores de devoluciones se encuentran con dificultades cuando el obligado tributario que solicitó en su día la devolución (en cualquiera de los supuestos de los apartados 1, 2, 3 y 4 del artículo 221 de la LGT) ha fallecido. Si bien la LGT regula la sucesión desde el punto de vista de las obligaciones tributarias, no hace lo propio respecto de los créditos tributarios en favor de los sucesores de los obligados tributarios fallecidos. En estos casos debe acudir a la normativa civil, de acuerdo con el RGRVA. En este sentido, la Administración Tributaria Estatal ha aprobado el Modelo H-100, donde se distingue entre cantidades a devolver inferiores o superiores a 2.000 euros, a efectos de la documentación a aportar. No obstante, la diferencia principal radica en la necesidad de acreditar la declaración del importe de la devolución en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en el supuesto de cantidades superiores a 2.000 euros.

Por lo demás, fundamentalmente debe aportarse el certificado de defunción, el del Registro de Últimas Voluntades, así como el testamento (o acta notarial o sentencia judicial, en su caso) y los datos de la titularidad de la/s cuenta/s donde se efectuará la devolución.

5. Ernesto Eseverri: «La devolución de ingresos indebidos». Editorial Tirant lo Blanch 2017

En el caso del Ayuntamiento de Madrid, la Agencia Tributaria Madrid no dispone de un modelo normalizado similar. No obstante, y aunque resultaría recomendable, lo verdaderamente importante es atender a la documentación mencionada, a fin de llevar a cabo un correcto reparto de la devolución.

Por lo que se refiere a la sucesión de personas jurídicas, habrá que tener en cuenta la legislación mercantil y, en su caso, concursal. A este respecto, y aun no tratándose de un supuesto de sucesión en sentido estricto, resulta de especial interés la STS de 22 de marzo de 2022 (rec. n.º 3124/2020), en tanto se pronuncia precisamente sobre la legitimación para solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos en el ámbito del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) por parte de una mercantil que había adquirido la obra con la correspondiente licencia a la sociedad que originariamente había abonado la liquidación provisional. La nueva dueña de la obra procedió a ejecutar parcialmente la misma, para más tarde desistir de la licencia que la amparaba. Pues bien, el TS reconoce a esta entidad el derecho a solicitar la devolución de ingresos correspondientes a la obra no ejecutada, en tanto sujeto pasivo del tributo, derivado de la particular configuración de este. En este sentido, afirma el TS que

«[...] ni la referencia prevista en el artículo 131.4 RGAT —Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio— «(...) la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corresponda» ni la previsión semejante del artículo 14.5 RGRVA, pueden entenderse reducidas a casos de sucesión hereditaria y, además, dicha regulación no puede significar, absurdamente, que el sujeto pasivo no suceda al anterior obligado como titular de la posición en la definitiva liquidación del impuesto, incluido el derecho a obtener las cantidades pagadas con exceso en la liquidación provisional del ICIO.

El derecho de ASECAT a obtener la devolución y la eventual sucesión producida derivaría de la regulación específica del impuesto establecida en el artículo 103.1 TRLHL, y trae causa de que ASECAT y, en definitiva, el sujeto pasivo del impuesto en el momento de la liquidación definitiva del ICIO es quien ostenta frente al Ayuntamiento la titularidad de la relación jurídico-tributaria de la que deriva el derecho a obtener la devolución.

En síntesis, la sucesión en la titularidad del derecho a obtener la devolución deriva de la innegable sucesión producida en el derecho —a la licencia— que sustenta la titularidad de la relación juicio-tributaria, con independencia de cuál sea la causa de dicha sucesión».

Asimismo, resulta interesante que el TS señale que

«aun cuando se entendiera que la Ley prevé que la devolución debe satisfacerse a quien fuera sujeto pasivo del impuesto en el momento de ser satisfecha la liquidación provisional, también debería reconocerse a ASECAT el derecho a obtener esta devolución».

¿Está con ello dejando la puerta abierta a que dos sujetos distintos puedan tener derecho a obtener la devolución por un ingreso indebido o se trata de una mera hipótesis que plantea el Alto Tribunal?

Fuera de los supuestos de legitimación expuestos anteriormente, ni la ley ni el reglamento nada dicen, por lo que habría de entender que ningún tercero ajeno a la previa relación jurídico-tributaria estaría legitimado para solicitar y obtener la devolución de un ingreso indebido. Para reafirmar esta circunstancia, cabe señalar que si bien el artículo 33.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación señala que cualquier tercero puede pagar una deuda tributaria, el apartado segundo del mismo precepto se encarga de puntualizar que dicho tercero no se encuentra legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago.

Sin embargo, la normativa tributaria no es del todo clara en este aspecto, pudiendo resultar incluso incoherente. Y es que, si acudimos a los procedimientos de impugnación de actos tributarios, respecto del recurso de reposición el artículo 223.3 de la LGT emplea el término «interesados», concepto más amplio que el de obligado tributario, mientras que el artículo 14.2 letra d) del TRLRH indica que se encuentran legitimados para interponer el mismo, además de los sujetos pasivos, responsables de los tributos y obligados a efectuar el ingreso de derecho público de que se trate, «cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión».

Por lo que se refiere a la vía económico-administrativa, el artículo 232.1 de la LGT señala que se encuentran legitimados para promover este tipo de reclamaciones, además de los obligados tributarios y de los sujetos infractores, «cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria». No obstante, el apartado segundo del citado precepto se encarga de enfriar los ánimos, al indicar que no se encuentran legitimados, entre otros, «los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato».

En cuanto a los procedimientos especiales de revisión, la LGT emplea el término «interesado» (artículo 217.4 de la LGT, respecto a la declaración de nulidad de pleno derecho; 218.1 de la citada ley en sede de declaración de lesividad;

artículo 219.1 al referirse a la revocación; o artículo 220.1 respecto de la rectificación de errores).

Para finalizar, en cuanto a la rectificación de las autoliquidaciones el artículo 120.3 de la LGT indica que son los obligados tributarios los que pueden instarla, exclusivamente.

Si acudimos al ámbito jurisdiccional, entre los legitimados para interponer el recurso contencioso-administrativo se encuentran las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo (letra a) del artículo 19.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa).

Así pues, si bien es cierto que la legislación tributaria rechaza la posibilidad de cualquier tercero sin ningún tipo de conexión con la relación jurídico-tributaria pueda solicitar la devolución de un ingreso indebido, surgía la duda respecto de los sujetos que manifiestan un interés legítimo. En este sentido, la STS de 18 de abril de 2023 (recurso nº 2309/2021) viene a despejar algunas dudas. Se trataba de un supuesto de solicitud de rectificación de autoliquidación del IIVTNU que había sido formulada por el sujeto que había abonado el impuesto en virtud de contrato de compraventa (distinto del sujeto pasivo, que era el transmitente del inmueble), y la citada solicitud había sido denegada en sede administrativa en base al artículo 33 del Reglamento General de Recaudación. La sentencia señala lo siguiente:

«[...] Si atendiéramos a lo que señala al respecto la sentencia de apelación, y a las consecuencias resultantes de su aplicación a los casos en que proceda, resultaría la consecuencia paradójica de que resulta indudable la legitimación procesal para acudir al contencioso-administrativo (dada la existencia de un interés evidente, que no se discute, en que se devuelva el importe equivalente al tributo pagado, pues en él se gravó una capacidad económica inexistente); mientras que no la tendría, insólitamente, para formular esa solicitud en la vía previa. Esta antinomia no parece que pueda ser admisible ni es lógica.

De hecho, supondría que el interesado en la devolución habría de acudir a la Administración municipal a que le denegaran su legitimación —si es que ésta atendiera el criterio sentado por la Sala de Madrid—, para luego dar paso a un recurso contencioso-administrativo en el que, contrariamente a lo que sucede en una vía preceptiva previa al proceso —y, dependiente, en su existencia y fines, de éste—, en que el accionante tendría vedado el acceso por falta de legitimación».

Así las cosas, y si bien es cierto que de acuerdo con la legislación analizada no cualquier tercero puede solicitar la devolución de un ingreso indebido, los tribunales sí entienden que lo puede llevar a cabo el obligado en virtud de pacto o contrato, al menos en el ámbito del IIVTNU.

Ahora bien, podría llegar a entenderse que una cosa es que este tercero cualificado esté legitimado para solicitar la rectificación de autoliquidación y la devolución de ingresos, y otra distinta que tenga derecho a obtener dicha devolución. En mi opinión, a pesar de que no se haya pronunciado de una forma clara el TS en su sentencia, considerar beneficiario de la devolución al sujeto pasivo conduciría a un enriquecimiento injusto de este, a todas luces incomprensible, máxime en situaciones como en el caso enjuiciado, donde tan siquiera existe hecho imponible (se trata de un supuesto de no sujeción por inexistencia de incremento de valor del suelo) ni, por tanto, relación jurídico-tributaria, de tal forma que el obligado en virtud de pacto o contrato tendría que reclamarle posteriormente a aquel, lo que supone dilatar innecesariamente el proceso, pudiendo incluso entender que vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva.

Dejando de lado la cuestión de la legitimación, para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del artículo 221.1 de la LGT, los artículos 17 a 19 del RGRVA prevén un procedimiento muy sencillo. El mismo puede ser iniciado tanto de oficio, en cuyo caso deberá ser notificado al interesado el acuerdo de iniciación, como a instancia de interesado. En este último supuesto la solicitud deberá contener los siguientes elementos:

- Justificación del ingreso indebido.
- Declaración expresa del medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, de entre los señalados por la Administración competente.
- En su caso, una solicitud de compensación.

A continuación, comienza la fase de tramitación, donde el órgano competente lleva a cabo las actuaciones de comprobación oportunas para determinar o no el derecho a la devolución, la realidad del ingreso, así como la titularidad del derecho y la cuantía de la devolución, pudiendo solicitar para ello los informes que resulten necesarios.

Posteriormente, se notificará al interesado la propuesta de resolución para que, en un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios. De dicho trámite se puede prescindir cuando no se tengan en cuenta otros hechos o alegaciones que las realizadas por el obligado

tributario o cuando la cuantía propuesta a devolver sea igual a la solicitada, excluidos los intereses de demora.

Finalmente, se elevan las actuaciones al órgano competente para resolver, que dicta una resolución motivada en la que, si procede, se acuerda el derecho a la devolución, se determina el titular del derecho y el importe de la devolución.

Debe añadirse que rige el silencio administrativo desestimatorio una vez transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado resolución expresa en el caso de procedimientos iniciados a solicitud de interesado, en consonancia con lo que establece el artículo 221.1 in fine de la LGT, al remitirse a lo establecido en el artículo 220.2 de la misma ley.

Además del citado procedimiento para los supuestos del artículo 221.1 de la LGT, el RGRVA también se refiere en su artículo 20 a la necesidad de ejecutar aquellas resoluciones donde se hubiera reconocido a los interesados un derecho a la devolución de un ingreso indebido. Con ello, se alude, entre otros, a los supuestos de los apartados 2, 3 y 4 del artículo 221 de la LGT.

Pero el RGRVA también señala que ese reconocimiento también puede venir dado en virtud de un procedimiento de aplicación de tributos (verificación de datos, comprobación de valores, etc.).

Finalmente, también añade los supuestos en que mediante ley se declara la condonación de una deuda o sanción.

Centrándonos en los supuestos 2, 3 y 4 del artículo 221 de la LGT, la ejecución de la resolución de reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido viene precedida de una previa impugnación del acto tributario ilícito a través de las vías oportunas, según proceda (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa, alguno de los procedimientos especiales de revisión o el recurso extraordinario de revisión en caso de actos firmes, así como el recurso contencioso-administrativo).

En el caso de las autoliquidaciones, el procedimiento de rectificación de estas lo encontramos regulado en los artículos 126 a 129 del RGGIT.

Por su parte, el artículo 131 del RGGIT regula el procedimiento de ejecución de devoluciones tributarias, que resulta de aplicación tanto para devoluciones derivadas de la normativa de un tributo como para devoluciones de ingresos indebidos, aunque en este caso puede plantearse si es exclusivo para las

devoluciones reconocidas en virtud de procedimientos de aplicación de tributos o bien resulta extensible a otros supuestos de devoluciones.

Esta regulación tampoco es mucho más extensa que la del citado artículo 20 del RGRVA. Resulta reseñable la obligación de ejecutar de oficio por parte del órgano competente de la Administración, siendo suficiente a estos efectos la copia compulsada del correspondiente acuerdo o resolución administrativa o el testimonio de la sentencia o resolución judicial; la remisión a la normativa específica (legislación civil, mercantil o concursal, según proceda) cuando el derecho a la devolución se transmita a los sucesores; así como la referencia a que la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no surte efectos ante la Administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 17.4 de la LGT.

④ DEVOLUCIONES EN EL ÁMBITO MUNICIPAL. ESPECIAL REFERENCIA AL AYUNTAMIENTO DE MADRID

Por lo que se refiere a las devoluciones de ingresos tributarios en el ámbito municipal, hemos de partir de la legislación tributaria estatal. A este respecto, señala la disposición adicional cuarta de la LGT lo siguiente:

- «1. La normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales.
2. Lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 32 de esta ley será aplicable a la devolución de ingresos indebidos derivados de pagos fraccionados de deudas de notificación colectiva y periódica realizados a las entidades locales.
3. Las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales.»

Así pues, además de lo dicho respecto de la LGT, el RGRVA y el RGGIT, en el ámbito local debe tenerse en cuenta el TRLRHL. En este sentido, por lo que a devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo se refiere, habrá que estar a cada figura tributaria concreta recogida en el propio texto refundido, así como en las respectivas ordenanzas fiscales del municipio en cuestión.

Y en cuanto a devoluciones por ingresos indebidos, la letra a) del artículo 14.1 del TRLRHL señala que «la devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales en el ámbito de los tributos locales se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 32 y 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Parece que la referencia al artículo 220 se trata de un error, pues el precepto correcto sería el artículo 221 de la LGT.

Teniendo en cuenta que la regulación tributaria estatal es bastante minuciosa, tanto por motivos de reserva legal como de competencia estatal de desarrollo de la materia (disposición final 9ª de la LGT), el municipio dispone de escaso margen de maniobra desde el punto de vista de la regulación. En este sentido, la Ordenanza Fiscal 13/2021, de 29 de diciembre, General de Gestión, Recaudación e Inspección vigente en Madrid (en adelante, la OFG) alude a la desestimación por silencio administrativo respecto de solicitudes presentadas para el reconocimiento del derecho a devoluciones tributarias o de ingresos indebidos y las del reembolso del coste de las garantías (artículo 48.2); así como se remite a la LGT y a sus normas de desarrollo en lo que se refiere al procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos y a su tramitación, añadiendo únicamente que la competencia para resolver este procedimiento corresponde a quien ejerza la dirección de la Agencia Tributaria (artículo 89).

Desde mi punto de vista, esta mención a la competencia resulta innecesaria, pues los Estatutos de la Agencia Tributaria Madrid, de 22 de diciembre de 2008 ya disponen que corresponde al director de la Agencia Tributaria Madrid, entre otras cuestiones, la aplicación de los tributos municipales (y por tanto, resolver los recursos de reposición que se interpongan en relación con dichos actos), la liquidación de los intereses de demora, así como la declaración de la prescripción de los ingresos y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos (artículo 15.2.2 letras a), j) y q)).

Por lo demás, habrá que acudir a las distintas ordenanzas fiscales reguladoras del tributo correspondiente, en desarrollo de las previsiones del TRLRHL.

En primer lugar y respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), es difícil imaginarse supuestos de devolución derivada de su normativa, teniendo en cuenta que se trata de un impuesto periódico gestionado por matrícula cuya regulación no prevé pagos a cuenta o anticipados o regla de prorrateo alguna.

En cambio, sí pueden producirse supuestos de ingresos indebidos que se tengan que devolver por la Administración. Esto podría suceder en el caso de que se solicite algún tipo de bonificación cuya aplicación se produzca en el ejercicio siguiente al de la solicitud y, por alguna circunstancia o error, esta

no llegue a aplicarse (a modo de ejemplo, la bonificación por instalación de sistemas de aprovechamiento de energía solar en Madrid).

Aquí se plantea la posibilidad de que, habiendo podido impugnar el error al exponerse la matrícula del impuesto en el ejercicio siguiente al de comunicación de la circunstancia por la que se otorga la bonificación, el obligado no hubiese interpuesto recurso o reclamación alguna, deviniendo firme el acto y produciéndose posteriormente el ingreso indebido, que habría que impugnar de acuerdo con los mecanismos especiales a que alude el artículo 221.3 de la LGT, ya que, en otro caso, el recurso o reclamación se habría resuelto favorablemente y el ingreso indebido podría no llegar a producirse, lo que dependerá también del momento en que esté establecido el periodo voluntario de pago.

Más importantes en cuanto a su volumen e importe resultan las devoluciones por ingresos indebidos que tienen que realizarse como consecuencia de errores censales. Como bien es sabido, tanto el IBI como el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) son impuestos de gestión compartida entre la Administración tributaria estatal y la municipal. En este sentido, la gestión catastral o censal le corresponde al Estado, mientras que la liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto son competencia exclusiva de los ayuntamientos (artículos 77 y 91 del TRLRHL).

Cuando se advierte por el obligado tributario un error catastral o censal, debe impugnar el mismo ante la Administración estatal, impugnación que seguirá su camino independiente de la liquidación y cobro que practique el Ayuntamiento. En este sentido, sucede frecuentemente que cuando la Administración catastral o, en su caso, los tribunales económico-administrativos o contencioso-administrativos le estimen su pretensión, su liquidación ha devenido firme, en tanto que el artículo 224.1 de la LGT, en sede del recurso de reposición tributario, señala, en su párrafo tercero, que

«Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos».

Pues bien, una vez se dicta resolución estimatoria en materia censal que afecte a la resolución liquidatoria en beneficio del obligado tributario, se entiende que se trata de un ingreso indebido (total o parcial). En este sentido, en su sentencia de 3 de junio de 2020 (rec. nº 5368/2018) el Tribunal Supremo señaló que

«El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del art. 18 TRLCI) proyecte sus

efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración.»

Una vez aclarada esta cuestión, el siguiente problema surge en la forma en que se ha de ejecutar ese pronunciamiento, es decir, si resulta necesario acudir a uno de los procedimientos a que alude el artículo 221.3 de la LGT, al haber devenido firme en muchos casos el acto liquidatorio, o bien ello no resulta necesario. Nuevamente, el Tribunal Supremo se ha tenido que pronunciar recientemente. En su sentencia de 21 de diciembre de 2023 (rec. nº 5519/2022) ha concluido que

«en los supuestos de impuestos de gestión compartida, como es el IBI, si como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del artículo 18 TRLCI, se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior sin instar, respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT.»

Por lo que se refiere a supuestos de devoluciones derivadas del tributo en el IAE, deben mencionarse las que son consecuencia del prorrateo de la cuota del impuesto en los casos de cese de la actividad a que se refiere el artículo 89 del TRLRHL, siempre y cuando este no se produzca en el último trimestre del año natural, ya que en este caso no existiría prorrateo.

Estos supuestos suelen entenderse como devoluciones derivadas de la normativa del tributo, en tanto que se prevén en la propia norma y se corresponden con cantidades que deben ser ingresadas o soportadas inicialmente como consecuencia de la aplicación del tributo.

En este sentido, el artículo 10.1 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, establece que la declaración de baja o de variación, referente a un período impositivo, surtirá efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente, por lo que la norma está habilitando a girar el recibo del impuesto por la totalidad del período impositivo en el ejercicio en que se comunica la baja, sin perjuicio de que en el ejercicio siguiente se produzca la devolución correspondiente, una vez conste correctamente en la matrícula.

En cuanto al dies a quo a efectos del cómputo de intereses de demora, nada dice al respecto la legislación de haciendas locales. Si atendemos a la LGT, no podemos tener en consideración el artículo 125, por cuanto que en este caso la obligación de devolver no se pone de manifiesto como consecuencia de la

presentación de una autoliquidación, como sucede con el IRPF, sino desde el momento en que se comunica el cese de la actividad, lo que debe ponerse en relación con lo previsto en el citado artículo 10.1 el Real Decreto 243/1995. En este sentido, aunque lo habitual es que las devoluciones se practiquen de oficio cuando la Administración tiene conocimiento de la circunstancia del cese, nada impide que se pueda iniciar mediante solicitud por parte del obligado en caso de que no se lleve a cabo por la Administración. Así pues, la forma de iniciación podría condicionar el dies a quo a tener en cuenta para el inicio del cómputo de los seis meses a que se refiere el artículo 31.2 de la LGT, de tal forma que si se iniciara de oficio podría entenderse como dies a quo el día siguiente al de finalización del plazo de exposición al público de la matrícula del ejercicio siguiente al que se produce la baja en la actividad, mientras que, si se iniciara mediante solicitud del obligado tributario, el dies a quo se localizaría en el momento en que dicha solicitud se presenta, de acuerdo con el artículo 126.2 de la LGT. En mi opinión, estas disfunciones derivan de una falta de regulación del legislador de las haciendas locales, en tanto que el legislador de la LGT parece tener en mente exclusivamente los tributos estatales.

Cuestión distinta es que se interprete que este tipo de devoluciones derivadas de prorrateos en realidad se trate de devoluciones de ingresos indebidos. Así lo entiende Eseverri Martínez, apoyándose en la cláusula de cierre de la letra d) del artículo 221.1 de la LGT⁶.

Otro supuesto de prorrateo en el IAE ha sido el cierre forzoso de las actividades hosteleras y de restauración tras las declaraciones de estado de alarma con motivo de la pandemia de COVID-19. En este sentido, eran muchos los recursos de casación admitidos por parte del Tribunal Supremo en los que se planteaba como cuestión de interés casacional

«Determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, anular la liquidación del IAE en el ejercicio 2020».

Pues bien, en sus sentencias de 30 de mayo de 2023 (rec. nº 1602/2022 y nº 2323/2022) el Tribunal Supremo considera que no hay inexistencia de hecho imponible, pues se produjo el devengo del impuesto desde el primer día del año natural, si bien posibilita rebajar la parte proporcional de la cuota atendiendo al tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar. A tales efectos, entiende que en el caso de la hostelería y restauración resulta necesario probar que no se llevó a cabo actividad de reparto a domicilio. El Alto Tribunal llega a la misma solución a la que llegó el TEAC en sus resoluciones de 18 de mayo de 2022, considerando de aplicación a sectores distintos al

6. Ernesto Eseverri: «La devolución de ingresos indebidos». Editorial Tirant lo Blanch 2017 (págs. 108-110).

industrial de la regla contenida en el apartado 4 de la Regla 14 de las Tarifas, que permite el prorrateo de la cuota del IAE por el tiempo de paralización forzosa de una actividad industrial motivado por «*interdicción judicial, incendio, inundación, hundimiento, falta absoluta de caudal de aguas empleado como fuerza motriz o graves averías en el equipo industrial*». Así pues, en tanto que las cantidades ingresadas en concepto de IAE durante dicho periodo no debieron exigirse, deben ser devueltas, siempre que hubieran sido impugnadas en su momento las correspondientes liquidaciones y la cuestión aún estuviera dilucidándose. En caso contrario, habría que acudir a alguna de las vías del apartado tercero del artículo 221 de la LGT. Este argumento hace pensar que se trata de un ingreso indebido; sin embargo, la licitud de la totalidad del tributo en el momento del devengo y el que se trate de una regla de prorrateo prevista en la normativa del IAE, también son válidos a fin de considerar estas devoluciones como derivadas de la normativa propia del tributo.

Por otro lado, debe reiterarse lo mencionado más arriba respecto de errores censales y su impugnación.

En cuanto al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM), el artículo 96.3 del TRLRHL prevé una regla de prorrateo semejante a la del IAE para los supuestos de primera adquisición y de baja del vehículo (temporal, por sustracción o robo, o definitiva), si bien es verdad que en este caso la ley no alude a la devolución. Es en los supuestos de baja cuando podrían producirse devoluciones derivadas de la normativa del tributo. A diferencia del IAE, en ninguna norma se establece que las bajas que conllevan prorrateo y, por tanto, devolución, deban surtir efecto en el ejercicio siguiente. Asimismo, no se trata en este caso de un tributo de gestión compartida, al menos de iure, por lo que, en los supuestos en que la Administración tiene conocimiento de la baja con carácter previo a la exposición de la matrícula del impuesto y aun así le gira el recibo al sujeto pasivo por la totalidad del periodo impositivo, podría considerarse que se trata de devolución de un ingreso indebido.

En los restantes casos, al igual que sucede con el prorrateo en los casos de baja de la actividad en el IAE, la normativa tributaria no contempla el día a quo a tener en cuenta a efectos del cómputo de los seis meses para el devengo de intereses de demora, pero parece razonable estar al momento de la comunicación de la baja a la Jefatura Provincial de Tráfico o, si el procedimiento se inicia a solicitud del interesado, a la fecha de la presentación de dicha solicitud.

Quizá sea en el ICIO donde podemos encontrar el supuesto más claro de devolución derivada de la normativa del tributo en el ámbito local. En este caso la ley exige al obligado tributario efectuar una liquidación provisional en el momento de la iniciación de una obra, construcción o instalación en el término municipal para la que se requiera licencia o declaración responsable, entendiéndose que esto sucede, según la ordenanza fiscal reguladora del

impuesto en Madrid, cuando se notifica la concesión de licencia o cuando se presenta la declaración responsable. El importe de esta liquidación provisional se corresponde con el presupuesto de la obra o bien se determina en base a módulos contemplados en la propia ordenanza fiscal.

Una vez finalizada la obra, construcción o instalación, y en función del coste real y efectivo de esta, la ordenanza fiscal obliga a presentar autoliquidación complementaria por el sujeto pasivo. Si dicho coste real y efectivo resulta inferior al pago que se efectuó, aquel podrá solicitar la correspondiente devolución de ingresos, que en este caso son debidos, pues responden a la propia mecánica del impuesto (entre otras, STS de 4 de noviembre de 2020, rec. nº 1869/2018). Todo ello sin perjuicio de las facultades de comprobación por parte de la Administración, que podrá girar liquidación definitiva.

Debe decirse que en tanto la propia ordenanza fiscal prevé la presentación de la solicitud de devolución junto con la de la autoliquidación complementaria, cuando así proceda, debería entenderse que el plazo de los seis meses a que se refiere el artículo 31.2 de la LGT comenzaría a contar desde el día de la presentación de la solicitud (artículo 126.2 de la misma ley).

Por otra parte, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 28 de abril de 2021 (rec. nº 714/2020) parece haber resuelto algunas dudas suscitadas en torno al tipo de devoluciones en los casos en que la obra no llega a ejecutarse porque el titular renuncia a la licencia concedida o se produce la caducidad de esta, así como en los supuestos en que se declara nula una licencia por ser contraria al ordenamiento urbanístico.

En relación con el desistimiento y la caducidad, concluye el Tribunal Supremo que

«La liquidación provisional se convierte en indebida y podrá solicitarse su devolución, cuando no pueda realizarse el hecho imponible bien por desistimiento del solicitante, constando expresamente la voluntad del solicitante de renunciar a la ejecución de la obra, bien al acordar formalmente el Ayuntamiento la declaración de caducidad de la licencia. Computándose los intereses de demora cuando inste el contribuyente la devolución de lo ingresado.»

Mientras que, en el caso de nulidad de la licencia por contravenir el ordenamiento urbanístico, señala el TS que la liquidación provisional es indebida,

«computándose los intereses de demora desde el ingreso de la liquidación provisional».

En este sentido, aludiendo a sus sentencias de 13 de diciembre de 2018 (rec. nº 3185/2017), de 4 de noviembre de 2020, (rec. nº 1869/2018) y de 25 de

febrero de 2021 (rec. nº 4108/2019), el Alto Tribunal viene a matizar la naturaleza de la liquidación provisional. A pesar de haberla identificado en sentencias anteriores con un ingreso a cuenta, concluye ahora que

«Sin perjuicio de la similitud de la liquidación provisional con las figuras de los ingresos a cuenta o pago adelantado, la liquidación provisional en el ICIO posee sustantividad propia que le dota de singularidad única, de modo que constituyendo un trámite dentro del procedimiento general tiene naturaleza de gravamen susceptible de impugnación independiente.».

Asimismo, el Alto Tribunal incide en que la propia STS de 4 de noviembre de 2020, (rec. nº 1869/2018) califica categóricamente la liquidación provisional como ingreso debido.

Como consecuencia, el TS considera el desistimiento y la caducidad como supuestos de devoluciones derivadas de la normativa del tributo, siendo necesario que conste expresamente el desistimiento o la declaración formal de caducidad del Ayuntamiento. Sin embargo, en el caso de nulidad de licencia por contravenir el ordenamiento urbanístico el ingreso resulta indebido.

Finalmente, cabe citar la interesante STS de 22 de marzo de 2022 (rec. n.º 3124/2020), a la que se ha aludido anteriormente en el apartado de la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos, en tanto también entiende como devolución de ingresos indebidos la no realización parcial de la obra.

Respecto al IIVTNU, podríamos encontrar supuestos de devolución derivada de la normativa del tributo en los apartados 2 y 4 del artículo 109 TRLRHL. En primer lugar, contempla que se tiene derecho a la devolución cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre el mismo. Pero tal efecto de devolución no tiene lugar:

- a. Si el acto o contrato le hubiere producido efectos lucrativos, entendiéndose que existen cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.
- b. Si no se reclama la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme.
- c. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto (artículo 109.2 TRLRHL).

Llama especialmente la atención que el plazo para reclamar la devolución (cuyo dies a quo es el de la firmeza de la resolución judicial o administrativa) es de cinco años, apartándose el TRLRHL del plazo general de prescripción de cuatro años que establece la LGT.

También se regula el supuesto de condición, que debe ser calificada con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil: a efectos de las devoluciones, nos interesan fundamentalmente los contratos sometidos a condición resolutoria, pues en este caso se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución.

A este respecto, si bien podrían considerarse como devolución de ingresos debidos los supuestos de resolución, rescisión y sometimiento a condición resolutoria y, por tanto, atender al día de la solicitud de devolución como dies a quo para el cómputo de intereses, entendiéndose que en el momento en que se produjo el ingreso este era procedente, en los casos en que el negocio que dio lugar a la transmisión resulta nulo o inexistente *ab initio* por haberlo declarado posteriormente la autoridad judicial o administrativa, podría entenderse que se trata de un ingreso indebido, ya que el hecho imponible no se habría llegado a producir en ningún momento.

Otro supuesto de devolución derivada de la normativa del tributo en el IIVTNU puede producirse en aquellos casos en que por ley se aprueba un beneficio fiscal con carácter retroactivo, supuesto que podría darse también con cualquier otro tributo. En este tipo de situaciones, dado que el ingreso que se efectúa en un primer momento es acorde a la normativa en vigor, únicamente empezarían a devengarse intereses de demora transcurridos seis meses desde la aprobación del nuevo beneficio fiscal. Así ocurrió con la exención introducida en la letra c) del artículo 105.1 del TRLRHL por la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de medidas urgentes para el crecimiento, competitividad y la eficiencia, en relación con las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios, extensible también a las realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. Dicha exención, además de producir efectos a partir del 1 de enero de 2014, tenía efectos retroactivos para las transmisiones que se hubieran efectuado en los cuatro años anteriores a dicha fecha. Por lo tanto, se tuvieron que llevar a cabo las correspondientes devoluciones de ingresos debidos.

En cuanto a supuestos de ingresos indebidos en el IIVTNU, resultan de especial relevancia las devoluciones que se están teniendo que efectuar como consecuencia de numerosos pronunciamientos tanto del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en los últimos años.

Sin ánimo de explayarme, las conclusiones más importantes a que han llegado los tribunales han sido las siguientes:

- No toda transmisión de la propiedad de inmuebles urbanos produce necesariamente el hecho imponible del impuesto, sino únicamente las que ponen de manifiesto un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, pudiendo acreditar el obligado tributario la ausencia de dicho incremento (STC nº 26/2017, de 16 de febrero; nº 37/2017, de 1 de marzo; y nº 59/2017, de 11 de mayo; STS nº 1163/2018, de 9 de julio).
- Aun cuando existe incremento de valor como consecuencia de una transmisión, puede ocurrir que, al aplicar el sistema de cálculo objetivo contemplado en la norma, la cuota tributaria resulte confiscatoria, en relación con la ganancia obtenida (STC nº 126/201, de 31 de octubre).
- Sin perjuicio de entender que el sistema de cálculo objetivo no es inconstitucional *per se*, para que sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); lo que ha conllevado la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, suponiendo su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad (STC nº 182/2021, de 26 de octubre).

A raíz de estos y otros pronunciamientos judiciales, los ayuntamientos tienen que afrontar numerosas devoluciones de ingresos indebidos, en tanto que los mismos no deberían haberse exigido por inexistencia del hecho imponible, confiscatoriedad o vacío normativo, al no existir manera de determinar la base imponible. Es particularmente notorio el caso del Ayuntamiento de Madrid, por razón del volumen de devoluciones a que tiene que hacer frente, con el consiguiente impacto en sus cuentas, máxime si tenemos en cuenta el deven-go de intereses de demora.

Por lo que se refiere a las tasas municipales, un supuesto de devolución derivada de la normativa del tributo lo constituyen los casos en que por la norma se prevén prorrateos de cuota, al igual que sucede con los impuestos. En este sentido, el artículo 26.2 del TRLRHL señala que

«Cuando la naturaleza material de la tasa exija el devengo periódico de ésta, y así se determine en la correspondiente ordenanza fiscal, el devengo tendrá lugar el 1 de enero de cada año y el período impositivo comprenderá el año natural, salvo en los supuestos de inicio o cese en la utilización privativa, el aprovechamiento especial o el uso del servicio o actividad, en cuyo caso el período impositivo se ajustará a esa circunstancia con el consiguiente prorrateo de la cuota, en los términos que se establezcan en la correspondiente ordenanza fiscal».

Así sucede, por ejemplo, en la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, donde se contemplan prorrateos de cuota por trimestres naturales en los casos de cese de los aprovechamientos permanentes, salvo en los aprovechamientos de terrazas de hostelería, donde el prorrateo se realiza por meses naturales. Naturalmente, debe tratarse de supuestos en los que la tasa se ha abonado en su integridad y sobreviene el cese en el aprovechamiento, en cuyo caso procede la devolución, empezando a devengar el interés de demora transcurridos seis meses desde que tenga entrada la comunicación de cese en el aprovechamiento. En caso contrario, es decir, si teniendo constancia de dicha circunstancia, aun así, se gira liquidación o recibo por la totalidad del año natural, como ya se expuso más arriba en relación con el IAE, en mi opinión se trataría de un ingreso indebido.

Igualmente, encontramos ejemplos de este tipo de devoluciones derivadas de la normativa del tributo en la Tasa por prestación de servicios urbanísticos (en adelante, TPSU), aunque en este caso no tienen que ver con la previsión del citado artículo 26.2 del TRLRHL, pues no se trata de un devengo periódico, sino que derivan de una suerte de atenuación del hecho imponible por diversas causas, en tanto la actividad administrativa es menor cuando estas concurren. Así, la ordenanza fiscal reguladora de la tasa en Madrid prevé la devolución íntegra del importe satisfecho en los casos de renuncia a la actuación amparada por declaración responsable, si la misma se comunica con anterioridad a la comprobación documental (artículo 24); en los supuestos de desistimiento de la solicitud de licencia, presentada antes de que se dicte la oportuna resolución o de que se complete la actividad municipal requerida, se reducirá la cantidad a abonar al 25 por ciento de la cuota (artículo 26.1); en caso de caducidad del procedimiento, por deficiencias en la actuación del interesado, la cuota a satisfacer se reduce al 50 por ciento de la cuota (artículo 26.3); o en el supuesto de que se declare la ineficacia de la declaración responsable se reducirá la cantidad a abonar al 25 por ciento de la cuota (artículo 27). En todos estos casos, en el momento de abonar el importe de la autoliquidación (régimen de gestión previsto en la ordenanza fiscal cuando el procedimiento se inicia a solicitud del interesado), el ingreso es claramente debido, pues las circunstancias a las que hemos hecho referencia acaecen

con posterioridad (además de traer causa en la voluntad del sujeto pasivo, aunque dicha circunstancia en realidad no afecte al tipo de devolución).

No obstante, podríamos citar como supuesto de ingreso indebido en el ámbito de la TPSU aquel que se efectúa como consecuencia de actuaciones urbanísticas no sujetas a la tasa, como son las que se prevén en el artículo 6 de la Ordenanza 6/2022, de 26 de abril, de Licencias y Declaraciones Responsables Urbanísticas del Ayuntamiento de Madrid, en relación con el artículo 160 de la Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo de la Comunidad de Madrid. En este sentido, la presentación de declaración responsable o la solicitud de licencia en estos casos obedecerá, por lo general, a un error por parte del obligado tributario, por lo que el ingreso resultaría ilícito desde su inicio.

Otro tipo de devoluciones derivadas de la normativa del tributo en el ámbito de las tasas lo encontramos en la previsión del artículo 26.3 del TRLRHL, en el que se indica que cuando por causas no imputables al sujeto pasivo, el servicio público, la actividad administrativa o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público no se preste o desarrolle, procederá la devolución del importe correspondiente. A modo de ejemplo, como ha ocurrido en el caso del IAE, muchas actividades, servicios y aprovechamientos del dominio público local por los cuales se habían abonado las correspondientes tasas, se vieron afectados por la declaración del Estado de Alarma mediante Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, debido a la pandemia de COVID-19, no habiendo podido ser prestados durante dicho periodo. Ocurrió, por ejemplo, con la celebración en sábado de matrimonios civiles, aprovechamientos del dominio público por terrazas o por aparcamiento en determinadas zonas de la capital por parte de vehículos comerciales e industriales y de talleres de reparación.

Finalmente, se pueden citar las devoluciones de tasas como consecuencia de beneficios fiscales con efectos retroactivos, como así ha ocurrido con las reducciones del 100% introducidas en Madrid durante el año 2020 como consecuencia de la pandemia de COVID-19 en favor de los aprovechamientos del dominio público local por puestos ubicados en situados aislados en la vía pública o en mercadillos (epígrafe D) de la ordenanza fiscal); terrazas de hostelería (Epígrafe E); ejercicio de actividades comerciales, industriales o recreativas en la vía pública o en parques o dehesas municipales (Epígrafe F); y distribución de prensa gratuita (Epígrafe K)). Al igual que hemos comentado en el apartado dedicado al IIVTNU, en tanto que la ordenanza fiscal que amparaba estos beneficios fiscales entró en vigor el 1 de octubre de 2020, es decir, cuando la gran mayoría de las tasas estaban ya liquidadas, ello supuso la necesidad de devolver las cantidades correspondientes a los obligados tributarios como ingresos derivados de la normativa del tributo.

⑤ PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SOLICITAR Y OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS

La última de las cuestiones a analizar se refiere a la prescripción. Pues bien, tanto si se trata de ingresos derivados de la normativa del tributo como si estamos ante ingresos indebidos, las letras c) y d) del artículo 66 de la LGT establecen un plazo de cuatro años para solicitar las devoluciones, así como para obtener las mismas.

Por su parte, el artículo 67.1 del citado texto legal, en su párrafo tercero, indica lo siguiente:

«El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

(...)

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado».

El citado precepto resulta un tanto oscuro y de difícil interpretación. En la consulta vinculante V2591-21 de 25 de Octubre de 2021, la Dirección General de Tributos ha concluido que

«el primer párrafo del artículo 67.1 de la LGT, que se refiere al caso c) del artículo 66 del mismo cuerpo legal, en tres frases separadas por punto y coma, va refiriéndose sucesivamente al cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en primer lugar; al cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos en segundo lugar; y al cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías cuando indica «desde el día siguiente a aquel en que

adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.»

Si bien lo anterior pudiera tener sentido desde el punto de vista de la ordenación sistemática de la norma, vamos a ver como no parece que sea así en todos los casos.

Comenzando por las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, la LGT parte de que la norma recoja un plazo para solicitar la devolución, cuestión que no ocurre frecuentemente en el ámbito local, por lo que hemos de remitirnos a la segunda opción que ofrece la LGT, esto es, la de la *actio nata*, que tiene su origen en el Derecho civil, y que se remite al momento en que la devolución pudo solicitarse, lo cual conduce a estar al caso concreto. Pensemos en los supuestos de devoluciones derivadas de la normativa de tributos locales que hemos comentado más arriba. Desde luego, la normativa no establece plazo alguno a estos efectos, por lo que hemos de interpretar el momento en que se entiende que pudieron solicitarse las devoluciones. En este sentido, parece lógico entender que en los supuestos en que el obligado tributario pone en conocimiento de la Administración la circunstancia determinante de la devolución (cese de la actividad económica, baja definitiva del vehículo, desistimiento de la solicitud de licencia, coste real y efectivo de la obra...) será el momento que deba tenerse en cuenta a efectos de prescripción (concretamente, el día siguiente a dicha comunicación).

En este sentido, la STS de 4 de noviembre de 2020 (rec. nº1869/2018) señala que

«a efectos del dies a quo del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en aquellos casos en los que las obras no se ejecutan por desistimiento del solicitante, es necesario que exista un acto expreso de desistimiento o renuncia por el solicitante de la licencia de obras, o un acto formal de declaración de la caducidad de la licencia por parte del Ayuntamiento, pues tales actos suponen la constancia de que la obra no se va a ejecutar y que, por tanto, no se va a realizar el hecho imponible del citado impuesto». En idénticos términos se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2023 (rec. nº 2107/2021).

No obstante, puede surgir alguna duda como, por ejemplo, si se ha de tener en cuenta el momento de presentación del escrito correspondiente en un registro cualquiera o si se ha de estar al momento de disposición de este por parte de la Administración municipal, que es la competente en estos casos.

En el supuesto de ingresos indebidos, la ley contempla dos momentos excluyentes: el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo. La elección de uno u otro sistema se hace depender de la forma de gestión del tributo, así como de si el ingreso se efectúa dentro o fuera de plazo.

En cualquier caso, estos días a quo estarían reservados, en principio, para los supuestos de los apartados 1 y 4 del artículo 221 de la LGT. Cuando se trata de actos ilícitos (errores de derecho, excluido el supuesto de autoliquidaciones), habría que acudir a las vías impugnatorias procedentes, y en ese sentido se ha venido expresando el TS, Así, en su sentencia de 22 de noviembre de 1997 (rec. nº. 3024/1992), el Alto Tribunal señala que

«Tanto en la Hacienda estatal, como en la local, se ha distinguido siempre en materia de devolución de ingresos indebidos dos situaciones jurídicas distintas: a) Ingresos indebidos derivados de errores en el propio pago (duplicidad, exceso, etc.), errores que, por tanto no traen su causa del acto de liquidación que se supone correcto, y derivados de errores de hecho, materiales o aritméticos en que haya incurrido el acto de liquidación, respecto de los cuales el plazo para solicitar y obtener la devolución era y es de cinco años, contados desde la fecha del ingreso considerado indebido (art. 64, d), 65 y 155 de la Ley General Tributaria , artículos 6º y 118 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas de 29 de Julio de 1924 y artículo 249 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de Agosto de 1952 , normas vigentes el 17 de Enero de 1986); b) Ingresos indebidos consecuencia de errores de derecho en que ha incurrido el acto de liquidación, cuya devolución pasa indefectiblemente por la impugnación previa de dicho acto de liquidación, con el fin de obtener su anulación o modificación, resultado de la cual se deriva la devolución de lo ingresado indebidamente. En este caso, el acto de liquidación tenía que ser impugnado en vía administrativa, en los plazos establecidos al efecto, y de no hacerlo así, el acto de liquidación devenía firme y consentido, y, por tanto, no era susceptible de ulterior recurso contencioso administrativo...».

En este mismo sentido también se pronuncia la STS de 11 de junio de 2015 (rec. nº 1801/2012).

No obstante, tratándose de actos firmes sí que podría tener virtualidad el dies a quo a efectos de prescripción, particularmente en relación con la revocación y la rectificación de errores, pues la LGT condiciona su efectividad al no transcurso del plazo de prescripción.

Sin perjuicio de esto último, de lo anterior parece derivarse que cuando se obtiene un pronunciamiento judicial o administrativo estimatorio en el que, a la vez que se dispone la anulación del acto ilícito se reconoce el derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, el problema se reduce a la posible prescripción del derecho a obtener la devolución. En este sentido, resulta muy interesante el debate planteado por Ernesto Eseverri⁷, relativo a si estamos ante un supuesto de prescripción o más bien en el terreno de la ejecución de resoluciones, cuyo obligado cumplimiento corresponde al órgano que dictó el acto anulado.

Ahora bien, si el órgano administrativo o judicial no reconoce, en su resolución, el derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, sino que se limita a estimar la pretensión y a anular el acto administrativo, la lógica conduce a considerar de aplicación la teoría de la *actio nata* y acudir al momento en que se pudo solicitar la devolución, que no es otro que cuando se tiene conocimiento de la sentencia o resolución estimatoria por parte del obligado tributario. A este respecto, Eseverri Martínez se remite al último inciso del párrafo tercero del artículo 67.1 de la LGT, cuando se alude al «día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado». En cualquier caso, ambas interpretaciones no estarían en consonancia con la postura de la consulta vinculante citada anteriormente.

Volviendo a los supuestos de los apartados 1 y 4 del artículo 221 de la LGT, la interpretación de la Dirección General de Tributos decae nuevamente cuando analizamos la jurisprudencia del TS. A modo de ejemplo, la sentencia de 11 de junio de 2020 (rec. nº 3887/2017). Los hechos eran los siguientes: una sociedad autoliquidada su Impuesto sobre Sociedades declarando como ingresos unas comisiones abonadas por otra empresa; (ii) esta segunda entidad es sometida a una inspección que concluye con una liquidación que señala que aquellas comisiones no son gastos deducibles por constituir, en realidad, una retribución por la participación en capitales propios; (iii) cuando esta liquidación gana firmeza, la primera empresa solicita la devolución, como ingresos indebidos, del importe de aquellas comisiones que contempló como ingresos en su autoliquidación del impuesto sobre sociedades; (iv) esa petición se efectúa transcurridos más de cuatro años desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación por dicho impuesto y ejercicio.

El TS indica que

«La lógica consecuencia del razonamiento expuesto no puede ser otra que la de situar el dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra —en el caso de autos— que aquella en la que la Administración —al regularizar el gasto de

7. Ernesto Eseverri: «La devolución de ingresos indebidos». Editorial Tirant lo Blanch 2017 págs. 221-234

otro contribuyente— efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido».

Si admitiéramos la interpretación que del artículo 67.1 de la LGT da la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante citada más arriba, la consecuencia lógica sería remitirse al día siguiente al de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación. Resulta reseñable que el propio Tribunal Supremo admita que

«Aunque el dies a quo del plazo de prescripción de la solicitud de devolución es situado por la Administración y por la sentencia recurrida en la fecha en que se realizó el ingreso (al autoliquidar, en el caso), aplicando al respecto el artículo 66, letra c), de la Ley General Tributaria, no podemos olvidar que ese mismo precepto sitúa dicha fecha de arranque —también— en «(...) el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse».

A continuación, expone que

«Ciertamente, la regla general en los supuestos de autoliquidación debe ser la que tiene en cuenta la sentencia recurrida: la prescripción sanciona la inactividad del contribuyente, que deja transcurrir el plazo legal sin petición alguna desde que efectuó el ingreso indebido.

Pero esa regla general no resulta aplicable cuando el nacimiento del derecho (esto es, la constatación del carácter indebido del ingreso en cuestión) no depende del contribuyente, sino de la Administración, que está regularizando a otro obligado tributario y que, como consecuencia de su actividad de comprobación respecto del mismo, termina emitiendo una declaración que comporta que el ingreso del primer interesado sea indebido.»

Y el TS justifica su postura en base al principio de buena administración, pues

«nada impedía a la Inspección de los Tributos en el caso concreto que nos ocupa regularizar conjuntamente una partida claramente conexas, que no era más, en definitiva, que una misma cosa vista desde la perspectiva de quien paga y de quien recibe, dada la absoluta correlación entre el ingreso y el gasto.»

Pensemos en otro supuesto al que hemos hecho referencia más arriba: el de declaración de nulidad en base a una resolución firme, judicial o administrativa, de un acto o contrato en cuya virtud se exigió en su momento el pago del IITVNU, en cuyo caso lo lógico sería tratarlo como devolución de ingreso indebido. En este sentido, siguiendo la interpretación de la consulta vinculante CITADA, el dies a quo para la prescripción debería situarse al día siguiente de

la fecha del ingreso o bien de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, pero ello puede suponer muy posiblemente que, en el momento de la declaración de nulidad del acto o contrato, el plazo de prescripción haya transcurrido. Desde mi punto de vista, lo más razonable sería considerar como dies a quo el día siguiente a la notificación de la firmeza de la resolución judicial o administrativa, es decir, el momento en que la devolución pudo solicitarse.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que cuando ante una solicitud de devolución de ingresos indebidos o una solicitud de rectificación de autoliquidación la Administración no contesta y, transcurridos más de cuatro años, pretende hacer valer la prescripción del derecho a solicitar la devolución por parte del obligado tributario, los tribunales vienen considerando que la inactividad de la propia Administración no puede provocarle un beneficio, como es el de la prescripción a su favor. En este sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de junio de 2015 (rec. nº 343/2014), afirma que

«La tramitación e instrucción del procedimiento no es una opción para la Administración, sino todo lo contrario. Y no es de recibo que se posponga su resolución para poder desestimar por prescripción, como alega la parte recurrente. La controversia que se suscita entre la prescripción del derecho y el deber administrativo de resolver el proceso, ha de decantarse a favor de este segundo». A continuación, se indica que «El contribuyente que ha presentado una solicitud de devolución de ingresos indebidos no puede hacer más que esperar a la resolución por parte de la Administración o a que sea requerido para aportar información adicional que pudiera faltar para la resolución. No cabe esperar que el contribuyente se encargue de impulsar el proceso, recordando a la Administración que resuelva su petición».

Finalmente, volviendo a la STS de 11 de junio de 2020, el TS considera que la doctrina a la que hemos hecho referencia, que parece acoger la teoría de la actio nata en relación con la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, no contradice la expuesta en su sentencia de 16 de noviembre de 2016, referida al inicio del cómputo del plazo de prescripción para la solicitud de ingresos tributarios indebidos al declararse contraria al Derecho de la Unión Europea la norma que sirvió de cobertura para efectuar el ingreso, en la que mantenía como dies a quo la fecha del ingreso o de la finalización del plazo para la autoliquidación, al igual que ya sucedía en los supuestos en que se declaraba inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario (entre otras, STS de 14 de abril de 2011 [rec. nº 364/2007]). A este respecto, la doctrina de la STS 16 de noviembre de 2016 ha sido reiterada recientemente en su sentencia de 28 de febrero de 2023 (rec. nº 2649/2021).

En consecuencia, el dies a quo para la prescripción en los casos de inconstitucionalidad, así como de contradicción con el Derecho de la Unión Europea

de la norma en virtud de la cual se efectúa un ingreso indebido, esto es, el día siguiente a la fecha del ingreso o de la finalización del plazo para la autoliquidación, únicamente resultaría de aplicación en los supuestos de autoliquidación (siempre y cuando el Tribunal Constitucional no limite los efectos de su sentencia, como ha sucedido con su sentencia nº 182/2021). En los supuestos de error de hecho, la inconstitucionalidad sería irrelevante a los efectos de devolución de la cantidad duplicada, ingresada por exceso o prescrita, ya que lo determinante para efectuar la devolución sería la constatación del error de hecho producido. Cuando el sistema de gestión no sea el de autoliquidación, tratándose de actos no firmes, la inconstitucionalidad debería alegarse en los plazos impugnatorios ordinarios correspondientes. Y de tratarse de actos firmes, el dies a quo a efectos de prescripción únicamente sería relevante en relación con la revocación (artículo 219.2 de la LGT), pudiéndose invocar los vicios de inconstitucionalidad a fin de intentar activar, eso sí, los procedimientos especiales de revisión.

⑥ CONCLUSIÓN

La legislación tributaria vigente contempla dos tipos de devoluciones de ingresos, las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y las devoluciones de ingresos indebidos. La distinción de ambas categorías en ocasiones resulta difícil, pero la jurisprudencia afirma que lo fundamental es estar a la licitud o ilicitud del ingreso en el momento en que se efectuó. Dicha distinción es fundamental, en tanto que cada una de las categorías posee un régimen jurídico propio, lo que se traduce en aspectos como el devengo de intereses de demora o la prescripción.

En el ámbito municipal, la normativa tributaria local apenas alude a supuestos de devolución, pero ello no quiere decir que estos no existan, si bien es verdad que ello no ha dado lugar, en general, a una litigiosidad importante desde el punto de vista del carácter de las devoluciones municipales.

BIBLIOGRAFÍA

- › Aragonés Beltrán E. «Devolución de ingresos tributarios indebidos por los entes locales» *Cuadernos de derecho local*, ISSN 1696-0955, Número 30, 2012, págs. 7-36 (https://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/1348/Aragones_Devolucion_p7_36.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- › Borrego Calderón V. «La devolución de ingresos en el ámbito de los impuestos locales». *Revista digital CEMCI* nº 51 julio-septiembre 2021. (<https://revista.cemci.org/numero-51/pdf/revista-cemci-numero-51.pdf>)
- › Calvo Vérguez J.: «El procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos». *Revista jurídica de la Región de Murcia*, ISSN 0213-4799, Nº. 43, 2010, págs. 57-82.
- › Cano Mata A. *Devolución de ingresos tributarios indebidos. Especial consideración de las autoliquidaciones*.
- › Eseverri Martínez E. *La devolución de ingresos indebidos*. Editorial Tirant lo Blanch. 2017
- › Falcón y Tella, R. «El silencio negativo y las devoluciones derivadas de la normativa propia del tributo». *Quincena Fiscal* nº 9. Mayo 2015.

ESTRATEGIA DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE EN LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID. 2024-2027

ROSA MARÍA RODRÍGUEZ GUTIÉRREZ

Subdirectora General de Atención al Contribuyente
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

Se expone a continuación la Estrategia de Atención al contribuyente en la Agencia Tributaria de Madrid, las líneas y actuaciones en las que se va a trabajar durante los próximos años, enmarcadas en su Plan estratégico general, orientado «Hacia una agencia tributaria fuertemente tecnológica, conectada y centrada en las personas». El objetivo que marca toda la Estrategia es balancear los canales de atención, del presencial, actualmente predominante, a los no presenciales (telefónico, videollamada, digitales...), sin olvidar la labor de facilitar la gestión a la amplia diversidad de contribuyentes a los que nos dirigimos: personas físicas y jurídicas, personas con brecha digital, asociaciones y colegios profesionales, empresas...

Palabras clave: Canales de atención, videollamada, brecha digital, contribuyentes, colaboración social.

ABSTRACT

Hereafter, it is developed the Taxpayer Service Strategy of the Madrid Tax Agency, that includes the lines and actions on which Madrid Tax Agency will work over the next few years, framed in its General Strategic Plan, defined as «Towards a strongly technological, connected and people-centred tax agency».

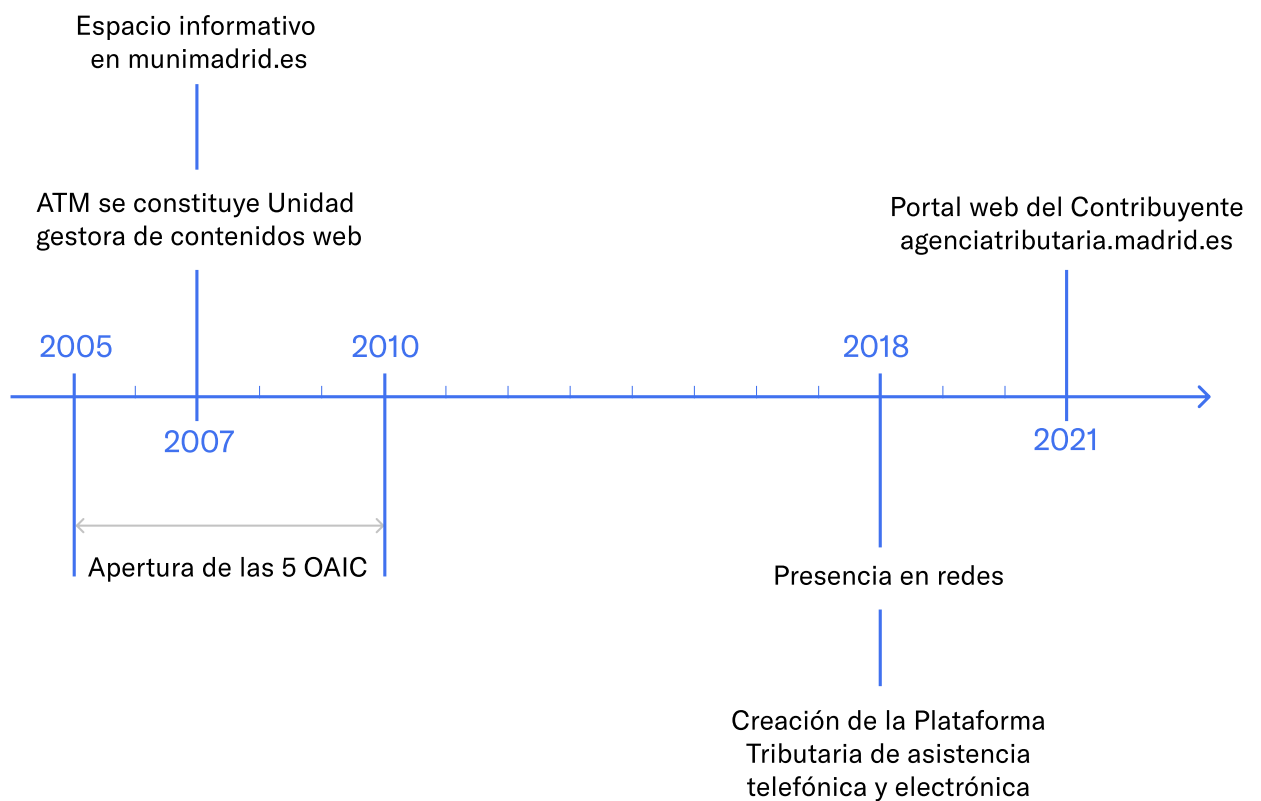
The objective of the entire Strategy is to balance the service channels, from face-to-face channel, currently predominant, to non-face-to-face channel (telephone, video call, digital,...), without forgetting our commitment to facilitate the assistance and the management for the wide variety of taxpayers to whom we are headed: natural and legal persons, people with the digital deficits, professional associations and colleges, firms,...

Keywords: Customer service channels, video call, digital deficit, contributors, social collaboration.

1	DE DÓNDE VENIMOS. UN POCO DE HISTORIA: HITOS PRINCIPALES	→ 1.1 Las Oficinas de Atención Integral al Contribuyente → 1.2 El Portal del Contribuyente → 1.3 La Plataforma Tributaria de asistencia telefónica y electrónica → 1.4 Presencia en redes sociales	64
2	LÍNEAS QUE DETERMINAN LA ESTRATEGIA DE ATENCIÓN A LA CIUDADANÍA: EL PROGRAMA DE GOBIERNO 2023-2027 Y EL PLAN ESTRATÉGICO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE MADRID		71
3	A DÓNDE VAMOS: LA ESTRATEGIA DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE. ACTUACIONES INICIADAS	→ 3.1 Las personas. Ciudadanía y empleados → 3.2 La tecnología. Digitalización, redefinición y automatización de procesos → 3.3 Colaboración. Interna en la ATM con grupos de trabajo transversales, con otras unidades municipales, interadministrativa y con asociaciones, colegios y entidades profesionales → 3.4 Seguimiento y evaluación	74
4	CONCLUSIONES		90
	BIBLIOGRAFÍA		91

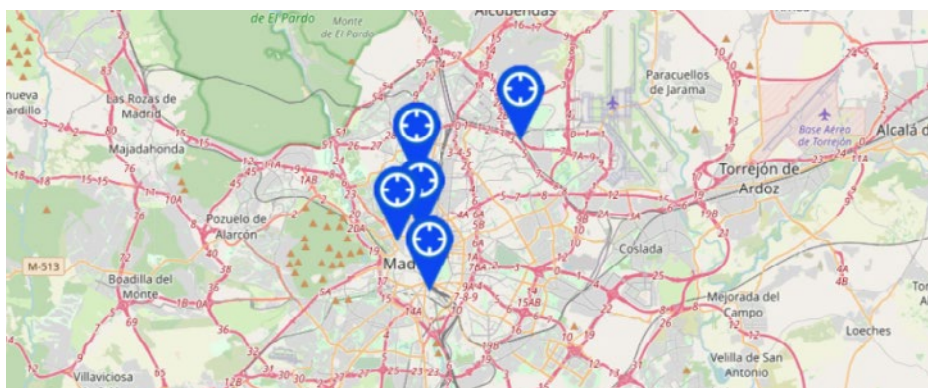
① DE DÓNDE VENIMOS. UN POCO DE HISTORIA: HITOS PRINCIPALES

Desde la creación de la Agencia Tributaria Madrid (ATM) como Organismo Autónomo adscrito al Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda, mediante acuerdo adoptado por el Pleno del Ayuntamiento de Madrid el 29 de octubre de 2004, se han ido poniendo en marcha, durante 20 años, medidas y actuaciones para mejorar la atención a la ciudadanía.



1.1. Las Oficinas de Atención Integral al Contribuyente (OAIC)

- Oficina de Atención Integral al Contribuyente (OAIC).
Calle Alcalá, 45
- Oficina de Atención Integral al Contribuyente (OAIC).
Calle Hierro, 27 (Legazpi)
- Oficina de Atención Integral al Contribuyente (OAIC).
Calle Raimundo Fernández Villaverde, 32
- Oficina de Atención Integral al Contribuyente (OAIC).
Calle Ramón Power, 24
- Oficina de Atención Integral al Contribuyente (OAIC).
Calle Sacramento, 3 (junto a Plaza de la Villa)



Las cinco Oficinas de Atención Integral al Contribuyente (OAIC) que prestan servicio de información personalizada y especializada en materia tributaria y realizan trámites tributarios, se abrieron secuencialmente entre 2005 y 2010, aunque una de ellas cambió de ubicación en 2016, de la calle Príncipe Carlos 40 a la calle Ramón Power 24.

Desde que abre sus puertas la primera de ellas, la OAIC de la calle Alcalá 45, en 2005, su objetivo es transformar la relación entre la Administración y el contribuyente para ofrecer una atención integral, polivalente y agilizar y simplificar la tramitación. Para conseguirlo, durante estos 20 años, se ha trabajado principalmente en los siguientes 4 ámbitos:

→ Ampliar y facilitar el acceso a la cartera de servicios que se prestan en las Oficinas: Desde 2005 se comienza a prestar el servicio de Plusvalía y en octubre de ese mismo año se habilita un Punto de Información Catastral (PIC) en la OAIC de Alcalá. Tres años después, en 2008, se amplía la atención presencial de recaudación ejecutiva de la OAIC de la calle de Raimundo Fernández Villaverde n.º 32 a otras tres OAIC abiertas: Alcalá 45, Príncipe Carlos 40 y Sacramento 3. Y en 2016 comienzan a gestionarse las altas de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos en voluntaria durante las atenciones presenciales, lo que supone la agilización de los expedientes.

Por otra parte, con el fin de fomentar y facilitar los servicios digitales, en 2010 cuando inicia su andadura la Administración electrónica municipal, se comienza a prestar el servicio de emisión de certificado electrónico de persona física. Y en 2023 las Oficinas de asistencia en materia de registro de la ATM empiezan a prestar el servicio de registro en cl@ve y a facilitar información sobre las comunicaciones y notificaciones remitidas por las unidades municipales a través del sistema informático COMCD.

→ Facilitar a la ciudadanía la realización de otras gestiones tributarias: En 2006 se habilita por primera vez la asistencia para la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas en distintas oficinas municipales. Desde entonces se ofrece este servicio, que, en los dos últimos años, se ha dirigido fundamentalmente a personas mayores de 65 años.

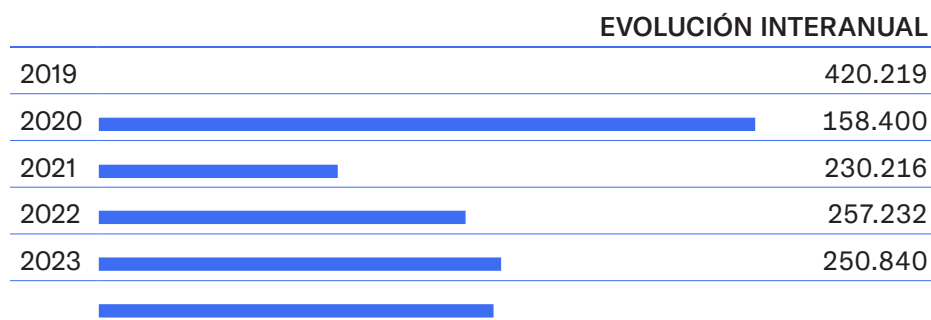
→ Mejorar los tiempos de atención y de espera de la ciudadanía: La implantación generalizada de atención con cita previa, a excepción de los trámites rápidos que se siguen atendiendo sin cita, provoca un gran descenso en el tiempo medio de espera, que pasa de 13'30" en 2006 a 5'18" en 2011. Seis años más tarde, en 2017 se supera el medio millón de personas atendidas presencialmente en las OAIC, con un tiempo medio de espera de 4'31".

→ Lograr la satisfacción de la ciudadanía con la prestación de los servicios: Desde la primera encuesta realizada en 2006 el objetivo ha sido alcanzar una puntuación superior a 8 sobre 10. El esfuerzo realizado en la mejora continua durante todo este tiempo ha dado sus frutos y se ha conseguido cumplir con las expectativas de la ciudadanía.

Sin embargo, la atención presencial tiende a descender en los últimos años. Ya en 2018 comenzaba una bajada de atenciones en las OAIC (417.539), que se traducía también en una mejora del tiempo medio de espera (3'44"). La

progresiva digitalización de la sociedad, empujada por la situación sanitaria de la COVID-19, llevó al momento de mayor reducción en 2020, con un 60% de pérdida en atenciones presenciales. Durante el confinamiento, el equipo de trabajo de las OAIC atendió las demandas de información y gestión tributaria que la ciudadanía trasladó a través de formularios web (canal infotributos) y que, en paralelo, generó un incremento de atenciones en otros canales. Por ejemplo, en 2020 y 2021 las atenciones de Declaración de Renta (IRPF) derivadas del Convenio de colaboración suscrito entre la AEAT y el Ayuntamiento de Madrid se realizaron exclusivamente por el canal telefónico.

Agencia Tributaria Madrid	2019	2020	2021	2022	2023
Oficinas de Atención Integral al Contribuyente (OAIC)	420.219	158.400	230.216	257.232	250.840



1.2. El Portal de Contribuyente: agenciatributaria.madrid.es

La evolución de la presencia de contenidos en materia tributaria en los Portales municipales ha sido notable en estos 20 años.

En 2005, el portal web del Ayuntamiento de Madrid, entonces munimadrid.es, facilita un enlace para acceder al espacio denominado «Portal del Contribuyente», escaparaté de la nueva imagen corporativa de la Agencia Tributaria Madrid. Tan solo dos años después, en 2007, cuando se publica el rediseño de munimadrid.es y se certifica su nivel de accesibilidad AA, la ATM se constituye en unidad gestora web, lo que supone disponer de permisos para estructurar y realizar la gestión de los contenidos tributarios. Desde entonces habrá que esperar a 2017 para que vea la luz un nuevo espacio informativo de la Agencia Tributaria, estructurado desde el punto de vista de los tributos e integrado con la Sede electrónica, que pretende la agrupación de contenidos y facilitar la recuperación del contenido tributario en el portal web del Ayuntamiento de Madrid.

Indudablemente, el hito más destacado en este ámbito se produce a mediados de 2021, con la creación del nuevo Portal del Contribuyente, que cuenta con el nivel de accesibilidad AA, certificado por AENOR¹ en diciembre de 2023, y llega de la mano de la implantación del nuevo sistema de información y gestión tributaria SAP TRM, que determina la reestructuración y revisión de los contenidos de acuerdo con los nuevos servicios digitales que se facilitan a los contribuyentes.

Y todo ello se traduce en un incremento progresivo de la tramitación electrónica. Si en 2011 los trámites gestionados electrónicamente superan el millón, en 2014 con el nacimiento de la Carpeta ciudadana en la Sede electrónica se superan los 2 millones de gestiones electrónicas, llegándose a sobrepasar los 5 millones en 2020.

The screenshot shows the header of the Madrid Portal del Contribuyente website. It features the Madrid logo and the text 'Portal del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid'. To the right is a search bar with the placeholder text '¿Qué estás buscando?' and a magnifying glass icon. Below the header is a navigation menu with the following items: 'Conócenos', 'Impuestos, tasas y precios públicos', 'Gestiones y trámites', 'Período voluntario de pago', 'Mi carpeta tributaria', 'Información y documentación', and 'Atención al contribuyente' (highlighted in blue).

1. <https://www.madrid.es/UnidadWeb/Contenidos/ContenidoGenerico/Envoltorio/Accesibilidad/DeclaracionAENOR2023.pdf>

1.3. La Plataforma Tributaria de atención telefónica y electrónica

En noviembre de 2018 se pone en marcha la Plataforma Tributaria de atención telefónica y electrónica (emisión de llamadas desde el teléfono 915 880 723), con el objetivo de proporcionar información especializada y personalizada a personas que contactan con los canales de Línea Madrid, en especial con el canal telefónico 010, y requieren una atención especializada en materia tributaria. Su cartera de servicios se ha ido ampliando paulatinamente con los diferentes ámbitos de los tributos municipales.

Se comienza con atenciones en materia de recaudación, gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) y de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos de actividades (TRUA), para incorporar al año siguiente la de Plusvalía (IIVTNU), Impuesto de Actividades Económicas (IAE) y el resto de Tasas.

Será a finales de 2019, cuando la Plataforma comience a prestar su primer servicio de gestión con la emisión de documentos de pago en ejecutiva, cuya solicitud se realiza por parte de la ciudadanía a través de un formulario web en la Sede electrónica del Ayuntamiento de Madrid. Este servicio se posiciona rápidamente como una de sus atenciones principales.

Un año después, la situación sanitaria de la COVID-19 pone a prueba el rendimiento del canal, dado que se produce un incremento del 193,48% de atenciones (pasando de 24.584 a 47.565) derivadas fundamentalmente de las solicitudes procedentes de los formularios web, que se habilitaron para que la ciudadanía pudiera canalizar sus demandas. Ello da lugar a un replanteamiento de los servicios a prestar por este canal, que nos lleva, en 2022 a emitir llamadas a personas que han concertado cita para información sobre recaudación ejecutiva, con el fin de que no tengan que acudir presencialmente a las oficinas municipales, y a finales de 2023, a dar otro salto cualitativo en su especialización, al proporcionar asistencia digital a la ciudadanía en la elaboración de autoliquidación y declaración de Plusvalía, previa solicitud a través de formulario web en el Portal del Contribuyente.

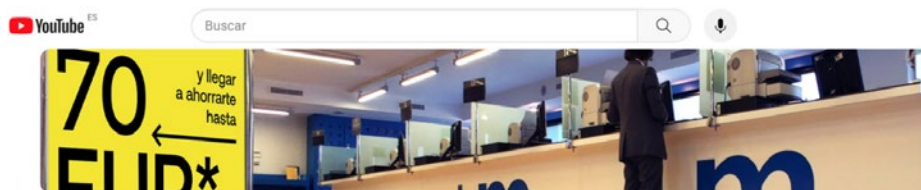
Agencia Tributaria Madrid	2019	2020	2021	2022	2023
Plataforma Tributaria de atención telefónica y electrónica	24.584	47.565	63.245	67.635	59.654

EVOLUCIÓN INTERANUAL	
2019	24.584
2020	47.565
2021	63.245
2022	67.635
2023	59.654

1.4. Presencia en redes sociales

La presencia de la Agencia Tributaria Madrid en redes sociales, en concreto en X (Twitter) y YouTube, con la cuenta @agenciatributariamadrid tiene lugar en 2018. El enfoque de este canal es dar a conocer la labor de la Agencia, su participación en jornadas especializadas en materia tributaria y ofrecer recursos de ayuda para tramitar los servicios digitales.

Como punto final, hay que resaltar que toda esta labor de mejora continua en la atención al contribuyente de la ATM, desarrollada en los últimos 20 años, está circunscrita al Plan municipal de Calidad, sobresaliendo 2 actuaciones:



Agencia Tributaria Madrid

- La creación de una Carta de Servicios de la Agencia Tributaria Madrid dedicada a la Atención al Contribuyente, que nace en 2006 y desde 2015 está certificada.
- La realización de encuestas periódicas para conocer el grado de satisfacción de los contribuyentes con el servicio prestado por la OAIC, que siempre ha sido satisfactorio.

② LÍNEAS QUE DETERMINAN LA ESTRATEGIA DE ATENCIÓN A LA CIUDADANÍA: EL PROGRAMA DE GOBIERNO 2023-2027 Y EL PLAN ESTRATÉGICO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

Actualmente, vivimos en una sociedad de la información y el conocimiento en la que las tecnologías nos han llevado a la necesidad de inmediatez, disponibilidad 24x7 en canales no presenciales, proactividad a partir de lo que se busca o necesita, facilidad para comprar o contratar, etc. La Administración no ha avanzado al mismo ritmo que el sector privado. La necesidad de cambiar para alinearse con la realidad social, sin dejar atrás a las personas que no tienen manejo digital, es uno de los retos que se ha marcado el municipio de Madrid.

Por ello, la Estrategia de atención al contribuyente viene determinada por las líneas de trabajo indicadas en el Programa de Gobierno municipal 2023-2027 y en el Plan estratégico de la ATM, que se encuentran imbricados con algunos de los Objetivos de desarrollo sostenible (ODS) de la Agenda 2030:



- ODS 9, centrado en el ámbito de Industria, innovación e infraestructura, que pretende impulsar el desarrollo de tecnologías en países en desarrollo.
- ODS 10, que busca reducir las desigualdades.
- ODS 16, que quiere promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y crear instituciones eficaces, responsables e inclusivas a todos los niveles.

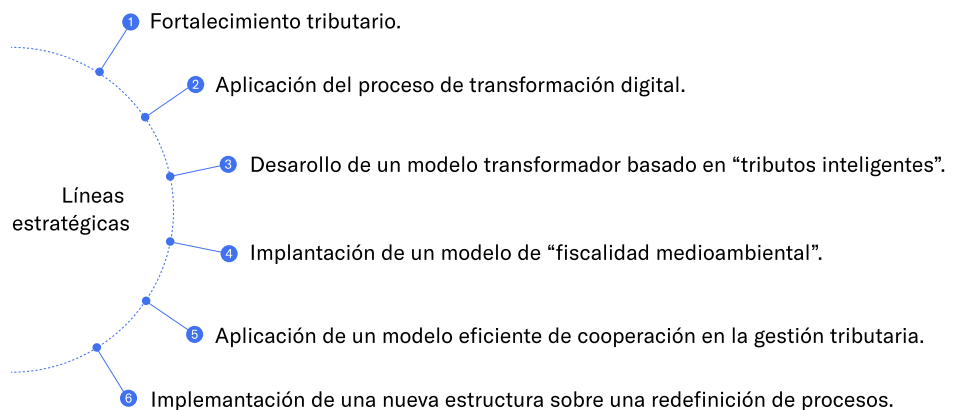
Por lo que respecta al Programa de Gobierno 2023-2027², de sus 10 ejes estratégicos, el eje 9, Madrid, una ciudad que te facilita la vida, se centra en la Función Pública, los Impuestos y la Transformación Digital, entre otros ámbitos.

En relación con la atención a las personas administradas se citan 3 actuaciones vinculadas a la materia tributaria:

- Crear un nuevo Canal Tributario para Empresas dentro de la Sede electrónica, con existencia de una ventanilla única para la gestión de todas las ayudas y beneficios fiscales de naturaleza medioambiental que sean de la competencia del Ayuntamiento de Madrid.
- Desarrollar la iniciativa 'Es Fácil', para facilitar, por un lado, el pago de los distintos tributos y, por otro, simplificar la obtención de beneficios fiscales.
- Desarrollar la iniciativa 'Te Ayudo', para mejorar la calidad de los servicios de atención a los contribuyentes, especialmente a los mayores, e incorporando nuevos canales de comunicación y asistencia.

En cuanto al Plan estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024, que tiene como lema «Hacia una Agencia Tributaria fuertemente tecnológica, conectada y centrada en las personas: ciudadanos y empleados», se asienta en 4 pilares, siendo uno de ellos la permanente orientación hacia la ciudadanía, y establece 6 líneas estratégicas, todas con afectación en la atención al contribuyente, pero en especial 5 de ellas:

**Hacia una Agencia Tributaria fuertemente tecnológica,
conectada y centrada en las personas:
ciudadanos y empleados**



2. <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/El-Ayuntamiento/Calidad-y-Evaluacion/Estrategia-y-planificacion/>

- Línea 2 centrada en la aplicación del proceso de transformación digital, con:
 - Establecimiento de un catálogo de servicios.
 - Objetivo «Cero papel».
 - Objetivo «Atención 360º al contribuyente sobre un modelo de comunicaciones multicanal».

- Línea 3 que pretende un modelo transformador basado en «tributos inteligentes» con:
 - Implantación de una gestión tributaria que permita potenciar la automatización, la proactividad, etc.
 - Implantación de un sistema de gobernanza del dato que permita garantizar de forma continua la calidad de los datos tributarios y una visión única del contribuyente.

- Línea 4 para implantar un modelo de «fiscalidad medioambiental»:
 - Campaña de comunicación sobre «fiscalidad medioambiental» en el Ayuntamiento de Madrid.

- Línea 5 para conseguir un modelo eficiente de cooperación en la gestión tributaria con:
 - Optimización de las actividades ejercidas en régimen de colaboración.
 - Impulso de la colaboración social (art.92 LGT).

- Línea 6 con la finalidad de redefinir procesos con:
 - Implantación de modelos de trabajo que estimulen la colaboración entre empleados.
 - Implantación de un puesto de trabajo digital que permita el desarrollo de actividades en ubicuidad.

③ A DÓNDE VAMOS: LA ESTRATEGIA DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE. ACTUACIONES INICIADAS

A partir de estas líneas establecidas, la recién creada Subdirección General de Atención al Contribuyente desarrolla una Estrategia y pone en marcha un Plan de actuaciones, en el que ocupan un papel fundamental las personas (ciudadanía y empleados), el impulso tecnológico y la redefinición de procesos, así como la colaboración y comunicación interna y externa.

A medida que se vayan desplegando e implantando las diferentes actuaciones, se va a realizar un seguimiento y evaluación periódicos, tanto desde el punto de vista cuantitativo, a partir de unos indicadores estratégicos y otros operativos, como cualitativo, teniendo en especial consideración las sugerencias, reclamaciones y opiniones de la ciudadanía, lo que permitirá trabajar en la mejora continua de todo aquello que sea necesario.



3.1. Las personas. Ciudadanía y empleados

Conjugar conocimiento, avance tecnológico y autoconsumo por parte de la ciudadanía no es una tarea sencilla, ya que se corre el riesgo de que algunas personas no sean capaces de avanzar al ritmo acelerado al que está evolucionando la sociedad.

Por ello, se han establecido las siguientes líneas estratégicas:



Mejorar en información

La información siempre ha de estar publicada en los portales web municipales, para que la ciudadanía pueda acceder a ella y los canales municipales de atención la tengan como soporte para facilitarla durante sus atenciones. Y es fundamental que la información esté disponible con carácter previo a cualquier novedad o modificación que se lleve a cabo. La ausencia de información provoca que se realicen solicitudes de información en los canales personalizados, a través de Registro o de peticiones de información en el sistema de sugerencias y reclamaciones.

Por ello, se está trabajando en ampliar la información en el Portal del Contribuyente:

- Una de las novedades de 2024 es el nuevo canal de Consultas tributarias³, en el que se publican los Informes elaborados por la Subdirección General de Servicios Jurídicos Tributarios de la Agencia Tributaria Madrid y que dan respuesta a las dudas planteadas por diferentes unidades municipales relativas a la

3. <https://agenciatributaria.madrid.es/>

aplicación de la normativa municipal en materia tributaria en sus diferentes ámbitos de gestión.

- Por otra parte, se está impulsando la publicación de avisos cuando se producen indisponibilidades de servicios digitales por causas diversas, principalmente por actuaciones técnicas.
- Y se ha publicado cierta información relacionada con la atención personalizada en Oficinas, por ejemplo, cuándo se expide el último tique para la atención de Registro en las Oficinas de asistencia en materia de registro de la ATM, que no requiere concertación de cita previa, así como cuántos escritos se pueden presentar en cada una de las atenciones presenciales de Registro.

Otra cuestión es cómo acceder a esa información. Aunque los datos de audiencias del Portal del contribuyente revelan que el 65% del tráfico llega de motores de búsqueda externos (Google, Bing, Yahoo, etc.), no podemos olvidarnos de que la navegación para recuperar la información publicada dentro de los portales no siempre es tarea sencilla.

- Por ello, se ha solicitado por cartera de proyectos al organismo autónomo Informática del Ayuntamiento de Madrid (IAM) el rediseño del Portal del Contribuyente para mejorar la usabilidad y se está trabajando en la revisión y publicación de nuevas preguntas frecuentes (FAQ), con el doble objetivo de, por un lado, cubrir las necesidades de información en primera instancia y, por otro, que puedan servir como soporte a asistentes automáticos y proporcionen la información, sin necesidad de navegación.
- Por otra parte, es fundamental avanzar en una personalización de la información publicada. Es necesario que la información sea clara, sencilla, pero también que las casuísticas personales más habituales tengan reflejo y encuentren respuesta. Aunar ambas cuestiones es complejo, pero podemos avanzar en asistentes web que enruten a las situaciones concretas, en la línea de los existentes: el asistente de pagos⁴, que ayuda a llegar a dónde hay que pagar, según el momento en el que se encuentre la deuda (en voluntaria, preapremio o apremiada) y el tributo del que se trate y el asistente de Plusvalía⁵ que facilita la documentación necesaria para el trámite según se trate de una Autoliquidación o una Declaración, de un fallecimiento o una compraventa.
- Además, se quiere impulsar la geolocalización de la información, siempre que sea posible, lo que ha dado lugar a la puesta en marcha de un proyecto, en colaboración con el equipo

4. <https://agenciatributaria.madrid.es/portales/contribuyente/>

5. <https://agenciatributaria.madrid.es/portales/contribuyente/>

de Geoportal de la Subdirección General de Innovación e Información Urbana del Área de Gobierno de Urbanismo, Medio Ambiente y Movilidad, para disponer de una consulta web por dirección para conocer aquellas variables de cálculo de tributos que estén vinculadas a la categoría fiscal del callejero. En una primera fase se mostrará la información y más adelante se pueden plantear simulaciones de cálculo de cuotas.

Mejorar en comunicación

En muchas ocasiones se llevan a cabo actuaciones de interés general o se implantan novedades que afectan a la ciudadanía y no son objeto de comunicación. Comunicar a tiempo qué se va a hacer o a implantar, por qué se está llevando a cabo, qué se pretende, qué ventajas aporta, cómo va a afectar, etc, además de ser un ejercicio de transparencia, va a ayudar a la eficacia y eficiencia administrativa, que se podrá centrar en atender un número asumible de demandas de información y gestión.

En esta línea se van a lanzar diversas campañas informativas vinculadas a las obligaciones tributarias de la ciudadanía, como el pago de los tributos en sus diferentes modalidades (como la domiciliación), así como a la posibilidad de realizarlas a través de servicios digitales con identificación electrónica o bien en los canales personalizados e incluso mediante la prestación de asistencia. También está previsto trabajar en la obligada implantación de la nueva tasa de recogida de residuos.

Además, se va a impulsar la proactividad en los canales de atención de la ATM (OAIC y Plataforma tributaria) y en las comunicaciones que se remiten a la ciudadanía, con el fin de divulgar los canales a través de los cuales las personas físicas pueden obtener la identificación electrónica, necesaria para acceder a los servicios digitales, así como los compromisos de la ATM en la prestación de servicios reflejados en su Carta de Servicios.

Finalmente, dentro de este ámbito de comunicación y divulgación, se ha puesto en marcha una iniciativa con centros educativos para que el alumnado adolescente se familiarice con el ámbito tributario, en concreto con la idea de que el pago de impuestos es la base del sostenimiento y mejora de los servicios públicos, participando en un juego de rol. Se está trabajando para incorporar esta actividad educativa dentro del programa «Madrid, un libro abierto»⁶ dirigido por el Área de Gobierno de Políticas Sociales, Familia e Igualdad, que ofrece a los centros educativos de la ciudad de Madrid la realización de actividades a los diferentes ciclos educativos relativas a materias de diferentes ámbitos: cultural, artístico, medioambiental, económico, etc., con el objetivo de que lo escolar trascienda del mero quehacer dentro del aula.

6. <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/>

Nuevos canales de atención y mejoras en los existentes

En 2024 se han iniciado las tareas para implantar un nuevo canal de atención, la videollamada, con el fin de que la ciudadanía pueda tener una atención personalizada, sin desplazarse presencialmente a una Oficina, y poder recibir información y realizar gestiones que requieran identificación, pueda aportar documentación y firmar, sin necesidad de utilizar los servicios digitales. La implantación de este nuevo canal supondrá un replanteamiento de la organización de la atención en la ATM y una redefinición de los puestos desde los que se atiende, teniendo presente el objetivo de lograr una atención ciudadana 360, que puede comenzar en un canal y terminar en otro diferente según las circunstancias existentes en el momento de la tramitación, e incluso que puede consistir en realizar una gestión o en asistir al ciudadano para que pueda llevarla a cabo el mismo.

Por otra parte, desde febrero de 2024 la Plataforma tributaria ha comenzado a atender las solicitudes de información personalizada y especializada de recaudación ejecutiva con cita previa, con el fin de que la persona interesada o autorizada para contactar escoja el día/hora de la devolución de la llamada por parte del personal de ATM y se logre un mayor porcentaje de éxito en los contactos. Según los últimos datos obtenidos, el absentismo de estas citas ronda el 4%, frente a la media general municipal que se sitúa por encima del 20%. Por ello, se irán incorporando paulatinamente los diferentes servicios que presta la Plataforma mediante este sistema de citación.

Mejoras en la prestación de los servicios

Se está trabajando en la incorporación en el Portal del Contribuyente de un catálogo de servicios tributarios, con detalle de los canales disponibles para su tramitación, tanto los de la ATM (Servicios Digitales, Oficinas de Atención integral al contribuyente y Plataforma tributaria de asistencia telefónica y digital) como los de atención más generalista de Línea Madrid (Oficinas de Atención a la ciudadanía y teléfono 010), con el doble objetivo de que la ciudadanía conozca de primera mano todas las opciones disponibles, así como que los canales de atención puedan informar sobre ellos.

En los canales de atención personalizada (Oficinas y Plataforma tributaria), se va a contar en breve con acceso a la Monitorización de Mi Carpeta de la Sede electrónica, con el fin de que puedan prestar asistencia a los contribuyentes que han intentado hacer sus gestiones en los servicios digitales y han llegado a algún punto en el que han tenido dificultades. Y, por otra parte, se va a contar con un perfil general de Ayuntamiento para poder atender las solicitudes de información vinculadas a comunicaciones y notificaciones emitidas por el sistema municipal COMCD, bien respondiendo a la demanda

si son competencia de la ATM, bien derivando a la ciudadanía a las unidades tramitadoras si no son de su ámbito.

En las Oficinas de atención integral al contribuyente (OAIC), si la gestión de Plusvalía solicitada es para varias personas y varios bienes y no puede ser finalizada en el puesto, no se remite a la ciudadanía a una nueva cita previa para otra atención, sino que se realiza el trámite posteriormente en trabajo interno y, una vez acabado, se contacta telefónicamente con la persona interesada para recabar su firma y proporcionar, si es el caso, el documento de pago.

Facilitar, hacer accesible y asistir

El artículo 103.1 de la Constitución española⁷ indica que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y el artículo 149.1 18º dice que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas.

Por ello, es necesario desarrollar actuaciones para que los ciudadanos puedan cumplir con sus obligaciones, realizar sus gestiones y obtener la información que precisa, de la forma más sencilla. Debemos ayudar a las personas que tienen menos manejo digital, proporcionándoles canales donde se atiendan sus demandas de información y/o gestión, así como asistencia para los que quieren aprender a hacerlo por sí mismos.

En esta línea, se ha iniciado un proyecto de colaboración entre varias unidades municipales: Administración digital, ATM, Voluntariado y Mayores, con el fin de que los voluntarios digitales del Ayuntamiento de Madrid que asisten en los Centros Municipales de Mayores puedan ayudar a los mayores que desean realizar sus propias gestiones tributarias. Para ello, se ha impartido formación a los voluntarios digitales sobre la Sede electrónica y el Portal del Contribuyente y se ha puesto a su disposición un formulario para que puedan trasladar a la Agencia Tributaria Madrid sus sugerencias, dudas, etc.

De forma inminente, se va a implantar una atención preferente a mayores de 65 años, que podrán acudir a las Oficinas de Atención Integral al contribuyente sin cita previa y se les atenderá en ese momento si el volumen de atenciones lo permiten o se les facilitará cita previa para que acudan en otro momento.

Por otra parte, para facilitar el contacto telefónico con una unidad administrativa o con el teléfono 010 de Línea Madrid, se ha solicitado que siempre que figure mencionado en un contenido web sea hipervinculable, con el fin de que si se pulsa sobre él desde un dispositivo móvil se lance directamente la llamada. Y para acceder más fácilmente al Portal del contribuyente desde el

7. [https://www.boe.es/
buscar/](https://www.boe.es/buscar/)

Portal Institucional municipal, especialmente en los períodos voluntarios de pago, se ha puesto un promocional en la Home o página inicio.

Y, en esta línea de facilitar y ayudar, se ha publicado un contenido dirigido a toda la ciudadanía, pero en especial a las personas jurídicas, que están obligadas a relacionarse electrónicamente con la Administración, para informar de algunos servicios digitales, en concreto, cómo pagar y cómo descargarse un recibo comunicado a través del sistema municipal de comunicaciones y notificaciones COMCD. El objetivo es elaborar un amplio abanico de vídeos informativos/formativos que orienten en la gestión realizada a través de los servicios digitales.

Escucha activa. Contar con la ciudadanía en el diseño de los servicios: co-creación.

El feedback de la ciudadanía es básico para conocer sus necesidades, sus demandas, escuchar sus propuestas y sugerencias, conocer las incidencias y deficiencias en la información o prestación de servicios, etc. Sus sugerencias y reclamaciones (SYR) no son solo un mecanismo para solucionar cuestiones individuales, sino que también constituyen un medio de conocimiento de aspectos a mejorar (criterios, procedimientos, funcionalidades tecnológicas, contenidos informativos, instalaciones, etc.). Además, la Administración tiene que dar un paso más e incorporar a la ciudadanía en el diseño de los servicios. En esta línea, está previsto realizar pruebas ciudadanas para conocer de primera mano cuáles son los principales obstáculos y bloqueos en los servicios digitales.

En cuanto a los trabajadores públicos, su labor diaria se fundamenta, entre otras cuestiones, en contar con la formación e información necesarias para poder dar respuestas a las demandas de información y gestión de la ciudadanía con seguridad y certeza y siendo lo más eficientes posibles. Por ello, se han reforzado algunas líneas de actuación y se están implantando otras nuevas:



En el ámbito de la formación

Se han organizado sesiones formativas mensuales, de carácter teórico-práctico, centradas en los servicios que prestan, como, por ejemplo, en el impuesto de Plusvalía: uso de fichas y calculadora, nuevo procedimiento de rectificativas. Además, se ha puesto en marcha un nuevo curso en la Escuela de Formación Madrid Talento sobre atención, comunicación y afrontamiento de conflictos que les ayude en su relación diaria con la ciudadanía.

En el ámbito de la información

Se está trabajando para agilizar las instrucciones ante determinadas casuísticas, bien sobrevenidas, bien derivadas de novedades tecnológicas.

En el ámbito de los tiempos de atención

Se ha realizado una adecuación de los tiempos de las citas a las novedades jurídicas. La modificación del artículo 24.1 de la Ordenanza Fiscal que regula la Plusvalía supone la obligación desde 2024 de que cada sujeto presente y pague las Autoliquidaciones individualmente

«Artículo 24. 1. Cada sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana estará obligado a: a) Presentar la autoliquidación del impuesto en la administración tributaria municipal. b) Ingresar su importe, por los medios que, por la administración tributaria municipal, se pongan a disposición de los interesados»

A fin de evitar que cada persona interesada tenga que concertar una cita para el trámite de Plusvalía, se habilita la cita de Plusvalía múltiple que permite atender hasta 3 casos.

En cuanto a los sistemas informáticos de información y gestión que se utilizan para llevar a cabo la tramitación

Se están revisando procesos y se han solicitado evolutivos para simplificar la tramitación. La idea es conseguir frontales que faciliten la prestación de servicios a la ciudadanía, con una vista sencilla de la situación tributaria, fácil acceso a la documentación relacionada y a las comunicaciones y notificaciones remitidas, tramitación con los menos pasos posibles, etc.

Por lo que respecta al trabajo interno

Vinculado al cumplimiento de los objetivos de productividad, además de estar enfocado a la colaboración en la tramitación de expedientes de gestión tributaria, se está orientando a gestiones que no se han podido concluir en la atención directa a la ciudadanía, por su complejidad y larga duración, con el fin de evitar más burocracia, por ejemplo, tener que concertar una nueva cita y acudir otro día a la oficina

Escucha activa. Contar con los trabajadores en el diseño de los servicios: co-creación

Las personas que están en contacto directo con la ciudadanía constituyen una fuente de conocimiento de sus necesidades, percepciones y expectativas, así como de posibles mejoras en la organización para cumplirlas. Por ello, uno de los objetivos es tener presentes sus inquietudes y sugerencias e intentar canalizarlas.

3.2. La tecnología. Digitalización, redefinición y automatización de procesos

La tecnología ha dado un giro de 360º a nuestra sociedad y la Administración está inmersa en un proceso de transformación para alinearse con la nueva realidad que vivimos. Si hace unos años el negocio estaba sometido a los imperativos tecnológicos, en la actualidad, la tecnología es la que se tiene que someter a las necesidades del negocio, comprender sus flujos e intentar que las operativas sean sencillas, secuenciales, intuitivas.

Dentro del cambio global que está experimentando la ATM en este ámbito, desde la SG de Atención al contribuyente se está trabajando para aplicar a la atención ciudadana las ventajas que aporta, centrándonos en los siguientes aspectos:

Digitalización y cero papel

Por motivos de sostenibilidad y compromiso con el medioambiente (ahorrar recursos y disminuir la cantidad de residuos) se está impulsando la reducción del uso de papel.

En 2024 se ha implantado el uso de dispositivos electrónicos (WACOM) para recabar la firma de la ciudadanía en documentos generados durante la

tramitación tributaria en el sistema informático SAP-TRM. Esta novedad afecta a solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos en voluntaria, domiciliaciones en sus diferentes variantes, autoliquidaciones y declaraciones de Plusvalía, notificaciones presenciales, etc..

Por otra parte, se ha incorporado una nueva funcionalidad en la Pasarela de pagos de los tributos para que tras el pago con tarjeta en las Oficinas (tanto las de atención integral al contribuyente —OAIC—, como las de atención a la ciudadanía —OAC—) se pueda remitir por correo electrónico el justificante de pago de la operación, así como la operativa de reenviarlo desde el canal telefónico 010 Línea Madrid cuando la persona lo solicita transcurrido un tiempo desde que se efectuó el pago, porque no lo ha recibido, y puede aportar algún dato de la operación.

Igualmente, se está trabajando en dotar de escáner a todos los puestos de atención de las OAIC, con el fin de digitalizar aquella documentación que deba aportar la ciudadanía en algunos trámites y evitar que tenga que realizar fotocopias, así como su posterior digitalización a través de contratación externa.

Revisión de procedimientos y procesos

La transformación digital que está viviendo la ATM está suponiendo una revisión de los procedimientos y una reingeniería de procesos. En todos los ámbitos es fundamental definir procesos simples, sencillos, coherentes, pero en el ámbito de la atención es esencial, porque afecta a los tiempos de atención, lo que repercute en los tiempos de espera, y, por tanto, se ve implicada la capacidad para dar respuesta a la demanda.

Por ello, en la Subdirección General de Atención al Contribuyente se están analizando los procedimientos establecidos en los tributos que se tramitan en SAP-TRM, especialmente aquellos más demandados por la ciudadanía, como la Plusvalía o las domiciliaciones.

En el ámbito de la Plusvalía, es posible consultar si está disponible en el Archivo digital municipal la documentación proporcionada por los notarios, con el fin de que no tenga que ser aportada por las personas interesadas que están tramitando una Autoliquidación o Declaración de Plusvalía para su digitalización y, por otra parte, se ha generalizado el uso de unas fichas y una calculadora que agilizan la tramitación de este impuesto en los puestos de atención personalizada.

Y por lo que respecta a las domiciliaciones, cuando una persona autorizada acude a una OAIC a realizar la gestión, en vez de recoger la solicitud por registro, lo que supone una demora en la tramitación y trasladar el trabajo a otra unidad de la ATM, se graba en el sistema en el puesto de atención y se digitaliza la documentación que se tiene que aportar.

Por otra parte, para facilitar el trabajo de la Plataforma tributaria, se han solicitado desarrollos en el CRM, sistema de registro de atenciones a la ciudadanía de Línea Madrid que sirve de soporte a aquellas que se derivan a la Plataforma por su especialización, con el fin de optimizar los recursos municipales existentes y que el personal de la ATM pueda contar también con las funcionalidades disponibles en el sistema. Las ventajas que aportarían serían la posibilidad de crear solicitudes de servicio que reflejen todos los servicios prestados en una atención de la Plataforma, opción de envío de comunicaciones con enlaces a la información disponible en los portales web, uso de la base de datos de conocimiento en la que hay una recuperación predictiva de contenidos informativos en función de la tipificación del servicio, etc.

Automatización y robotización de procesos. Proyectos de inteligencia artificial (IA) generativa

Una de las grandes ventajas de la tecnología es la capacidad de desarrollar procesos automáticos que evitan el trabajo manual reiterativo y sistemático, para que las personas puedan dedicarse a tareas que aportan valor.

Partiendo de que ya existen desarrollados procesos en otras unidades municipales para automatizar tareas similares a las que se están realizando en el ámbito de la Subdirección General de Atención al Contribuyente, se han iniciado los trabajos para su implantación. En concreto, en Registro, es posible asignar automáticamente las solicitudes con entrada digital a las unidades tramitadoras de la ATM, siempre que dispongan de un formulario electrónico específico y la tarea solo tenga una unidad competente.

Y se han propuesto otras tareas para implantar la automatización. Por ejemplo, la asignación a los gestores, por parte de las personas responsables de los canales, de los expedientes de gestión que se tramitan para cumplir con los objetivos de productividad, o en el caso de las felicitaciones que entran por el sistema municipal de sugerencias y reclamaciones proporcionar una respuesta tipo automática de agradecimiento, e incluso robotizar la descarga de notificaciones electrónicas destinadas a la ATM y su posterior alta en Registro para asignación a unidad destinataria.

Finalmente, un paso más allá sería aplicar la inteligencia artificial generativa. Se ha propuesto utilizarla para la categorización de SYR tributarias y la solicitud de informes a las unidades competentes, así como para la posible identificación de personas en la atención por videollamada o también para recuperar información y dar respuesta en el Portal del contribuyente.

3.3. Colaboración. Interna en la ATM con grupos de trabajo transversales, con otras unidades municipales, interadministrativa y con Asociaciones, Colegios y Entidades profesionales



Coordinación de sugerencias y reclamaciones (SYR) tributarias en la ATM

El sistema municipal de sugerencias y reclamaciones (SYR), competencia de la Dirección General de Transparencia y Calidad, tiene dos ámbitos diferenciados de actuación: el de las SYR generales y el de las SYR tributarias. Mientras que en las SYR generales las Direcciones Generales constituidas como unidades gestoras dan respuesta directamente a las sugerencias, reclamaciones y felicitaciones de su competencia interpuestas por la ciudadanía, el funcionamiento de las SYR tributarias viene derivado de la antigua Oficina del Defensor del contribuyente⁸ creada en 2004 (y vigente hasta 2019) para la mejor defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus

8. Decreto de 9 de julio de 2004 del Alcalde, por el que se crea la Oficina del Defensor del Contribuyente - SEDE ELECTRÓNICA (madrid.es)

relaciones con los servicios tributarios municipales, que deja como herencia a la Subdirección General de Calidad y Evaluación dar respuesta a las sugerencias y reclamaciones de la ciudadanía en materia tributaria que entran en el sistema.

Si bien la Subdirección General de Calidad y Evaluación hace una labor esencial en la entrada de SYR y peticiones de información tributarias, inadmitiendo las que corresponden, respondiendo aquellas más generalistas y solicitando informe a las unidades competentes en los diferentes ámbitos tributarios (atención, gestión, jurídico, inspección, recaudación, etc.), en la ATM se ha querido dar un paso más allá y constituirse en unidad gestora de SYR tributarias, con el fin de tener una intervención más activa en el proceso y ejercer una labor coordinadora, de modo que solo se reciba una única solicitud de informe y se elabore un informe único, que constituya una respuesta previa con un criterio unificado. De este modo, se tendrá un mayor conocimiento de lo que sucede en la prestación de los servicios, lo que falla, lo que hay que mejorar.

Por otra parte, se ha decidido canalizar a través del sistema municipal de SYR, las peticiones de información que llegan a la ATM a través de canales informales, como los correos electrónicos, con el fin de que haya constancia documental de la solicitud, análisis y actuaciones realizadas.

Colaboración con otras unidades de la ATM para temas transversales

Otro de los ámbitos en los que se está trabajando en la Subdirección General de Atención al Contribuyente es la configuración y participación en herramientas digitales de colaboración, así como en la definición de procedimientos, para que los canales de atención formen parte del cumplimiento de los objetivos transversales de la ATM. Entre los que se puede citar la colaboración que tiene por objeto mejorar la calidad de los datos (Catastro) o favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias (Inspección).

Recientemente se ha elaborado un formulario Forms, disponible en un equipo de TEAMS, con el fin de que las personas que prestan servicio en atención al contribuyente comuniquen a Inspección aquellos casos que detectan en el día a día y requieren de su intervención. Por ejemplo, cuando el pago de Plusvalía afecta a varios contribuyentes, pero solo alguno de ellos ha realizado su Autoliquidación o Declaración.

Del mismo modo, se va a poner en marcha una derivación de los casos de Catastro en los que se detecten omisiones (divisiones horizontales, segregaciones o agrupaciones no declaradas e incluso inmuebles omitidos), a través de la herramienta Microsoft List, también compartida en TEAMS, con el fin de

que sean revisados por la unidad competente de la ATM y mejorar la calidad de los datos. Además, permitirá tener preparada la base de datos para la gestión de los impuestos.

Colaboración con la Dirección General de Atención a la ciudadanía, responsable de los canales generalistas de atención a la ciudadanía Línea Madrid

Los canales de Línea Madrid, dedicados a la atención a la ciudadanía (teléfono 010, Oficinas de atención a la ciudadanía, @lineamadrid de X y Facebook y el chat online atendido por personas y también con algunas casuísticas automatizadas), juegan un papel destacado en el ámbito tributario, dado que en los últimos años han atendido más de un millón de solicitudes de servicio de información general y trámites tributarios (principalmente domiciliaciones, emisión de cartas de pago, pagos con tarjeta, emisión de justificantes de pago, etc.), en horario 24x7 y en varias lenguas, incluida la lengua de signos.

Una de las labores de la Subdirección General de Atención al Contribuyente es mantener una interlocución continua y fluida con Línea Madrid, para comunicar novedades, facilitar información, trasladar procedimientos e instrucciones, canalizar sus dudas, sugerencias y demandas, publicar contenidos en el Portal del contribuyente que sirvan de base a la prestación de los servicios, acordar los procedimientos de derivación de atenciones más especializadas y personalizadas a los canales de la atención de la ATM, etc. Se está trabajando para remitirles toda la documentación adaptada a su funcionamiento y teniendo en cuenta los tiempos que marca el contrato con su adjudicatario (con 20 días de antelación), así como en la colaboración y participación en los ámbitos por los que se ven afectados (prestación de servicios, herramientas informáticas, campañas publicitarias, atenciones vinculadas a gestiones de servicios digitales, etc.)

Colaboración con la Agencia para el Empleo del Ayuntamiento de Madrid para participar en Programas de activación profesional de personas con perfil administrativo y técnico

La Agencia para el Empleo del Ayuntamiento de Madrid ha puesto en marcha varios Programas de empleo-formación, con financiación de la Consejería de Economía de la Comunidad de Madrid, dirigidos a personas demandantes de empleo, en situación laboral de no ocupadas, inscritas como demandantes de empleo en el Servicio Público de Empleo de la Comunidad de Madrid, que poseen una cualificación profesional para su activación o que no la poseen y desean adquirirla.

La Subdirección General de Atención al Contribuyente va a colaborar con este Organismo para que personas con cualificación administrativa trabajen temporalmente en las OAIC y las OAMR de la ATM en tareas vinculadas con la atención a la ciudadanía (recepción de personas en los direccionales y puntos centrales de las Oficinas, preparación de la documentación a aportar en la presentación de escritos a la Administración, etc.) y personas con cualificación en materia audiovisual que trabajen en el Portal del Contribuyente colaborando en la elaboración de recursos multimedia que ayuden para la tramitación en servicios digitales.

Colaboración con otras Administraciones para la prestación de servicios

La ATM tiene diversos convenios de colaboración con otras Administraciones para la prestación de Servicios a la ciudadanía, por ejemplo, con Catastro, para el mantenimiento actualizado de titularidades, o con la AEAT, Agencia Estatal de Administración Tributaria, para ayudar a la ciudadanía en la presentación anual de la Declaración de la Renta. En este último caso, la ATM dirige el servicio a las personas mayores de 65 años poniendo a disposición 2 canales: presencial y telefónico. Actualmente, se está trabajando para mejorar la colaboración AEAT-ATM, de modo que el personal contratado por la ATM sea más autosuficiente y solo escale dudas a la AEAT en casos muy concretos.

Colaboración social con Asociaciones, Colegios y Entidades profesionales para la difusión y la asistencia en la prestación de servicios

El artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁹, contempla la colaboración social, acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor.

Se han comenzado a analizar los Convenios firmados por otras Administraciones Públicas con Asociaciones, Colegios y Entidades profesionales para su posible réplica en la ATM.

9. BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.4. Seguimiento y evaluación

Una Estrategia y un Plan de actuación no termina con su redacción e implantación y despliegue. Es fundamental realizar un seguimiento periódico cuantitativo y cualitativo, y evaluarlo, con el fin de detectar todo aquello que se puede mejorar y poner en marcha un Plan de mejoras. Eso supone hacer correctivos y modificaciones, volver a implantar y desplegar, etc. Es decir, entrar en el círculo de la mejora continua para evolucionar.

Para realizar el seguimiento y la evaluación es imprescindible contar con las siguientes herramientas:

- Un cuadro de mando en el que se muestren automáticamente los datos de cumplimiento de los principales objetivos (como, por ejemplo, el balanceo de canales con descenso de atención presencial y subida de canales no presenciales —digitales, telefónico, otros canales—, reducción de SYR y de los tiempos de respuesta, reducción de anotaciones de registro aceptadas y no asociados a expedientes, etc), utilizando las herramientas corporativas (data lake, power BI, etc.). Se ha empezado a trabajar con el Laboratorio tributario para construir un cuadro de mando de atenciones. Los datos servirán en muchas ocasiones para la toma de decisiones.
- Herramienta que proporcione mapas de calor (qué es lo que más y lo que menos se visita), cuáles son los puntos de bloqueo, datos de los hábitos de la ciudadanía en su experiencia de usuario en el Portal del contribuyente (formas y dispositivos de acceso, contenidos más buscados, tiempo de navegación) y dónde están los problemas de usabilidad o que se encuentran en la tramitación. IAM ha contratado una herramienta que permite la obtención de datos y el análisis de audiencias y usabilidad de los portales web municipales. El objetivo es profundizar en sus funcionalidades para poder explotar toda la información y que sirva de punto de partida para poner en marcha mejoras.
- Sistemas para encuestar, que permitan la remisión y la explotación automática de las respuestas. Conocer el grado de satisfacción de la ciudadanía y su evolución temporal, así como sus percepciones y sugerencias, servirá de termómetro de las actuaciones realizadas y ayudará a la revisión de la estrategia y plan de actuación y mejora.

Todos estos recursos y herramientas permitirán publicar datos de rendimiento y satisfacción en el Portal de Transparencia y en el Datos abiertos, así como plantear su visualización y geolocalización.

Por otra parte, además de los datos cuantitativos, se a realizar un estudio de las SYR que interpone la ciudadanía para tener conocimiento de aquello que no está funcionando correctamente, así como un análisis de viabilidad de las sugerencias que se propone.

④ CONCLUSIONES

La atención a la ciudadanía es un ámbito complejo, en el que influyen muchos aspectos, como las obligaciones normativas transversales (procedimiento administrativo, transparencia, protección de datos, etc.) y las específicas del ámbito tributario, lo tecnológico, la accesibilidad, la colaboración y coordinación con otras unidades administrativas municipales (IAM, Administración digital, Transparencia y Calidad, Línea Madrid, Agencia para el Empleo, Políticas de Familia, Innovación e Información urbana, etc.) y no municipales (AEAT, Catastro, DGT), así como con Asociaciones, Colegios y Entidades profesionales.

La Estrategia municipal y de la ATM centra la línea de trabajo en la transformación digital, teniendo en cuenta a las personas, tanto a la ciudadanía, a la que hay que facilitar y ayudar para que pueda cumplir con sus obligaciones tributarias, como a las personas trabajadoras, para que puedan ejercer adecuadamente su labor, y todo ello trabajando en colaboración con todas las unidades de la ATM, de buena parte del Ayuntamiento de Madrid, otras Administraciones y Asociaciones, Colegios y Entidades profesionales. La implantación de la estrategia en atención al contribuyente supone llevar a cabo actuaciones para mejorar en información y comunicación, facilitar, asistir, ayudar, poner a disposición canales de atención y servicios, cocrear, formar, digitalizar, redefinir procedimientos y procesos, automatizar, aplicar la inteligencia artificial, coordinar, colaborar, evaluar, tomar decisiones a partir de datos, escuchar activamente a la ciudadanía, etc. Y el seguimiento y la evaluación son pilares fundamentales para conocer el grado de cumplimiento y realizar la revisión periódica de la estrategia y el plan de actuación.

Se trata de un gran reto, pero lo más importante, es que tanto en la planificación como en la labor del día a día se ha de tener presente en todo momento la mejora continua para seguir evolucionando y conseguir la eficiencia en la Función Pública, dedicada a trabajar por y para la ciudadanía.

BIBLIOGRAFÍA

- › ATM: MEMORIAS 2005 A 2023
MEMORIAS - PORTAL DEL CONTRIBUYENTE DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID.
 - › 2005. Pág. 12, 24, 37, 38
2005 Memoria.pdf (madrid.es)
 - › 2006. Pág. 7, 42, 43
2006 Memoria.pdf (madrid.es)
 - › 2007. Pág. 26, 41
memoria 07 (madrid.es)
 - › 2008. Pág. 43
MEMORIA 08 (madrid.es)
 - › 2009. Pág. 45
MEMORIA 09 (madrid.es)
 - › 2010. Pág. 18, 26
2010 Memoria.pdf (madrid.es)
 - › 2011. Pág. 25, 30
2011 Memoria.pdf (madrid.es)
 - › 2014. Pág. 25
Memoria+m14.pdf (madrid.es)
 - › 2015. Pág. 31
Memoria2015.pdf (madrid.es)
 - › 2016. Pág. 40
Memoria Agencia Tributaria Madrid 2016
 - › 2017. Pág. 31, 33
Memoria Agencia Tributaria Madrid 2017
 - › 2018. Pág. 37, 39, 40, 41
Memoria Agencia Tributaria Madrid 2018
 - › 2019. Pág. 58
Memoria Agencia Tributaria Madrid 2019
 - › 2020. Pág. 5, 72, 115
MemoriaATM2020.pdf (madrid.es)
 - › 2021. Pág. 56, 87
MemoriaATM2021.pdf (madrid.es)
- › 2023
Programa de Gobierno 2023-2027

Estrategia de atención al contribuyente en la Agencia Tributaria Madrid. 2024-2027.
Rosa María Rodríguez Gutiérrez. Subdirectora General de Atención al Contribuyente.
Agencia Tributaria de Madrid

92

- › ATM
[PlanEstrategico20212024.pdf \(madrid.es\)](#)
- › Programa
[Madrid, un libro abierto](#)
- › [Constitución Española.](#)
- › [Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de 6 de octubre de 1989](#)
- › [Decreto de 9 de julio de 2004 del Alcalde, por el que se crea la Oficina del Defensor del Contribuyente](#)
- › [Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.](#)

EL LABERINTO DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: UN ENFOQUE EN LOS GRUPOS DE SOCIEDADES

YOLANDA FERRERO FRANCO

Inspectora de Tributos

Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

En este artículo exploramos la fiscalidad de los grupos empresariales en el marco del Impuesto sobre Actividades Económicas. Nuestro análisis se basa inicialmente en la definición y regulación de los grupos de sociedades, para luego adentrarnos en los escenarios específicos que surgen de la exención establecida en función del volumen de negocios y cómo esto afecta según la configuración de la estructura de propiedad de estos grupos. Para respaldar nuestro análisis, recurrimos a fuentes normativas, doctrinales y jurisprudenciales.

Palabras clave: Impuesto sobre Actividades Económicas, exención, importe neto de la cifra de negocios, grupos de sociedades, estructura legal.

ABSTRACT

The article discusses the taxation of business groups within the framework of the Economic Activities Tax (Impuesto de Actividades Económicas, IAE). It begins by defining and regulating corporate groups, then delves into specific scenarios arising from exemptions based on turnover volume and how this is affected by the ownership structure of these groups. The analysis is supported by regulatory, doctrinal, and jurisprudential sources.

Keywords: Business Activity Tax, Exemption, Net turnover amount, Corporate group, Legal structure.

1	INTRODUCCIÓN		94
2	MARCO REGULADOR: ENUMERACIÓN DE NORMATIVA APLICABLE		95
3	GRUPOS DE SOCIEDADES. NOCIONES BÁSICAS	<ul style="list-style-type: none"> → 3.1 Nociones básicas: regulación aplicable → 3.2 La constitución de las sociedades de capital Escritura. Estatutos sociales. → 3.3 Participaciones y acciones. Derechos del socio → 3.4 Órganos sociales 	99
4	GRUPOS DE SOCIEDADES MERCANTILES. CONCEPTO. CONFIGURACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> → 4.1 Presunción de control → 4.2 Delimitación y relaciones de dominio 	104
5	ALCANCE Y REPERCUSIÓN DEL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS. GRUPOS SOCIETARIOS	<ul style="list-style-type: none"> → 5.1 Variables determinantes para su obtención → 5.2 Intervalo temporal → 5.3 Componentes evaluables: grupos de sociedades y actividades 	109
	BIBLIOGRAFÍA		120

① INTRODUCCIÓN

El presente análisis tiene por objetivo plantear una aproximación a las características y naturaleza del concepto de grupo societario como núcleo principal afectado por un marco normativo amplio que ha tratado su casuística desde diferentes perspectivas como el Derecho Financiero y Tributario, Mercantil, Administrativo y Laboral.

Este estudio pretende exponer las cuestiones más controvertidas en la determinación del perímetro del grupo como ente económico independiente y su consideración dentro de la regulación normativa del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

En los artículos 78 a 91 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 (TRLRHL), se recoge el marco legal del IAE.

Dentro de la complejidad intrínseca del citado impuesto encontramos que, uno de los mayores debates que se puede dar, a la hora de su correcta configuración, es la determinación de lo que ha de entenderse como importe neto de la cifra de negocios (INCN), toda vez que, el límite entre la exención o no de la cuota resultante del impuesto viene determinada por la cifra de un millón de euros, tal y como se contempla en el art. 82.1.c) de la mencionada norma.

Pero lo anterior no es en sí el verdadero problema, por cuanto la mayor dificultad llega a la hora de aplicar la Regla 3ª del citado art. 82.1.c), ya que, llegados a este punto, surge el concepto de grupo societario respecto del IAE. Una vez expuesto lo anterior observamos que, a fin de configurar y delimitar el grupo de empresas al que vamos a poder sumar sus respectivos INCN, se nos empiezan a añadir regulaciones ajenas, no ya a la propia tributación local, sino a la estrictamente tributaria, confluyendo tanto materia mercantil como contable. En definitiva, los tres párrafos que contiene la regla 3ª del artículo 82.1.c), van a dar lugar al aspecto más controvertido y complicado tanto en lo que se refiere a la gestión como a la inspección del tributo.

Otra dificultad añadida respecto de este tipo de actuaciones es que en el IAE se trata de integrar un nuevo concepto que podríamos denominar como grupo mercantil, diferente en cualquier caso de los grupos fiscales propios del Impuesto sobre Sociedades, por lo que tampoco podemos utilizar el concepto ya acendrado, tanto legislativa como doctrinalmente, de estos últimos, careciendo, por tanto, de una visión más concreta a la hora de su definición.

Del mismo modo, veremos que ha de procederse también a una diferenciación de las normas contables respecto de la consolidación de cuentas que han de efectuar determinados grupos de empresas, siendo este concepto contable

algo completamente ajeno a la determinación de la existencia de este «tertium genus» que supone el que podemos denominar como grupo mercantil, único concepto que hemos de integrar a la hora de determinar el perímetro empresarial que comprende así como la fundamentación, según el tipo de vinculación que entendamos procedente, de los motivos por los que estamos definiendo a un conjunto de empresas como grupo a fin de que se proceda a la correspondiente tributación en el IAE.

Resumiendo, resulta fundamental destacar que, en nuestro ordenamiento jurídico actual, conviven diferentes demarcaciones del perímetro que configura el concepto de grupo societario. Partiendo de la premisa de la dificultad y complejidad de la disciplina tratada se circunscribirá en dos de sus entornos jurídicos más importantes como son el Tributario y el Mercantil. La norma no define expresamente el grupo a efectos del impuesto analizado, no obstante, se refiere de forma expresa a dos normas legales para que sean estas las que arrojen la definición.

② MARCO REGULADOR: ENUMERACIÓN DE NORMATIVA APLICABLE

El estudio de la normativa nos permite iniciar el proceso mediante el cual identificaremos los problemas derivados de la confluencia de las regulaciones existentes y su ámbito de aplicación diferenciada por áreas de conocimiento.

En este mismo sentido, no solo nos permite entender las reglas que rigen, sino que también nos ayuda a identificar los dominios donde estas medidas pueden entrar en conflicto o crear ambigüedades. Este proceso es especialmente importante en campos que son multidisciplinarios o que están sujetos a múltiples conjuntos de normas como hemos destacado con anterioridad.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL. Artículo 82.1.c.: Exenciones.

Se modifica por el artículo 15 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.

→ Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él. No obstante, cuando *la entidad*

forme parte de un grupo de sociedades por concurrir alguna de las circunstancias consideradas en el apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio como determinantes de la existencia de control, con independencia de la obligación de consolidación contable, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

- A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.ª del Capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio (CCo). Artículos 42 a 49, relativos a la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades. En concreto, el citado artículo 42 regula los siguientes aspectos:

- Determina la *existencia de grupo*: cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras.
- Califica como *dominante* a la sociedad que ostenta el control y como *dependiente* a la sociedad controlada.
- Establece la presunción de control.
- Obligación de formular cuentas anuales por la sociedad dominante y no exime a las sociedades integrantes de presentar las individuales y el informe de gestión.
- La sociedad dominante debe incluir en las cuentas a las sociedades integrantes y a cualquier empresa dominada, con independencia de su domicilio social.

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Novedades derivadas de esta norma:

- Reforma de la legislación mercantil que modifica el CCo y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital para adaptar su contenido a la normativa internacional en materia contable.
- Los desarrollos reglamentarios de la legislación mercantil reformada, siendo el principal de estos desarrollos el nuevo Plan General de Contabilidad y las normas complementarias: Normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

- La reforma de la normativa sobre el Impuesto de Sociedades, interrelacionada con la reforma mercantil porque la base imponible de este impuesto parte del resultado contable.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, texto refundido Ley de Sociedades de Capital.

- En el texto refundido regula las Sociedades Anónimas y las Sociedades Limitadas.
- Introducción de reformas para profundizar en la unificación de sus regímenes jurídicos.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS).

- Artículo 18. Operaciones vinculadas entre personas o entidades.
- Artículo 101. Ámbito de aplicación, Cifra de negocios.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

- Normas de Registro y Valoración (NRV): criterios aplicables a las distintas transacciones y elementos patrimoniales de la empresa.
- Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA): reglas relativas a la formulación de las cuentas, así como las definiciones y explicaciones aclaratorias del contenido de los documentos que las integran: Balance. Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Estado de cambios en el patrimonio neto, Memoria e Informe de gestión.

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

- La disposición final de la Ley 16/2007, habilita al Gobierno a dictar las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en la nueva redacción de los *artículos 42 y siguientes del Código de Comercio*.
- Todo ello de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y las Normas Internacionales de Información

Financiera (NIIF) adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

- En el capítulo 1: Sujetos de la consolidación, se define la sociedad dominante, dependiente, multigrupo y asociada, en sintonía con el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican:

- Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
- Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre actividades económicas:

- *Capítulo IV: Exenciones del Impuesto. Artículo 5.3.* De conformidad con lo previsto en el artículo 82.1.c del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, a los efectos de la exención prevista en la letra c), se establecen un conjunto de reglas relativas a la materia que nos ocupa.

Orden HAC/85/2003, de 23 de enero:

- Se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una *comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios* y se aprueba el modelo 848 para dicha comunicación.

③ GRUPOS DE SOCIEDADES. NOCIONES BÁSICAS

3.1. Nociones básicas: regulación aplicable

Como es ampliamente reconocido, la doctrina mercantilista ha discutido en profundidad sobre el concepto de grupo de sociedades que ha de tenerse en cuenta en las distintas ramas del Derecho y también en las diferentes áreas del Derecho Mercantil, ya que la normativa española carece de una regulación especial para los grupos de sociedades y la realidad es que coexisten diferentes normas que establecen *distintas nociones de grupos de sociedades*. Al menos, en los últimos años, la cuestión ha alcanzado una mayor simplificación en el Derecho mercantil, puesto que el artículo 42 del Código de Comercio (CdC) se ha erigido en la norma de referencia.

La regulación sobre las sociedades de capital viene recogida, principalmente, en la normativa presentada a continuación:

- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).
- Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas.
- Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Título VIII: De la Sociedad.
- Ley 11/2023, de 8 de mayo, de trasposición de Directivas de la Unión Europea en materia de accesibilidad de determinados productos y servicios, migración de personas altamente cualificadas, tributaria y digitalización de actuaciones notariales y registrales.

3.2. La constitución de las sociedades de capital. Escritura. Estatutos sociales

Las sociedades de capital se constituyen mediante los siguientes *procedimientos y requisitos*:

- Por contrato: entre dos o más personas.
- Por acto unilateral: en caso de sociedades unipersonales.
- En forma sucesiva por suscripción pública de acciones: sociedades anónimas.
- Escritura pública.
- Inscripción en el Registro Mercantil: la sociedad adquirirá la personalidad jurídica que corresponda al tipo social elegido.
- Publicación en el Boletín Oficial Registro Mercantil (BORME): el registrador mercantil remitirá para su publicación, de forma telemática, los datos relativos a la escritura de constitución que reglamentariamente se determinen.

Como novedad contemplada en la Ley 11/2023, de 8 de mayo, en el apartado correspondiente al Preámbulo se manifiesta:

«Con el objetivo de seguir apostando por una transformación digital como elemento clave de la economía, se pretende estar alineados con la normativa europea. La Directiva (UE) 2019/1151 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132, continúa el proceso de digitalización de empresas ya iniciado a nivel europeo, con la finalidad de asegurar un entorno jurídico y administrativo a la altura de los nuevos desafíos económicos y sociales de la digitalización y basada principalmente en la constitución de las sociedades de capital íntegramente en línea así como de sus actos posteriores o sucesivos, la presentación online de los documentos necesarios para estas operaciones, la posibilidad de abrir y registrar una sucursal en otro Estado miembro de manera enteramente telemática y el funcionamiento de los Registros mercantiles».

En la *escritura de constitución* de cualquier sociedad de capital se incluirán, al menos, las siguientes menciones:

- Identidad del socio o socios.
- Voluntad de constituir una sociedad de capital, con elección de un tipo social determinado.
- Aportaciones que cada socio realice o, en el caso de las anónimas, se haya obligado a realizar, y la numeración de las participaciones o de las acciones atribuidas a cambio.
- Estatutos de la sociedad.
- La identidad de la persona o personas que se encarguen inicialmente de la administración y de la representación de la sociedad.

Como cambio normativo desarrollado por la ya citada Ley 11/2023, de 8 de mayo, se establece la *constitución de sociedades en línea* para la constitución de una sociedad de responsabilidad limitada, de tal forma que los otorgantes podrán utilizar en la escritura pública notarial el modelo de constitución con estatutos tipo, cuyo contenido se determinará reglamentariamente. La limitación a este procedimiento se produce en los supuestos en que la aportación de los socios al capital social se realice mediante aportaciones que no sean dinerarias.

En la regulación de los *estatutos sociales* se contemplan las normas que rigen el funcionamiento corporativo de la sociedad: organización social, derechos de los socios y relaciones con terceros. En consecuencia, se hará constar los siguientes elementos:

- Denominación de la sociedad.
- Objeto social determinando las actividades que lo integran.
- Domicilio social.
- El capital social, las participaciones o las acciones en que se divida, su valor nominal y su numeración correlativa.
- Organización de la administración de la sociedad, el número de administradores y plazo de duración del cargo.
- Modo de deliberación y adopción de acuerdos por los órganos colegiados.

3.3. Participaciones y acciones. Derechos del socio

El concepto de las *participaciones sociales* en la sociedad de responsabilidad limitada (SRL) y las *acciones* en la sociedad anónima (SA) se caracterizan por los siguientes elementos:

- Partes alícuotas: cada participación social o acción representa una fracción o porcentaje del capital social total de la empresa.
- Indivisibles del capital social: cada participación social o acción es una unidad que no puede dividirse.
- Acumulables del capital social: único socio o accionista puede poseer múltiples participaciones sociales o acciones. Esto significa que pueden acumularse en manos de una sola persona.
- Confieren la condición de socios y atribuyen los derechos reconocidos en el TRLSC y en los estatutos.

Establecido como umbral mínimo, el *socio* tendrá los *derechos* siguientes:

- El de participar en el reparto de las ganancias sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación.
- El de asunción preferente en la creación de nuevas participaciones o el de suscripción preferente en la emisión de nuevas acciones o de obligaciones convertibles en acciones.
- El de asistir y votar en las juntas generales y el de impugnar los acuerdos sociales.
- El de información.

3.4. Órganos sociales

La Junta General (Título V del TRLSC):

- Los socios, reunidos en junta general, decidirán por la mayoría legal o estatutariamente establecida, en los asuntos propios de la competencia de la junta.

- Deliberar y acordar sobre los asuntos de su competencia y expresa la voluntad social a través del voto (artículo 160 TRLSC).
- Podrá impartir instrucciones al órgano de administración o someter a su autorización la adopción por dicho órgano de decisiones o acuerdos sobre determinados asuntos de gestión, salvo disposición contraria de los estatutos.

El órgano de administración de la sociedad (Título VI del TRLSC):

- Encargado de la gestión de la sociedad.
- Detenta función externa y representativa de la sociedad.

En lo que concierne a los modos de organizar la administración de la sociedad cabe relacionar los siguientes supuestos:

- Administrador único.
- Varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta.
- Consejo de administración..

En la SA, cuando la administración conjunta se confíe a *dos administradores*, éstos actuarán de forma *mancomunada* y, cuando se confíe a *más de dos administradores*, constituirán *consejo de administración*. En la SRL, los estatutos sociales podrán establecer distintos modos de organizar la administración atribuyendo a la junta de socios la facultad de optar alternativamente por cualquiera de ellos sin necesidad de modificación estatutaria.

Por último, señalar que todo *acuerdo* que altere el *modo de organizar la administración de la sociedad* constituya o no modificación de los estatutos sociales, se consignará en escritura pública y se inscribirá en el Registro Mercantil.

④ GRUPOS DE SOCIEDADES MERCANTILES. CONCEPTO. CONFIGURACIÓN

4.1. Presunción de control

Se considera necesario realizar una previa reflexión del concepto de grupo de sociedades para la normativa mercantil española, habida cuenta de que en la legislación del IAE se hace referencia al artículo 42 del CCo.

El concepto de grupo de sociedades se articula actualmente en torno a la *idea de control*, definiéndose en el apartado 1 del artículo 42 del CCo, según redacción dada por el artículo 1 de la Ley 16/2007, de 4 de julio, en los siguientes términos «existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar el control, directa o indirectamente, de otra u otras».

A los efectos de los resultados enunciados, el apartado 1 del artículo 42 del CCo dispone:

«1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
 - Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
 - Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre, pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona».

Estos requisitos plantean *dos presunciones para la existencia de dominio*:

- Mayoría de los derechos de voto en el órgano soberano de la entidad, Junta General de Accionistas, ya sea de forma directa o por medio de pactos o acuerdos con otros socios.
- Mayoría en el órgano de administración, bien por haber nombrado a la mayoría o por poderla nombrar o destituir.

Las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC), apartado tercero de su artículo primero, *definen el control* como el poder de dirigir las políticas, financiera y de explotación, de una entidad con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

El supuesto más habitual de ejercicio de control: *participación en otra sociedad y ejercicio de los correspondientes derechos de voto*. Cabe resaltar que lo relevante es que se posea el control, circunstancia que da entrada en los grupos a la *creación de vínculos dominante-dependiente*.

La determinación del *cómputo de los derechos de voto* se efectúa, en la mayoría de los casos, mediante las siguientes reglas:

- A los que posea la *sociedad dominante*, se añaden los correspondientes a las *sociedades dependientes* de esta o que posea a través de personas que actúen por cuenta propia o en nombre de alguna sociedad del grupo y de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.
- *El número de votos que corresponde a la sociedad dominante*, en relación a las dependientes indirectas, será el que corresponda a la *sociedad dependiente que posea directamente los derechos de voto sobre éstas* o las personas que actúen por cuenta de alguna sociedad del grupo.

Por regla general, la mayoría de los derechos de voto se identifica con la mayoría de capital, salvo dos supuestos en los que la acción no tiene derecho de voto:

- Participaciones o acciones propias (TRLSC art. 142 y 148).
- Participaciones o acciones sin voto (TRLSC art. 98 a 103).

4.2. Delimitación y relaciones de dominio

Las entidades integrantes de un grupo de empresas se definen mediante el análisis de las siguientes variables:

- Relaciones de dominio existentes:
 - > Directo
 - > Indirecto
- Cómputo de los tantos o porcentajes de participación y control ejercido.
- Determinación del grupo.

Para determinar las *relaciones de dominio e influencia* es crucial diferenciar entre el tanto de participación efectiva y el tanto de control:

- El *tanto de participación efectiva* es el porcentaje que corresponde a la sociedad dominante, tanto directa como indirectamente, en el patrimonio y en los resultados de la sociedad dependiente.
- El *tanto de control* es la medida que cuantifica el grado en que la sociedad dominante ejerce su influencia efectiva sobre las decisiones de la sociedad dependiente. Este porcentaje no tiene por qué coincidir con el de participación efectiva que se tenga sobre la sociedad. (participaciones indirectas, acciones sin derecho a voto y acciones propias).

El método utilizado para definir el *grado de control entre la sociedad dominante y la dependiente* está fundamentado en los *derechos de voto*, con independencia de su participación efectiva. Las NOFCAC han otorgado preferencia al *criterio de control* sobre el del tanto de participación efectiva.

Un análisis exhaustivo del concepto de grupo de sociedades establecido por el artículo 42.1 del CCo plantea numerosos interrogantes de complicada respuesta. Entre ellos, los supuestos más controvertidos, que han centrado la discusión más reciente en los ámbitos jurisprudencial y doctrinal, son los señalados a continuación:

- **Supuesto 1:** sociedades entre las que no existe una relación jerárquica o de dominio, pero detentan una sociedad dominante común a todas ellas.
- **Supuesto 2:** sociedades controladas por una o varias personas físicas.
- **Supuesto 3:** sociedades que no tienen relación de control entre ellas pero que actúan bajo una dirección económica unitaria.

A priori, como se puede deducir, una interpretación estricta o restringida y, por tanto, literal del mencionado artículo 42.1 CCo, excluiría los tres supuestos planteados de la noción de grupo de sociedades. Ninguno de ellos se ajusta *completamente* al supuesto de hecho regulado en dicho precepto, que exige con total rotundidad, tanto que todas las sociedades del grupo estén bajo el control de una de ellas denominada sociedad dominante cuanto que el poder de dirección del grupo lo ejerza una persona jurídica societaria. Además, se recuerda que el legislador español prescindió de la «dirección unitaria» como elemento definidor del grupo de sociedades, que ha construido estrictamente sobre la *noción de control* (reforma del artículo 42 del CCo por Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea).

Como señala Pablo Martínez-Gijón Machuca,

«Sin embargo, mientras el legislador español ha retrocedido hacia una concepción restringida de grupo de sociedades, la jurisprudencia, fundamentalmente concursal, ha girado hacia una noción más amplia de grupo de sociedades, aunque sin incluir en la misma a los grupos paritarios. Consiguientemente, en la actualidad se entiende que también es grupo: de una parte, el formado por sociedades que no tienen entre sí relaciones de jerarquía pero que se considera que están estrechamente vinculadas, pues todas ellas están controladas por una misma sociedad (...), cuando sus socios son los mismos y participan en el mismo porcentaje, respectivamente, en sus capitales sociales. Y, de otra, el integrado por una o más sociedades controladas por una o varias personas físicas, situación bastante común en los denominados grupos de sociedades familiares».¹

1. Martínez-Gijón Machuca, P., «Los conflictos de interés en el seno de los grupos de sociedades». Las sociedades de capital: sus intereses y sus conflictos. Tirant Lo Blanch. 2022. Página 62.

Juan Manuel Moral Calvo, destaca que una cuestión interesante es debatir sobre cómo afecta la norma a los denominados «grupos de coordinación»,

«La respuesta a esta pregunta exige analizar diferentes factores en cada caso en particular para determinar si existe un poder de decisión conjunto, en cuyo caso cabe hablar de grupo de empresas, aunque no exista subordinación de una respecto de la otra. Si no lo hubiera, lo cual será excepcional en estos grupos horizontales, el tratamiento debería ser el de empresas independientes, facultándose a que cada una maneje su propia cifra de negocios a efectos de la exención en el IAE.

De todo ello cabe mantener que estos grupos mercantiles denominados de coordinación o ampliados, donde no existe una compañía que ostente control, sino que un grupo de accionistas participa en las diferentes sociedades sin manifestación de control, pero bajo un único poder de decisión al actuar bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, por no corresponder al supuesto del artículo 42.1 del Código de Comercio, no deberían agregar los importes de sus cifras de negocios a efectos de la exención que comentamos, y ello con independencia de su obligación o no a la hora de formular cuentas consolidadas. A ello ayuda la nueva redacción de la regla 3.^a de la letra c) del apartado 1 del artículo 82 de la LHL, que en sustitución de una genérica invocación anteriormente realizada al artículo 42 del Código de Comercio, actualmente la referencia es al «apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio como determinantes de la existencia de control».²

En esta línea, es revelador como la Memoria del Análisis de Impacto Normativo de la Ley 11/2021 recuerda que la letra d) del apartado 1 del aludido artículo 42 del Código de Comercio establece la presunción de que, en el caso de se produzca una identidad en la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominante y de la sociedad dominada, también se entenderá que existe control por parte de la sociedad dominante sobre la sociedad dependiente y, consecuentemente, la existencia de un grupo de sociedades. Y de ahí deduce que si el administrador único de dos sociedades es la misma persona y, además, hay una identidad en los socios o partícipes de ambas sociedades, se presume la existencia de un grupo de sociedades, por lo que la antes citada regla 3.^a del párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL se aplica, con independencia de la obligación de consolidación contable,

«pues el espíritu y finalidad de la exención no es otro que el de someter a gravamen a las empresas que, por sí solas o como parte de un grupo, tienen un importe neto de cifra de negocios superior al millón de euros».

2. Moral Calvo, J.M., «Modificaciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas». Comentarios a la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. CISS. Edición nº 1. 2021. Páginas 3-4.

⑤ ALCANCE Y REPERCUSIÓN DEL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS. GRUPOS SOCIETARIOS

El IAE se regula en los artículos 78 a 91 del TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. La letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL dispone que están exentos del IAE los siguientes sujetos pasivos:

- Las personas físicas sean o no residentes en territorio español.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.
- En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención solo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Como se define por Andrés García Martínez,

«Se trata de una exención mixta, por cuanto la misma se establece en atención tanto del sujeto, ya que ha de tratarse de una persona jurídica o de una entidad sin personalidad, como de determinadas circunstancias objetivas, en concreto, de cuál sea el importe neto de la cifra de negocios alcanzado por el sujeto en el ejercicio del conjunto de sus actividades económicas. Se trata de una exención total, por cuanto exime de la obligación material de pago del tributo, aunque no de la obligación formal de darse de alta en la matrícula del mismo. Asimismo, es una exención automática o imperativa, en el sentido de que opera en virtud de ley, sin necesidad de una solicitud específica a la Administración competente para su reconocimiento o concesión».³

3. García Martínez, A., «Las exenciones en el IAE por inicio e importe neto de la cifra de negocios, con especial referencia a su aplicación en los grupos societarios». Tributos Locales nº 164. 2023. Página 64.

Esto no es un impedimento para que los sujetos pasivos del impuesto, en determinados casos, deban cumplir obligaciones de carácter formal encaminadas a poner en conocimiento de la Administración tributaria su importe neto de cifra de negocio, como ya se explicará más adelante.

Por último, podemos añadir que del análisis del párrafo transcrito pareciera que, por su claridad y sencillez no debiera generar conflictos, si bien son varios los puntos que han venido dando lugar a complejas interpretaciones. Es precisamente el contenido de los siguientes párrafos de la norma lo que dificulta la comprensión y aplicación de la exención, concretamente, el concepto cifra neta de negocios y los efectos que la existencia de un grupo de sociedades puede suponer, tanto para la aplicación de la exención, como para el método de cálculo de la cifra neta de negocios.

5.1. Variables determinantes para su obtención

El propio artículo 82.1.c) del TRLRHL establece una serie de reglas para la determinación del importe neto de la cifra de negocios y para la aplicación de la exención.

La primera de estas reglas se refiere al concepto mismo de importe neto de la cifra de negocios y a su determinación. Para ello, se remite a lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 del Código de Comercio, norma mercantil que define, en su segundo párrafo, el importe neto de cifra de negocios y señala que

«la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión».

La redacción de este precepto es obra de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

A partir de ese momento, para la determinación de los componentes de esta cifra de negocios, se regulará por lo establecido en el Plan General Contable.

Anteriormente, el importe neto de la cifra de negocios se determinaba de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Algunos autores señalan que la derogación efectuada en favor de la norma contable supone la exigencia de atender al importe neto de la cifra de negocios prevista precisamente en tal normativa contable.

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), introduce en la tercera parte las Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA), la norma 11ª que concreta el Importe Neto de Cifra de Negocios mediante la siguiente definición

«El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión».

Rosa Fraile Fernández ha expuesto el siguiente detalle,

«Si tenemos en cuenta el modelo de Cuenta de Pérdidas y Ganancias previsto en el PGC, esta cifra ocupa las primeras magnitudes expresadas, dentro del grupo de operaciones continuadas:

A. Operaciones continuadas.

1. Importe neto de la cifra de negocios.

- a. Ventas. Cuentas 700, 701, 702, 703, 704, (706), (708) y (709).
- b. Prestaciones de servicios: 705.

Es preciso indicar que las cuentas entre paréntesis, por corresponder a minoraciones en el importe real de las ventas, han de ser incorporadas con signo negativo».⁴

El PGC diferencia expresamente entre *operaciones continuadas* e *interrumpidas*, entendiéndose por estas últimas todo componente que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien ha sido clasificado como mantenido para la venta y se trate de una línea de negocio o área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda ser considerada separada del resto. Como se deduce de la exposición del esquema de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias las que habrán de adicionarse, exclusivamente, son las operaciones continuadas.

Asimismo, resulta trascendente destacar que, mediante Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, se incorporan los criterios para calcular la cifra anual de negocios en tanto que se trata de una partida especialmente relevante

4. Fraile Fernández, R., «Las exenciones del IAE en función del volumen de negocios, especial atención al grupo de sociedades». *Tributos Locales* nº 138. 2019. Página 48.

en nuestro Derecho contable que, hasta la fecha, se regulaba mediante la Resolución de 16 de mayo de 1991, quedando derogada en la actualidad.

La citada Resolución de 10 de febrero de 2021, en el artículo 34, contempla:

- *Concepto de la cifra de negocios*: se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (sería el caso de vales, puntos de descuento o cupones), así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión.
- *Componentes positivos de la cifra de negocios*: se incluyen el importe de la contraprestación a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y servicios comprometidos derivados de contratos con clientes, así como otros ingresos no derivados de contratos con clientes que constituyan la actividad o actividades ordinarias de la empresa de la citada cifra.
- *Componentes negativos de la cifra de negocios*: del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado anterior, se deben deducir en todo caso las siguientes partidas: los importes de las devoluciones de ventas, los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios, los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios y los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.
- *Conceptos excluidos de la cifra de negocios*: unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, trabajos realizados para sí misma, subvenciones, ingresos por intereses reconocidos

Asimismo, destacar dos temas de interés y repercusión en cuanto al tratamiento de la citada cifra:

- Definición, por vez primera, sobre los *criterios para los ejercicios inferiores a doce meses* «se elevará al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa para determinar la facultad de elaborar balance y memoria en modelos abreviados».
- Esclarecer el tratamiento de la cifra de negocios en *las Sociedades «Holding»*: aquellas sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de

sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad holding), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como *componentes positivos de la cifra de negocios*, con el adecuado desglose, los *dividendos y los cupones e intereses devengados* procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

En resumen, el concepto de importe neto de la cifra de negocios se regula en la normativa mercantil y contable, no en la fiscal. Básicamente, en el apartado 2 del artículo 35 del Código de Comercio, en la Norma 11.^a de elaboración de las cuentas anuales del PGC y en el artículo 34 de la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC.

5.2. Intervalo temporal

La segunda regla contempla que el importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto.

En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto.

Concluye esta regla estableciendo que este importe neto de la cifra de negocio se elevará al año en los casos en los que el período impositivo considerado hubiese tenido una duración inferior al año natural. Observamos, por vez primera, la coincidencia en la regulación entre la normativa tributaria y la contable, como se ha contemplado en el apartado anterior al explicitar el contenido de la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC.

En consecuencia, la regla considerada establece cual va a ser, desde un punto de vista temporal, el importe neto de la cifra de negocio a tener en cuenta a efectos de determinar si concurre o no la exención y, por esa razón, también el importe neto de cifra de negocio a considerar para la aplicación del coeficiente de ponderación establecido en función de este elemento.

Debemos tener en cuenta que la cifra de negocios, relevante a efectos de la concurrencia y aplicación de la exención, es la correspondiente a dos años anteriores al del devengo del citado impuesto. Esta regulación que, desde el punto de vista de la eficacia administrativa en la aplicación del IAE, tiene su

fundamento, plantea varios problemas que ponen de manifiesto su rigidez y que, por ello mismo, pueden dar lugar a una tributación alejada de la teórica capacidad manifestada por el contribuyente.

Eso sucede, por ejemplo, en el caso de los grupos de sociedades donde una entidad se separa jurídicamente del grupo societario, conllevando tal separación la obtención de un importe neto de cifra de negocios sustancialmente inferior al millón de euros y, sin embargo, viniendo obligada a tributar de forma efectiva en el IAE por aplicación de esta regla que tomaba en cuenta el importe neto de cifra de negocios, obtenido dos años atrás, por el grupo de sociedades en el que el contribuyente en cuestión aún formaba parte del mismo⁵.

A modo de conclusión, para observar la cifra de negocios de cara al impuesto del año Y, hemos de tener en cuenta la cifra relativa al periodo impositivo declarado en el IS del año Y-1 y correspondiente al ejercicio Y-2. En consecuencia, para la mayoría de las empresas, la cifra neta de negocios a tener en cuenta para conocer si se hallan exentas o no del IAE, así como para calcular su cuota tributaria en caso de no hallarse exentas, se refiere a un importe correspondiente a su nivel de ventas y prestaciones de servicios alcanzado dos años antes del devengo del tributo.

Este posicionamiento es compartido por varios autores⁶, en el sentido reflejado de que atender a la cifra real de dos años antes supone complicaciones cuando nos hallamos ante un grupo de sociedades que en el momento en que se devengue el IAE ya haya dejado de serlo o, por el contrario, que actualmente sí forme parte de un grupo de sociedades, pero no exista cifra de negocios aplicable, pues en los ejercicios previos no constituyeron grupo.

Dado que el IAE se devenga el 1 de enero de cada ejercicio y que, para esta fecha, la última declaración del Impuesto sobre Sociedades es la de los dos ejercicios inmediatamente anteriores, pudiera ocurrir que en el momento de *determinar la posible exención o sujeción de un grupo al IAE* se reflejasen las siguientes circunstancias:

- El grupo, ya no existiera como tal.
- La composición del mismo hubiese cambiado considerablemente.

5.3. Componentes evaluables: grupos de sociedades y actividades

La regla tercera dispone que para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo se tendrá en cuenta dos situaciones:

5. Resolución del TEAR de Castilla y León de 25 de junio de 2021 que ha determinado que a la sociedad que ha dejado de formar parte del grupo mercantil se le seguirá teniendo en cuenta durante dos años el importe neto de cifra de negocios alcanzado por dicho grupo mercantil, denegándole por ello la exención. Resolución del TEAR de Madrid de 27 de septiembre de 2019 también mantiene este criterio.

6. En este sentido, cabe citar, entre otros, Alonso Gil, M., García Martínez, A., Fraile Fernández, R., Moral Calvo, J.M

- Entidad individual: conjunto de las actividades económicas ejercidas por la misma⁷.
- Entidad forma parte de un grupo de sociedades: el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

En este segundo supuesto, la citada regla refleja el supuesto en que la entidad forme parte de un grupo de sociedades, por concurrir alguna de las circunstancias consideradas en el apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio como determinantes de la existencia de control, con independencia de la obligación de consolidación contable, la cifra de negocios se corresponde con la del conjunto de entidades que conformen el grupo societario.

En su tercer párrafo aclara que, a efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.^a del Capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

En atención a lo expuesto, se puede recalcar que para la determinación del importe neto de la cifra de negocios de un sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por él, y si forma parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42.1 del Código de Comercio, en redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Por otro lado, resulta importante destacar que la actual transcripción de la regla contemplada es obra de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, que ha centrado la atención en un asunto clave: determinación de la existencia de un grupo de sociedades, a efectos del cálculo del importe neto de cifra de negocios para la exacción del IAE, con independencia de que las sociedades que formen parte de dicho grupo tengan o no la obligación contable de presentar cuentas consolidadas de todo el grupo.

Andrés García Martínez precisa en ese mismo sentido:

«Con esta determinación, el legislador sale al paso de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en la STS de 6 de marzo de 2018 y en la STS de 3 de julio de 2018,

7. La Resolución del TEAC de 27 de enero de 2009, ha destacado que para determinar el importe neto de cifra de negocios a efectos de aplicación de esta exención en el IAE «se tendrá en cuenta el conjunto de actividades ejercidas por el sujeto pasivo, estén o no exentas de dicho impuesto». Esto es, se computará el importe neto de la cifra de negocios tanto de las actividades ejercidas por el contribuyente que no estén exentas del pago del IAE como de aquellas que sí estén exentas. En el caso concreto resuelto por la Resolución del TEAC de 27 de enero de 2009, el contribuyente era una entidad mercantil que ejercía dos actividades económicas, una exenta del IAE y la otra no, por lo que el problema surge al considerar el contribuyente que no se debía computar el importe neto de cifra de negocios correspondiente a la actividad exenta, tesis que es rechazada por el TEAC.

que establecieron una interpretación más restrictiva de este requisito y, por tanto, más favorable al reconocimiento de la exención, ya que interpretaron que la remisión a la normativa contable que expresamente realiza el precepto del TRLRHL, en este punto, implicaba que solo se tuviese en cuenta el conjunto de los importes netos de cifra de negocios cuando el grupo de sociedades estuviese obligado a presentar las cuentas consolidadas».⁸

Resulta evidente que dicha interpretación del Tribunal Supremo era más favorable al contribuyente al facilitar la aplicación de la exención por importe neto de cifra de negocios. En definitiva, hay que centrar el propósito en que las empresas de una determinada dimensión sean contribuyentes activos del IAE:

- Existencia de grupo empresarial porque se producen las relaciones de control establecidas en la normativa mercantil.
- Las entidades integrantes del citado grupo empresarial posean, en conjunto, un importe neto de cifra de negocios superior al millón de euros anuales.
- Su actividad económica revista, desde un punto de vista material, cierta relevancia económica, con independencia, por tanto, de las obligaciones formales de consolidación de cuentas o no.

De conformidad con lo anteriormente expuesto y, a modo de resumen, el *importe neto de la cifra de negocios* a considerar, a efectos tanto de la *aplicación de la exención*, como del *coeficiente de ponderación*, está integrado por:

- Los ingresos correspondientes a la actividad económica realizada por el sujeto pasivo que se encuentra gravada por el impuesto.
- Los ingresos derivados del resto de las actividades económicas realizadas por el mismo, incluidas las exentas («el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él»).
- En su caso, por los correspondientes al conjunto de entidades integrantes del grupo («al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo»). (Consulta de la DGT número V1763-22, de 22 de julio de 2022).

8. García Martínez, A., «Las exenciones en el IAE por inicio e importe neto de la cifra de negocios, con especial referencia a su aplicación en los grupos societarios». *Tributos Locales* nº 164. 2023. Página 68.

La siguiente incógnita por despejar hace referencia al supuesto de que entre las empresas del grupo existan *sociedades que no ejerzan su actividad en el territorio nacional*. En el caso de que en el grupo de sociedades haya entidades no residentes en España que no desarrollan ninguna actividad económica en España, junto a otras entidades que sí son residentes en España y realizan

actividad económica en nuestro país, a la hora de determinar el importe neto de la cifra de negocios en el IAE, señala la Consulta de la DGT número V0982-22, de 4 de mayo de 2022, que

«es claro que en el cálculo del importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo no se tendrá en cuenta el importe correspondiente a estas entidades no residentes, ya que dicho importe neto de la cifra de negocios no tiene conexión alguna con la actividad gravada por el impuesto.»

La contribución realizada en este sentido por Inmaculada Alonso Carrillo, Montserrat Núñez Chicharro y Jesús F. Santos Peñalver,

«Si nos atenemos a la literalidad de lo dispuesto en el artículo 82 1c) del TRLRHL, se podría interpretar que para determinar la cifra de negocios del grupo no procede descontar la cifra neta de negocios de las sociedades extranjeras pertenecientes al grupo, pues no se refiere a ellas en ningún momento. A efectos de considerar si están o no sujetas estas empresas, hay que tener presente que el artículo 78 de la citada norma, determina que el hecho imponible del IAE está constituida por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Por otra parte, se define como sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

La cuestión es si, cuando se hace referencia el importe neto de la cifra de negocios del grupo, solo debe calcularse la parte española del grupo o, por el contrario, se debe considerar el total, con independencia de que las entidades extranjeras no tributen por el citado impuesto en España. Coincidimos con varios autores en entender que la cifra de negocios debe ser la obtenida por sociedades domiciliadas en territorio español que son los posibles sujetos del IAE ⁹».

9. Alonso Carrillo, I., Núñez Chicharro, M., Santos Peñalver, J.F., «Consideraciones de la delimitación de los grupos de sociedades en el Impuesto sobre Actividades Económicas». Partida Doble nº 241. 2012. Páginas 11-12.

En lo que concierne al *cumplimiento de las obligaciones formales*, el último párrafo del apartado 2 del artículo 90 del TRLRHL establece que los sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención del artículo 82.1.c), deberán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios. Asimismo, los sujetos pasivos deberán

comunicar las variaciones que se produzcan en dicho importe, cuando tal variación suponga la modificación de la aplicación o no de dicha exención.

La Orden HAC/85/2003 de 23 de enero, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocio y se aprueba el modelo de dicha comunicación (modelo 848), desarrolla lo dispuesto en los artículos 82.3 y 90.2 del TRLRHL relativos a la comunicación del importe neto de la cifra de negocios. Esta Orden HAC/85/2003 regula las situaciones en que los sujetos pasivos quedan exonerados u obligados a presentar la comunicación relativa al importe neto de la cifra de negocios a que se refiere el artículo 82.1.c) del TRLRHL. Concretamente su artículo primero establece:

- *Sujetos pasivos exonerados de la obligación de presentar las comunicaciones* relativas al importe neto de la cifra de negocios establecidas en la normativa reguladora del IAE: los sujetos pasivos a los que resulte de aplicación la exención prevista.
- *Sujetos pasivos obligados al pago* del IAE por no resultar de aplicación la exención mencionada en el número anterior, quedan, asimismo, exonerados de la obligación de presentar la comunicación relativa al importe neto de la cifra de negocios cuando hayan hecho *constar dicho importe neto en alguna de las siguientes declaraciones*:
 - En la última declaración del IS presentada antes del 1 de enero del año en que dicha cifra haya de surtir efectos en el IAE, si se trata de sujetos pasivos de aquel impuesto.
 - En la última declaración del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, si se trata de contribuyentes de este impuesto que operen en España mediante un único establecimiento permanente.
- *Las entidades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio*, la exoneración de la obligación de presentar la comunicación prevista en el punto anterior estará condicionada a que la entidad dominante del grupo haya hecho constar el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo en la declaración correspondiente.
- *Los establecimientos permanentes situados en territorio español de una persona o entidad no residente*, la exoneración de

la obligación de presentar la comunicación estará condicionada a que dicha persona o entidad haya hecho constar el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus establecimientos permanentes en las correspondientes declaraciones. de acuerdo con lo dispuesto en el punto2 de este apartado.

En atención a lo expuesto, la Orden HAC/85/2003 exonera de la obligación de presentar el modelo 848, entre otros casos, cuando se haya hecho constar dicho importe neto en la última declaración del IS presentada antes del 1 de enero del año en que dicha cifra haya de surtir efecto en el IAE.

En el caso de que al sujeto pasivo no le sean de aplicación ninguno de los supuestos de exoneración anteriores, deberá presentar la comunicación del importe neto de la cifra de negocios en el modelo 848 en el plazo comprendido entre los días 1 de enero y 14 de febrero del ejercicio en que deba surtir efectos dicha comunicación en el IAE.

BIBLIOGRAFÍA

- › Alonso Carrillo, I., Núñez Chicharro, M., Santos Peñalver, J.F., «Consideraciones de la delimitación de los grupos de sociedades en el Impuesto sobre Actividades Económicas». *Partida Doble*, nº 241, Sección Artículos / Fiscalidad, marzo 2012.
- › Alonso Gil, M., «Apología contracorriente de un Impuesto sobre Actividades Económicas reformado «Tributos Locales», nº. 160. 2023.
- › Calderón Carrero, J.M., «El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal». *Revista de Contabilidad y Tributaria*. CEF, nº 444. 2020.
- › Calvo Vergez, J., «Tributación Grupos de empresa en el IAE». *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº4. 2023.
- › Del Amo Galán, O., «Grupos de Sociedades en el IAE» *Carta Tributaria*, nº 23. 2017.
- › Durán Cabré, J.M., Salvadori, L., «Análisis económico de la Administración Tributaria». *Papeles de Economía Española*, nº 154. 2017.
- › Fraile Fernández, R., «Las exenciones del IAE en función del volumen de negocios, especial atención al grupo de sociedades». *Tributos Locales* nº 138. 2019.
- › García Martínez, A., «Las exenciones en el IAE por inicio e importe neto de la cifra de negocios, con especial referencia a su aplicación en los grupos societarios». *Tributos Locales* nº 164. 2023.
- › García Martínez, A., «La obtención automatizada por las Administraciones Tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet». *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 470. 2022.
- › García Martínez, A., Marcos Cardona, M., Selma Penalva, V., «La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes». *Documentos de trabajo IEF* nº 09. 2022.
- › Giménez-Reyna Rodríguez, E., Conferencia Inaugural. Jornadas de Estudio y Debate sobre financiación local y corresponsabilidad fiscal. Ayuntamiento de Madrid. Junio 2001.
- › López-Laborda, J., Trueba Cortés, M.C., Zárata Marco, A., *La Reforma del Impuesto Sobre Actividades Económicas: Una Valoración con Microdatos de la ciudad de Zaragoza*. Universidad de Zaragoza P. T. N. nº 28. 2004

- › Martín Rodríguez, J.G. *El grupo en el Derecho Tributario y Mercantil Contable. Cuestiones pendientes de resolver*. Tesis Universidad de Granada. 2015.
- › Martínez-Gijón Machuca, P., «Los conflictos de interés en el seno de los grupos de sociedades». «Las sociedades de capital: sus intereses y sus conflictos». *Tirant Lo Blanch*. 2022.
- › Moral Calvo, J.M., «Modificaciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas». *Comentarios a la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. CISS. Edición nº 1. 2021.
- › Poveda Blanco, F., «La imposición sobre actividades económicas en la Hacienda Local a los 25 años de la Constitución». *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*. Documento 4/05. 2005.
- › Poveda Blanco, F., *Manual de Fiscalidad Local*. Instituto de Estudios Fiscales. 2005.
- › Poveda Blanco, F., «¿Es posible resucitar el IAE?». *Papeles de Economía española*, nº 115. 2008.
- › Villaverde, Gómez, B., «Las novedades en la regulación del IAE». *Revista Técnica Tributaria*, nº 61. 2003.

REVISIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

MARIA DEL MAR SÁNCHEZ GONZÁLEZ

Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

Ante el impulso de la actividad urbanística en el municipio de Madrid, con la supresión de controles innecesarios y la prevalencia de las declaraciones responsables frente a las licencias, se hace necesario revisar y modernizar los procedimientos de gestión en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para agilizarlos, haciéndolos más eficaces y acordes con el incremento de la actividad urbanística.

Palabras clave: Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, ICIO, gestión, liquidaciones, bonificaciones.

ABSTRACT

Given the boost in urban planning activity in the municipality of Madrid, with the elimination of unnecessary controls and the prevalence of responsible declarations versus licenses, it is necessary to review and modernize the management procedures in the Tax on Constructions, Installations and Works to streamline them, making them more effective and in line with the increase in urban planning activity.

Keywords: Tax on constructions, installations and works, ICIO, management, settlements, bonuses.

1	INTRODUCCIÓN		123
2	LA GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIÓN, INSTALACIONES Y OBRAS		124
3	LA LIQUIDACIÓN DEL ICIO	→ 3.1 Liquidación provisional o inicial → 3.2 Declaración de coste final y liquidación definitiva	127
4	PROBLEMAS QUE OCASIONA LA MECÁNICA DEL IMPUESTO Y POSIBLES SOLUCIONES		136
5	BONIFICACIONES EN EL ICIO	→ 5.1 Bonificaciones a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal → 5.2 Otras bonificaciones	137
6	CONCLUSIONES		148
	BIBLIOGRAFÍA		149

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

123

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

① INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se estableció con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales para dar cobertura legal a una práctica muy extendida en los ayuntamientos que consistía en cuantificar la tasa por concesión de licencias de obras mediante la aplicación de un porcentaje sobre el coste presupuestado de las mismas.

Desde su aprobación han surgido muchos problemas, entre ellos los derivados de la gestión, con la obligación de realizar un ingreso a cuenta antes del devengo del impuesto que se sitúa al inicio de la construcción, instalación u obra y se completa a su finalización, momento en el que el Ayuntamiento está obligado a realizar una comprobación para determinar el coste real y efectivo.

Estos problemas están lejos de haberse solucionado, máxime si tenemos en cuenta el incremento de actuaciones urbanísticas, fruto de la introducción de la declaración responsable para facilitar el control de las actividades, con la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, de transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior.

En Madrid, la Ley 1/2020, de 8 de octubre, por la que se modifica la Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo de la Comunidad de Madrid, para el impulso y reactivación de la actividad urbanística, consolida el control posterior a través de la declaración responsable frente a la licencia.

Como consecuencia de ello se produce el incremento de las declaraciones responsables, reduciéndose los plazos para la realización de actuaciones urbanísticas y, en la medida en que se agilizan, incrementándose las construcciones, instalaciones y obras que constituyen el hecho imponible del ICIO.

Ante esta situación se hace preciso revisar los procedimientos de gestión del Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y Obras (en adelante ICIO), agilizándolos para conseguir mayor eficacia, y establecer medidas que faciliten el cumplimiento de sus obligaciones a los sujetos pasivos del impuesto.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

124

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

② LA GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

El artículo 103 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 (TRLRHL), dedica el punto uno a la gestión de las liquidaciones y el punto dos a la gestión de las bonificaciones.

Respecto a la liquidación, dispone lo siguiente:

«Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:

a. En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

b. Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda. »

Añadiendo el punto 4 que los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.

El TRLRHL divide la gestión del impuesto en dos fases, estableciendo una liquidación inicial del impuesto, a cuenta de la definitiva, al concederse la licencia o presentarse la declaración responsable o cuando se inicie la construcción, instalación u obra, si no se ha concedido la licencia ni presentado declaración responsable, y, en segundo lugar, la declaración del coste de la construcción, instalación u obra, una vez finalizada, con la práctica de una liquidación definitiva.

Una práctica extendida en los Ayuntamientos es, pese a la obligación impuesta por la ley, no realizar la comprobación del coste real de la construcción,

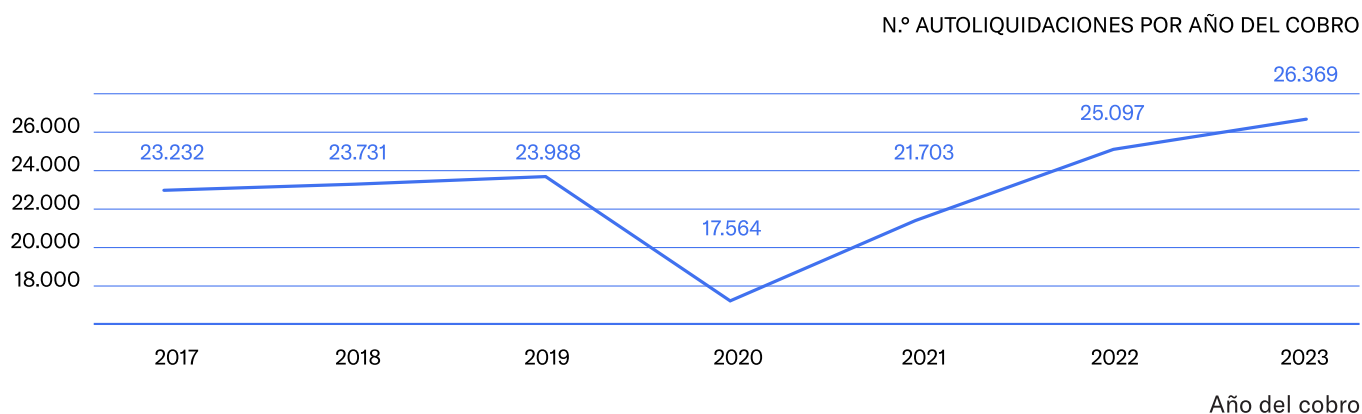
Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

125

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

instalación u obra y dar por definitiva la liquidación del ingreso a cuenta, debido, en parte, al volumen de actuaciones urbanísticas que constituyen el hecho imponible del ICIO. Esto redundará negativamente en la recaudación, sobre todo si la autoliquidación inicial se realiza en base a unos presupuestos presentados por los interesados que pueden estar muy por debajo del coste real de la construcción, instalación u obra.

Con la agilización de los controles urbanísticos, Madrid está viendo como el número de autoliquidaciones se incrementa en los últimos años, como refleja el siguiente gráfico facilitado por el Laboratorio Tributario de la Agencia Tributaria Madrid:



Por consiguiente, estudiaremos las dos fases liquidatorias establecidas en el ICIO y la posibilidad de realizar una gestión más ágil y eficiente que permita completar ambas a pesar del aumento de las actuaciones urbanísticas y evitar el fraude fiscal, mejorando de esta forma la recaudación.

Respecto a la gestión de las bonificaciones, el punto 2 del artículo 103 dispone que los Ayuntamientos podrán establecer las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto:

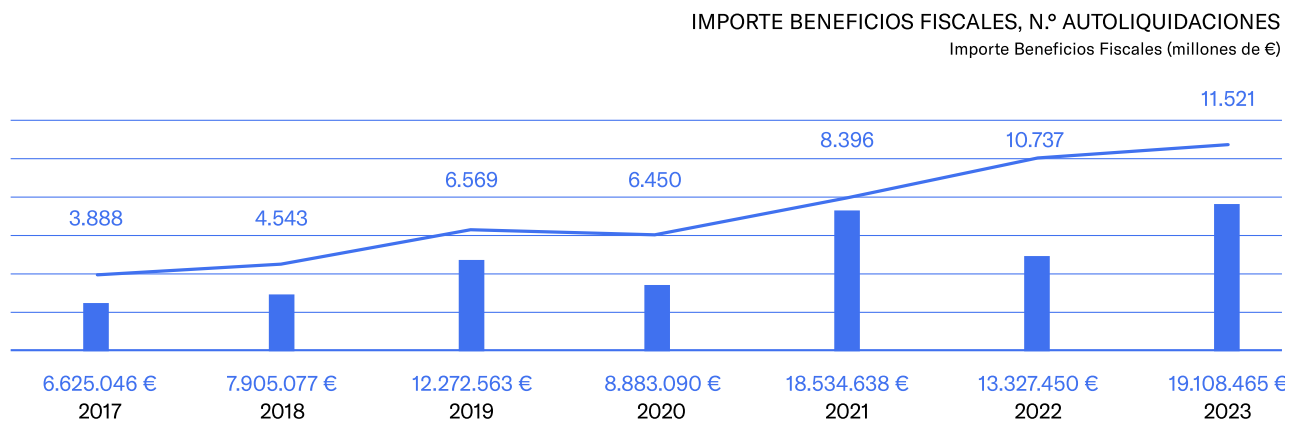
- Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal.
- Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo.
- Una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

- Una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.
- Una bonificación de hasta el 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

De una explotación facilitada por el Laboratorio Tributario, se observa que más de un 40% de las autoliquidaciones del ICIO presentadas en Madrid solicitan alguna de las bonificaciones establecidas en la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto:



Por tanto, es necesario revisar también la regulación de los aspectos, sustantivos y formales de estas bonificaciones en la ordenanza fiscal reguladora del impuesto del Ayuntamiento de Madrid para conseguir una mayor eficiencia, simplificando y agilizando los procesos asociados a la gestión de las bonificaciones.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

127

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

③ LA LIQUIDACIÓN DEL ICIO

Como ya hemos visto, el TRLRHL establece dos fases en la gestión del ICIO, una liquidación inicial, a cuenta de la definitiva, en el momento en que se concede la licencia o se presenta la declaración responsable y otra liquidación definitiva, una vez comprobado el coste real por el Ayuntamiento.

Tal y como señala el Tribunal Supremo, estamos ante dos obligaciones distintas y conectadas entre sí. La liquidación provisional viene a representar un pago a cuenta que posee sustantividad propia, de suerte que puede ser susceptible de impugnación administrativa y judicial independiente y su finalidad es exclusivamente recaudatoria, anticipar el cobro del tributo. (STS 1613/2022, de 11 de abril de 2022)

Pero no debemos olvidar que, aunque los parámetros para determinar cada liquidación en el ICIO difieren, la base imponible es única y se determina a partir del coste real de la ejecución material de la construcción, instalación u obra. La liquidación inicial representa una estimación provisional de este coste de ejecución, que se concretará con la liquidación definitiva tras la obligatoria comprobación por parte del Ayuntamiento.

3.1. Liquidación provisional o inicial

La liquidación provisional del ICIO se exige cuando se concede la licencia o se presenta la declaración responsable, es decir, antes del inicio de la obra y, en consecuencia, antes del devengo del impuesto y del inicio de la realización del hecho imponible.

La Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras del Ayuntamiento de Madrid, regula la gestión del impuesto en los artículos 27 y 28 estableciendo que, el impuesto se exigirá en régimen de autoliquidación, salvo en los casos de obras en la vía pública.

A estos efectos, establece la obligación al sujeto pasivo de practicar autoliquidación y a abonarla en el plazo de un mes desde la fecha de la notificación de la concesión de la licencia urbanística o de la presentación de la declaración responsable.

En el supuesto de que se haya iniciado la obra antes de la concesión de la licencia o sin solicitud de la misma ni de declaración responsable, se establece la obligación de presentar autoliquidación provisional del ICIO en el plazo de un mes desde el inicio de la construcción, instalación u obra.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

128

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

3.1.1. Base imponible de la liquidación inicial

La redacción actual del art. 103.1 TRLRHL permite dos formas de determinación de la base del cálculo del ingreso a cuenta:

«a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo. b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto».

El Ayuntamiento de Madrid dispone, en el artículo 28 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que la

«base imponible de la liquidación provisional se determinará teniendo en cuenta el presupuesto presentado, siempre que el mismo hubiese sido visado por el colegio oficial correspondiente, estando obligado el sujeto pasivo a acompañar a la autoliquidación, fotocopia del presupuesto de la construcción, instalación u obra a realizar».

«Cuando el visado no constituya un requisito preceptivo, dicha base se determinará en función de los módulos que, para cada tipo de obras o instalaciones, se establecen en el anexo de la presente ordenanza o, cuando esto no resulte factible, en función del presupuesto presentado por el interesado».

Por lo tanto, en Madrid, la base para la liquidación provisional se establece según el presupuesto presentado por los interesados. Sólo cuando el visado no sea obligatorio se determinará en base a los módulos aprobados en las Ordenanzas. Sin embargo, en la práctica, la mayoría de las autoliquidaciones del impuesto se calculan utilizando el presupuesto proporcionado, independientemente de si está visado o no.

Aceptar estos presupuestos conlleva el riesgo de fraude, ya que muchos de ellos presentan importes considerablemente inferiores al coste real de la construcción u obra proyectada. Esta situación, combinada con la dificultad de que la Inspección verifique el coste real de todas las autoliquidaciones, redundará en una disminución de la recaudación.

Para prevenir esta práctica, se podría optar por la aplicación de módulos aprobados en la ordenanza, permitiendo la aceptación de presupuestos solo cuando el importe de éstos fuera superior. Posibilidad que ha sido admitida por el Tribunal Supremo en su Sentencia 261/2021 de 25 de febrero de 2021 (Rec. 7644/2019), de interés casacional, señalando que el Ayuntamiento puede practicar la liquidación provisional del ICIO utilizando indistintamente

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

129

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

cualquiera de los parámetros previstos en el precepto, pudiendo determinar la base imponible en función de los índices o módulos establecidos en la ordenanza fiscal aunque el obligado tributario haya presentado un presupuesto visado por el colegio oficial correspondiente:

«... En definitiva, la Administración, a la vista de la redacción vigente del artículo 103.1, tiene la posibilidad alternativa de aplicar ambas opciones, permitiendo que la liquidación provisional se practique, bien en función del presupuesto presentado por el interesado, bien mediante los módulos establecidos en la Ordenanza fiscal del municipio, cuando la misma ordenanza lo establezca. Todo ello sin perjuicio de la liquidación definitiva que se practique cuando finalicen las construcciones, instalaciones u obras y que 'haya de hacerse tomando en consideración el coste real y efectivo de las mismas...»

En consecuencia, sería recomendable establecer en la ordenanza que la autoliquidación inicial del ICIO se determine en base a los módulos aprobados salvo que el presupuesto aportado por el interesado sea de un importe superior a la aplicación de los módulos. Esto permitirá una gestión tributaria más acorde a la realidad económica de cada caso.

Para implementar esta medida, es necesario revisar y ajustar los módulos actualmente aprobados por el Ayuntamiento de Madrid en su Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Para elaborar estos módulos se puede partir de los Costes de Referencia de la Edificación aprobados por la Comunidad de Madrid, que se actualizan anualmente, y sobre los mismos aplicar los coeficientes que se estimen oportunos, con el fin de ofrecer una estimación más precisa y justa del coste de la construcción, instalación u obra que se pretende acometer.

3.2. Declaración de coste final y liquidación definitiva

«Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda». (Artículo 103.2 TRLRHL)

Como ya hemos dicho, la liquidación provisional o a cuenta pretende determinar el coste estimado según el presupuesto aportado, en tanto que la liquidación definitiva tomará como base de su cálculo el coste real y efectivo, comprobado por la Administración. Es decir, mientras que la liquidación

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

130

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

provisional se basa en estimaciones presupuestarias al inicio del proyecto, la liquidación definitiva tiene en cuenta los costes reales una vez que la construcción, instalación u obra ha concluido y estos han sido comprobados por la Administración.

Lo primero que hay tener en cuenta es la obligación impuesta al Ayuntamiento de comprobar el coste real de la obra, ya que, como el Tribunal Supremo resalta, la realización de una comprobación administrativa es la única vía para determinar el coste real y efectivo de la obra que constituye la base imponible de la liquidación definitiva del impuesto. Así lo señala la sentencia de 13 de diciembre de 2018:

«la comprobación administrativa a que se refiere el artículo 103.1 del TRLHL es un trámite inexcusable, en cuanto resulta el único medio posible para determinar que la obra proyectada, en su desarrollo o ejecución, se ha ajustado o no al presupuesto presentado, y en qué medida, cualitativa o cuantitativamente, se ha desviado de sus previsiones, lo que es una operación necesaria para determinar la liquidación definitiva»

El procedimiento inspector es el más idóneo para realizar esta comprobación, pero no es el único, como pone de manifiesto el Tribunal Supremo en su Sentencia 1923/2020, de 18 de junio de 2020 (Rec. 3180/2017)

«al señalar que la Administración, en la comprobación que tiene que realizar con carácter previo a la liquidación definitiva, puede acudir a cualquiera de los medios de comprobación que recoge el artículo 57, pero no está obligada a acudir a ellos en supuestos en los que la comprobación administrativa ha consistido en la aportación por la recurrente de una documentación que le fue requerida, fijando la base imponible del impuesto conforme a la documentación aportada por el contribuyente».

De acuerdo con este criterio establecido por el Tribunal Supremo, el ayuntamiento tiene la facultad de solicitar directamente al sujeto pasivo la presentación de la documentación necesaria para efectuar la liquidación definitiva sin necesidad de acudir a una comprobación limitada en los términos de la LGT. El art. 103.1 TRLRHL no especifica en qué consistirá la comprobación administrativa, sino que simplemente establece que su propósito es conocer con certeza el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra y dicho coste puede determinarse mediante ciertos documentos, como las

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

131

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

certificaciones de obra utilizadas para la emisión de las facturas, las actas de recepción y entrega de la obra o facturas.

En consecuencia, se recomienda realizar ajustes en la ordenanza en orden a concretar la documentación que han de presentar los obligados junto a la declaración del coste de ejecución material de las obras, como certificaciones o facturas finales. Esto facilitaría la comprobación en el procedimiento de gestión y el cumplimiento de sus obligaciones a los sujetos pasivos del impuesto, sin perjuicio de remitir a la Inspección la comprobación del coste real y efectivos de obras de mayor envergadura.

3.2.1. Límites a la liquidación definitiva

El Tribunal Supremo ha establecido ciertos límites a la hora de realizar la liquidación definitiva del ICIO, la Sentencia 1767/2018 del Tribunal Supremo, de fecha 13 de diciembre de 2018 (Rec. 3185/2017), señala que los ayuntamientos no tienen la facultad de introducir en la liquidación definitiva partidas o conceptos que, a pesar de estar presentes en el presupuesto proporcionado por el interesado, no fueron incluidos en la liquidación provisional, cuando tenían la oportunidad de hacerlo:

«La liquidación provisional no puede ser revisada, corregida o enmendada, en perjuicio del sujeto pasivo, fuera de los casos taxativamente previstos en el régimen legal de gestión del impuesto, que define con precisión el ámbito y conceptos de la liquidación provisional y la definitiva. Dicho con otras palabras, no puede alterar los conceptos incluidos —bien o mal— en la liquidación provisional, añadiendo otros nuevos en la liquidación definitiva, debido aquí en exclusiva a un mero cambio de criterio jurídico.»

Esta limitación busca garantizar la seguridad jurídica y evitar posibles arbitrariedades en el ejercicio de las funciones de liquidación por parte de los ayuntamientos. La sentencia sostiene que los elementos que fueron omitidos en la liquidación provisional no deberían incorporarse posteriormente en la liquidación definitiva, salvo que, no estando reflejadas en el proyecto presentado, hubieran sido una realidad en la ejecución de la obra, lo que sólo es posible determinar a través de la comprobación. En la fase de liquidación definitiva se comprueba si el coste previsto en cada una de las partidas del presupuesto visado se corresponde finalmente con el coste en que realmente se ha incurrido en cada partida, o sea, si una vez finalizada la obra, el coste real y efectivo de cada partida ejecutada ha sido mayor o menor del presupuestado.

Revision de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

132

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

La Sentencia 273/2021, de 25 de febrero matiza esta afirmación señalando que ...

«la vinculación entre la liquidación provisional y la liquidación definitiva no debe llevarse al extremo de que, si se ha optado por el coste estimado en la liquidación provisional (aplicación de módulos o índices), la comprobación administrativa de la que derivará la liquidación definitiva debe ceñirse a si ese coste estimado es correcto o no lo es, en otras palabras, a si los índices o módulos se han aplicado en los términos previstos en la Ordenanza.... Admitir esa limitación de la comprobación administrativa supondría un alejamiento injustificado, en su caso, de la verdadera y única base imponible, la que está representada por el coste real y efectivo, que no el coste presupuestado ni tampoco el coste estimado.»

Respecto al plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar el coste real y efectivo y emitir la liquidación definitiva del ICIO, el Tribunal Supremo, Sentencia 836/2020 de 22 de junio de 2020 (Rec. 4325/2017) determina que

«el día a quo del cómputo del plazo prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar la base imponible autoliquidada en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, teniendo en cuenta su coste real y efectivo para practicar liquidación definitiva, al amparo del artículo 103.1, in fine, del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, (TRLRHL) se debe situar en la fecha del visado del certificado de finalización de las obras o en la fecha en que la finalización de las obras sea o no conocida formalmente por la Administración».

De la misma manera que el devengo del ICIO se produce con ocasión del mero inicio de la construcción, instalación u obra sin esperar a que dicho inicio sea comunicado al Ayuntamiento, el cómputo del plazo para girar la liquidación definitiva no se demora hasta que se comunique la finalización de la obra, construcción e instalación al Ayuntamiento. La mera finalización de la construcción, instalación u obra, automáticamente, determina que en el día en que ello se produzca se inicie el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar la base imponible autoliquidada en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, independientemente de que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

133

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

3.2.2. El sujeto pasivo

Otra cuestión a tener en cuenta a la hora de liquidar el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es determinar a quien se debe realizar la liquidación, ya que el artículo 101 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) establece que, en casos en los que la construcción, instalación u obra no sea llevada a cabo por el sujeto pasivo contribuyente, se considerará sustituto a quien solicite la correspondiente licencia, presente la declaración responsable o comunicación previa, o lleve a cabo la construcción, instalación u obra. En este escenario, surge la interrogante de si la Administración debe exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias al primer sustituto, al segundo o a ambos.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado al respecto en numerosas ocasiones señalando que las notas que definen o caracterizan la figura del sustituto del contribuyente son tres. En primer lugar, la de que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales del tributo. En segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando en consecuencia como único sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. Y, en tercer lugar, la sustitución viene impuesta por la ley, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista.

En su Sentencia de 10 de noviembre de 2005 (Rec. 9131/1998), señala que

«la presencia del sustituto del contribuyente no es imprescindible; por el contrario, no existe cuando la solicitud de la licencia se realiza por el dueño de la obra o contribuyente. Supuesto en el que es éste el destinatario de la notificación de la liquidación provisional que se practica, sin perjuicio, claro está, de la liquidación definitiva, cuya notificación habría de efectuarse, en su caso, al sustituto del contribuyente de existir en ese momento».

Por tanto, cuando la ejecución de las obras la realiza una empresa constructora que se conoce con posterioridad al inicio de las actuaciones urbanísticas, el dueño de las obras y solicitante de la licencia adquiere la condición de contribuyente del ICIO y la liquidación provisional del ICIO se girará contra él a título de contribuyente y, una vez finalizadas las obras por el contratista, éste adquiere la condición de sustituto del contribuyente, por lo que, tras la de comprobación oportuna, la Administración ha de dirigir la liquidación definitiva al contratista ejecutor de las obras.

Revision de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

134

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

Así lo deja claro el Tribunal Supremo, Sentencia 1547/2020 de 19 de noviembre de 2020, Rec. 4291/2019:

De conformidad con los artículos 100.1 y 101.2 del TRLRHL, en el ICIO se puede otorgar la condición de sustituto del contribuyente a quien ejecuta las obras, con independencia de que el dueño de las mismas haya solicitado previamente la licencia de obras o presentado las autoliquidaciones, o se hubiera iniciado con él un procedimiento de aplicación de los tributos.

3.2.3. Regulación de la declaración del coste final en el Ayuntamiento de Madrid

El Ayuntamiento regula en los artículos 29 y 30 de su Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, la declaración del coste final de las obras imponiendo al sujeto pasivo del ICIO la obligación de presentar, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de finalización de las construcciones, instalaciones u obras, «declaración del coste real y efectivo de la obra, acompañando los documentos que estimen pertinentes, a efectos de acreditar ese coste, es decir, no se concretan los documentos que con carácter obligatorio ha de presentar el interesado para acreditar dicho coste».

En los puntos 2 y 3 del artículo 29, establece la obligación de presentar, en su caso y simultáneamente con dicha declaración, autoliquidación complementaria por la diferencia, positiva o negativa, que se ponga de manifiesto; o autoliquidación definitiva, si no se aportó la provisional: «la obligación de presentar la declaración del coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones u obras finalizadas y de practicar y abonar la autoliquidación que corresponda, existirá aun cuando no se hubiera efectuado el pago a cuenta a que se refiere el artículo anterior.»

Respecto a la posibilidad de exigir autoliquidación definitiva del ICIO, el Tribunal Supremo se pronuncia, en su sentencia de 4 de marzo de 2003 (Rec. 2707/1998), señalando que

«la mención del artículo 104.3 de la Ley 39/1988, es decir, la posibilidad de practicar autoliquidación del Impuesto por el sujeto pasivo, se refiere, necesariamente, al momento en que debe cuantificarse la deuda tributaria por haberse realizado el hecho imponible, o sea, al inicio del procedimiento liquidatorio (y, en su caso, al concederse la

Revision de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

135

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

preceptiva Licencia de Obras), y no al momento de comprobar si la actuación del obligado se ajusta a la legalidad vigente, facultad que compete única y exclusivamente a la administración.»

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sentencia de 30 de diciembre de 2009 (Rec. 65/2009) considera que no existen tales restricciones al deber de autoliquidar al considerar que el «art. 103 del texto refundido LHL, tras regular ambas liquidaciones provisional y definitiva, establece en el número 4:

«Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación». Así lo establecía también el art. 104.3 de la ley derogada. Nada obsta, por tanto, a que el Ayuntamiento de Madrid exija la autoliquidación en el momento del devengo y en el momento de la finalización de las obras, sin perjuicio de la función de comprobación que, obviamente, es netamente administrativa».

Esta comprobación administrativa también está recogida en el artículo 30 de la Ordenanza que dispone lo siguiente:

«De acuerdo con la documentación aportada y, en su caso, con cualquier otra relativa a las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas, así como del coste real y efectivo de las mismas, la Administración municipal, comprobará la base imponible aplicada por el sujeto pasivo y procederá a practicar la correspondiente liquidación definitiva».

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

136

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

④ PROBLEMAS QUE OCASIONA LA MECÁNICA DEL IMPUESTO Y POSIBLES SOLUCIONES

Como se ha expuesto en páginas anteriores, es necesario realizar pequeños ajustes en la actual regulación de la gestión del impuesto en Madrid. Respecto a la liquidación inicial, para evitar el fraude que puede producirse con la utilización de los presupuestos que aportan los sujetos pasivos, a veces muy por debajo del coste de la obra, sería conveniente establecer que la autoliquidación inicial del ICIO se determine en base a los módulos aprobados en ordenanza, salvo que el presupuesto aportado por el interesado sea de un importe superior, es decir, se tomaría el mayor de los dos para cuantificar la cuota.

Respecto a la liquidación definitiva, se reitera la necesidad de cumplir con la obligación impuesta por el artículo 103 del TRLRHL, es decir, una vez terminada la construcción, instalación u obra, comprobar el coste final y efectivo. Para facilitar esta comprobación en vía de gestión es recomendable establecer en la ordenanza la documentación concreta que ha de aportar el obligado para acreditar el coste declarado (facturas y certificado final de obras con valoración final de las mismas), sin perjuicio de que las obras mayores se remitan a la Inspección Tributaria para su comprobación y liquidación definitiva.

Por otra parte, una eficaz gestión tributaria pasa por facilitar el cumplimiento de sus obligaciones al sujeto pasivo. El Ayuntamiento de Madrid tiene en su página Web, el «portal del contribuyente», que proporciona información del Impuesto y ayuda en la presentación de autoliquidaciones, respondiendo a preguntas frecuentes. Sin embargo, se centra en la liquidación inicial, por lo que se está trabajando en crear un impreso digital para presentar en línea la declaración del coste final de las construcciones, instalaciones y obras junto con la documentación requerida (certificación final de obra y facturas) y, en su caso, la autoliquidación complementaria por la diferencia, positiva o negativa, que se ponga de manifiesto.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

137

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

⑤ BONIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

Como se expuso al inicio, más del 40% de las autoliquidaciones iniciales del ICIO presentadas lo son con aplicación de alguna de las bonificaciones establecidas por el Ayuntamiento de Madrid en su Ordenanza Fiscal.

Estas bonificaciones vienen establecidas en el artículo 103.2 del TRLRHL que dispone lo siguiente:

Las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto:

- a. Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.
- b. Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación a que se refiere el párrafo a) anterior.

- c. Una bonificación de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

138

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos a) y b) anteriores.

- d. Una bonificación de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.

La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores.

- e. Una bonificación de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores.

- f. Una bonificación de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras necesarias para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente.

La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refiere este apartado se establecerá en la ordenanza fiscal. Entre otras materias, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente.»

De la redacción de este artículo se pueden diferenciar dos tipos de bonificaciones sujetas a procedimientos diferentes en su tramitación y con la intervención de órganos diferentes. Por lo que analizaremos por separado cada procedimiento.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

139

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

5.1. Bonificaciones a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal

La letra a) posibilita a los Ayuntamientos a establecer una bonificación rogada de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo. Dicha declaración corresponde al Pleno de la Corporación por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

Como señaló Teresa Calvo Sales, este artículo permite dos interpretaciones. La primera consiste en que, efectivamente, la concesión de las bonificaciones del apartado a) corresponda al Pleno y el resto, al órgano de gestión tributaria. La segunda, motivada por la redacción del precepto «Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación (...)», supondría que lo que es competencia del Pleno es la declaración de especial interés o utilidad municipal de las construcciones, instalaciones u obras susceptibles de ser bonificadas, pero que el acto de concesión de la bonificación puede adoptarse por otro órgano.

La interpretación correcta es la señalada por la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid, en su informe de 7 de noviembre de 2017, estableciendo que la competencia para la declaración de especial interés o utilidad municipal corresponde al Pleno y la competencia para conceder o denegar la bonificación, al órgano de gestión tributaria. La declaración de especial interés o utilidad municipal no tiene contenido tributario, aunque se inserte en un procedimiento tributario, no pretende el reconocimiento de la bonificación, que compete al órgano de gestión tributaria.

Así lo señaló igualmente el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia 1639/2011, de 3 noviembre de 2011 (Rec. 428/2011):

«corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Es decir, para la aplicación de la bonificación se requiere previamente que el pleno de la corporación declare el especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo. Esta declaración, aunque se inserta en un procedimiento Tributario, no es tributario.»

La Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Madrid Reguladora de ICIO regula de manera muy pormenorizada los supuestos en los que es de aplicación

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

140

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

la bonificación por construcciones, instalaciones u obras declaradas de especial interés o utilidad municipal, así como el porcentaje aplicable en cada caso, en el capítulo V, artículos 8 a 12:

«Artículo 8. Implantación de equipamientos dotacionales.

1. Las construcciones, instalaciones y obras de nueva edificación para la implantación de los equipamientos dotacionales educativo, cultural o salud, incluidos en el artículo 7.10.3 de las Normas Urbanísticas del Plan General de Ordenación Urbana de Madrid, que se establezcan en parcelas que dicho Plan destina de forma cualificada a este uso y que, a tales efectos, se representan en la documentación gráfica del mismo como de Equipamiento Básico, Equipamiento Singular y Equipamiento Privado, podrán ser declaradas de especial interés o utilidad municipal, en los supuestos siguientes, aplicándose el porcentaje de bonificación que se indica para cada caso:

PORCENTAJE DE BONIFICACIÓN	
a) Las consideradas por dichas Normas Urbanísticas como equipamiento básico o singular que, además, se vayan a gestionar, directamente, por una entidad de carácter público	70%
b) Las consideradas por dichas Normas Urbanísticas equipamiento básico o singular que se vayan a gestionar por una entidad de carácter privado	35%
c) Las consideradas por dichas Normas Urbanísticas equipamiento privado	35%

Artículo 9. Obras de rehabilitación de edificios de uso residencial.

1. Podrán ser declaradas de especial interés o utilidad municipal las obras de rehabilitación o regeneración de edificios de uso residencial, en áreas o zonas declaradas por las distintas Administraciones públicas como de rehabilitación preferente, programada, integrada o concertada, que obtengan de la administración competente la calificación de actuación protegida.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

141

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

En tales supuestos, se aplicará un porcentaje de bonificación del 70%.

2. A los efectos anteriores, se considerarán obras de rehabilitación todas aquellas actuaciones de mejora de las condiciones de los edificios.

Asimismo, tendrán la consideración de obras de regeneración, aquellas tendentes a la erradicación de la infravienda o el chabolismo.

En ambos casos, será necesario que se haya obtenido la calificación de actuación protegida al amparo de lo dispuesto en la normativa estatal, autonómica o municipal correspondiente.

3. En todo caso, tendrán la consideración de Áreas o Zonas de Rehabilitación Preferente:

- a. Las Áreas Preferentes de Impulso a la Regeneración Urbana (APIRU) declaradas por el Ayuntamiento de Madrid.
- b. Las Zonas de Especial Transformación Urbana (ZETU).
- c. Las Áreas de Regeneración y Renovación Urbana (ARRU).
- d. Las Áreas de Regeneración y Renovación Urbana y Rural (ARRUR).
- e. Los Entornos Residenciales de Rehabilitación Programada (ERRP).
- f. Cualquier otra que pudiera ser delimitada por las distintas Administraciones públicas, con el fin de la rehabilitación y/o regeneración del ámbito.

En todos estos casos, será exigible, para tener derecho a la bonificación, que se hubiera solicitado, para la construcción, instalación u obra correspondiente, la subvención municipal que proceda, de acuerdo con el programa de ayudas públicas aprobado para este tipo de áreas. A tal efecto, el beneficio fiscal se concederá, en su caso,

Revision de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

142

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

con carácter provisional, convirtiéndose en definitivo, de manera automática, una vez sea otorgada la subvención.

4. En el caso anterior, si hubiera de reintegrarse el importe de las subvenciones concedidas por incumplimiento de las condiciones establecidas en el programa de ayudas correspondiente, procederá reclamar, mediante la práctica de la oportuna liquidación, el importe de la bonificación inicialmente concedida.

Artículo 10. Obras en edificios y elementos protegidos por el Plan General de Ordenación Urbana de Madrid.

Podrán ser declaradas de especial interés o utilidad municipal las obras en edificios y elementos protegidos por el Plan General de Ordenación Urbana de Madrid en los supuestos siguientes, aplicándose el porcentaje de bonificación que se indica para cada caso:

	PORCENTAJE DE BONIFICACIÓN
a) Las obras en los edificios y elementos catalogados con nivel de protección 1 (grados singular o integral)	75%
b) Las obras en los edificios y elementos catalogados con nivel de protección 2 (grados estructural o volumétrico)	35%
c) Las obras en los edificios y elementos catalogados con nivel de protección 3 (grados parcial o ambiental)	10%

Artículo 11. Obras de nueva planta de viviendas de protección oficial y de integración social.

1. Podrán ser declaradas de especial interés o utilidad municipal las obras de nueva planta o de rehabilitación general destinadas a Viviendas de Protección Oficial de Régimen Especial, Viviendas de Integración Social de la Comunidad de Madrid y aquellas otras promovidas por el Ayuntamiento de Madrid de análogas características a las anteriores, así como las Viviendas con Protección Pública de Precio Básico para arrendamiento (VPPA), calificadas con arreglo a la normativa de la Comunidad de Madrid y dirigidas a familias con ingresos de hasta 3,5 veces el IPREM.

En estos casos, se aplicará una bonificación del 90%.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

143

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

2. En los casos de promociones mixtas que incluyan locales, viviendas libres y viviendas protegidas, la bonificación sólo alcanzará a estas últimas.

A tal efecto, el porcentaje de bonificación se aplicará sobre la parte de cuota correspondiente al coste real y efectivo imputable a la construcción de las viviendas protegidas. Igual prevención se aplicará en el supuesto de que la promoción comprenda viviendas sujetas a regímenes de protección pública distintos de los referidos en este artículo.

En ambos casos, se deberá aportar por el interesado un desglose del presupuesto en el que se determine el coste que supone la construcción de unas y otras viviendas. En caso de que no fuese posible su desglose, a efectos de la bonificación se prorrateará el presupuesto en proporción a las respectivas superficies.

Asimismo, será necesario presentar, en todo caso, copia de la calificación provisional de las viviendas expedida por el organismo competente de la Comunidad de Madrid.

Artículo 12. Construcciones, instalaciones y obras realizadas para la implantación, desarrollo, modificación o cambio de actividades.

1. Podrán ser declaradas de especial interés o utilidad municipal las construcciones, instalaciones y obras realizadas para la implantación, desarrollo, modificación o cambio de aquellas actividades en las que la tramitación para la obtención de la licencia o declaración responsable se realice conforme a alguno de los procedimientos de la ordenanza por la que se establece el régimen urbanístico de las actividades, con exclusión de las que sean ejercidas por el sector público.

En estos casos, y solo respecto de los primeros 45.000 euros del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, se aplicará una bonificación del 95%.

2. A los efectos anteriores se entenderá que forman parte del sector público los entes, organismos y entidades a que se refiere la legislación vigente en materia de contratación de dicho sector.

Revision de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

144

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

3. Esta bonificación, una vez disfrutada para un hecho imponible, solo podrá disfrutarse para los siguientes, respecto de los mismos contribuyente y local o establecimiento, si han transcurrido dos años desde la fecha de la aplicación la bonificación anterior. No obstante, si se acredita un cambio de actividad la bonificación podrá disfrutarse con independencia del tiempo transcurrido desde la anterior.»

El Pleno del Ayuntamiento de Madrid declaró, con la aprobación de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto, las obras que califica de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo, a efectos de la bonificación del ICIO establecida en el artículo 103.2 del TRLRHL, señala las características que debe reunir cada obra para recibir tal calificación y los porcentajes aplicables.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sentencia 651/2010 de 15 de junio de 2010, Rec. 1929/2009 señala

«que existe discrecionalidad municipal para el establecimiento en la Ordenanza de la bonificación, siempre respetando los términos de art. 103.2.a)» del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales «aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pero una vez establecida la bonificación en unos concretos términos en la Ordenanza, su aplicación no puede ser nunca discrecional, sino plenamente reglada...»

En consecuencia, parece posible que el órgano de gestión tributaria pueda conceder o denegar la bonificación, limitándose a comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos para cada tipo de obra para poder ser declaradas de especial interés o utilidad municipal, sin necesidad que el Pleno se vuelva a pronunciar de manera individual en cada caso concreto para confirmar lo que ya aprobó en la ordenanza. Este sistema permitiría agilizar la tramitación de este grupo de bonificaciones de ICIO que es muy numeroso, como se observa en el siguiente gráfico:

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

145

María del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

		BONIFICACIONES ICIO	
Total autoliquidaciones bonificadas	2021		8.362
	2022		10.737
	2023		11.521
Bonificación obras declaradas de utilidad municipal	2021		6.932
	2022		7.041
	2023		7.913
Otras bonificaciones	2021		1.411
	2022		3.585
	2023		3.542

5.2. Otras bonificaciones

El segundo bloque de bonificaciones son las que el TRLRHL establece en las letras b) a f), ambas inclusive.

El Ayuntamiento de Madrid tiene establecidas cuatro de las cinco que permite el TRLRHL:

- a. Bonificación por aprovechamiento de la energía solar. El porcentaje de bonificación es del 95% sobre la cuota las construcciones, instalaciones u obras consistentes en la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo, siempre que la implantación de estos sistemas no sea obligatoria a tenor de la normativa específica en la materia.
- b. Bonificación del 20% por la instalación de puntos de recarga de vehículos eléctricos siempre que la instalación cuente con la correspondiente homologación de la Administración competente.
- c. Bonificación por Viviendas de protección pública de un 40% siempre que se trate de obras de nueva planta o de rehabilitación general con destino a viviendas de protección pública de precio básico para venta (VPPB) y para arrendamiento (VPPA) calificadas con arreglo a la normativa de la Comunidad de Madrid, así como las viviendas protegidas de nueva construcción de precio general para venta y para arrendar de

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

146

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

renta básica o de similar naturaleza, que así queden reguladas en la correspondiente normativa estatal en materia de vivienda de protección pública.

- d. Bonificación por acceso y habitabilidad de las personas en situación de discapacidad: bonificación del 90% sobre la cuota las construcciones, instalaciones u obras necesarias para el acceso y habitabilidad de las personas en situación de discapacidad que se realicen en el interior de viviendas y en elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, ...

A diferencia de lo dispuesto en la letra a) del artículo 103.2 —*Bonificaciones a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal*—, el TRLRHL no impone el carácter rogado al resto de las bonificaciones, dejando libertad a los Ayuntamientos para determinar si las bonificaciones de las letras b) a f) son rogadas o automáticas, junto al resto de los requisitos a los que condiciona su concesión. Sin embargo, la Ordenanza Fiscal Reguladora del ICIO en el Ayuntamiento de Madrid sí lo establece en todas ellas en su artículo 18.1:

«Todas las bonificaciones tendrán carácter rogado, debiéndose solicitar por el sujeto pasivo en el plazo de dos meses, a contar desde:

- a. La fecha de concesión de la licencia.
- b. La fecha de presentación de la declaración responsable.

Siempre dentro del cumplimiento del plazo anterior, la solicitud de la bonificación se entenderá realizada cuando el sujeto pasivo practique la autoliquidación del impuesto deduciéndose su importe. »

La regulación introducida en la Ordenanza de Madrid, exigiendo el carácter rogado de los beneficios fiscales, implica que los contribuyentes deban solicitar formalmente dichas bonificaciones para acceder a las mismas y el órgano de gestión concederlas expresamente.

La ventaja de cambiar dicha regulación y establecer dichas bonificaciones como automáticas sería su aplicación sin necesidad de iniciar ningún procedimiento ni dictar ninguna resolución que tenga que ser notificada al sujeto

Revision de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

147

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

pasivo, sólo revisar el cumplimiento de los requisitos objetivos y/o subjetivos exigidos por la ordenanza para la aplicación del beneficio fiscal de que se trate, sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de comprobación.

Esta práctica simplificaría la gestión de las bonificaciones en el ICIO y agilizaría la aplicación de beneficios fiscales a aquellos contribuyentes que cumplen con los requisitos establecidos por la ley, eliminando trámites administrativos innecesarios.

Revisión de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

148

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

⑥ CONCLUSIONES

La gestión tributaria del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras está estrechamente vinculada al proceso de control urbanístico municipal, que incluye licencias, declaraciones responsables y ordenes de ejecución. El inicio de cualquier actuación urbanísticas puede implicar la existencia de un hecho imponible del ICIO, lo que evidencia la relación entre ambos procedimientos.

Esta relación no debe obviarse a la hora de establecer procedimientos de gestión tributaria. El Ayuntamiento de Madrid se encuentra inmerso en un proceso de transformación digital, la digitalización de los expedientes, tanto urbanísticos como tributario, representa un paso fundamental en este proceso, permitiendo el tratamiento de la información y documentación asociada. La automatización de tareas como la notificación de liquidaciones y resoluciones administrativas, reduce la carga administrativa. Sin embargo, aún es necesario desarrollar Interfaz de programación de aplicaciones (APIs) que faciliten la comunicación entre el sistema de gestión de control urbanístico y el sistema tributario. Esto permitiría clasificar y transferir, de forma automatizada, datos y documentos presentes de los expedientes urbanísticos al tributario, agilizando los procesos que actualmente se realizan de forma manual.

Por otra parte, se recomienda realizar pequeños ajustes en la actual ordenanza fiscal reguladora del impuesto, como la utilización de módulos para calcular la autoliquidación inicial del ICIO frente a los presupuestos aportados por los sujetos pasivos. De esta forma se evitaría el fraude y acercaría la estimación del ingreso a cuenta al coste real de la obra. También sería recomendable concretar en la ordenanza la documentación que debe aportar el obligado para acreditar el coste real de la obra, facilitando así una comprobación más ágil por parte del órgano de gestión tributaria.

Respecto a la gestión de bonificaciones, se considera la posibilidad de establecer el carácter automático en las bonificaciones reguladas en las letras b) a f), ambas inclusive, del artículo 103.2 del TRLRHL, lo que eliminaría la necesidad de tramitar un procedimiento administrativo, sin perjuicio de la facultad de iniciar un procedimiento de comprobación en aquellos casos en los que tenga dudas de que se cumplen los requisitos legales para la aplicación del correspondiente beneficio fiscal.

En definitiva, con la introducción de pequeñas modificaciones en la ordenanza y una conexión efectiva entre base de datos urbanística y tributaria, así como la automatización del alta de los expedientes tributarios, se lograría la agilización de los actuales procedimientos de gestión del ICIO.

Revision de los procedimientos de gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

149

Maria del Mar Sánchez González. Jefe de Servicio de Tasas y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Agencia Tributaria Madrid

BIBLIOGRAFÍA

- › Martínez Ceballos, C. «La base imponible en la liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» *Diario La Ley*, N.º 9663, 29 de junio de 2020, WOLTERS KLUWER.
- › Marín-Barnuevo Fabo, D. *Los tributos locales*, Thomson Reuters, 2ª edición, julio 2010, pags 621-664.
- › Calvo Sales, T. «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», *La Ley*, 6ª edición, abril 2007, pags. 555-596.
- › «El Supremo aclara el alcance de la revisión administrativa de las liquidaciones provisionales del ICIO», *El Consultor de los Ayuntamientos*, N.º 3, Marzo 2019, pág.. 156, WOLTERS KLUWER.
- › Górriz Gómez, B. «ICIO: relación ente liquidación provisional y definitiva». *Diario La Ley*, N.º 9857, 25 de Mayo de 2021, WOLTERS KLUWER.

JURISPRUDENCIA SOBRE TRIBUTOS DEVENGADOS EN MADRID

PABLO MONTSERRAT CAO
Jefe de Servicio de Analisis
Juridico y Gestion de Riesgos
Agencia Tributaria Madrid

- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de julio de 2023 (00/07460/2022/00/00) sobre la validez de las notificaciones practicadas en sede electrónica mediante comparecencia voluntaria.
- Sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 2 de Santander en virtud de la cual se declara la ilegalidad de una diligencia de embargo decretada por el Ayuntamiento de ese municipio como consecuencia de la inexistencia del pertinente Tribunal Económico-Administrativo Municipal.
- Sentencia del Tribunal Supremo 84/2024, de 22 de enero, sobre el principio de territorialidad en embargo de cuentas.
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 339/2024, de 28 de febrero, sobre la revisión de oficio de liquidaciones firmes giradas en concepto del IIVTNU.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de julio de 2023 (00/07460/2022/00/00) sobre la validez de las notificaciones practicadas en sede electrónica mediante comparecencia voluntaria

El TEAC, en su resolución de fecha 17 de julio de 2023 (00/07460/2022/00/00), ha confirmado la validez de las notificaciones practicadas en sede electrónica mediante comparecencia voluntaria del interesado, sin perjuicio de que este no tenga obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración ni haya comunicado su voluntad expresa de relacionarse por esa vía.

Recordemos que el artículo 14.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) concreta los sujetos que tienen obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración. Dice dicho precepto lo siguiente:

- «2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:
- a. Las personas jurídicas.
 - b. Las entidades sin personalidad jurídica.
 - c. Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
 - d. Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.
 - e. Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.»

Por su parte, el artículo 41.1 de la LPAC señala expresamente que

«Los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.»

De la lectura de ambos preceptos, cabría inferir que si no existe obligación de comunicarse electrónicamente con la Administración, la notificación así practicada carecería de validez salvo en los supuestos en los que el sujeto destinatario de la misma hubiera comunicado expresamente su voluntad de recibir las notificaciones en sede electrónica.

No obstante lo anterior, el TEAC, en la resolución antes indicada, establece que aunque la notificación se practicara electrónicamente sin haber sido expresamente solicitado por el interesado, la notificación así practicada únicamente se verá afectada por un defecto de forma no invalidante. Recuerda el Tribunal en su resolución que, una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva (24 de la CE) en el ámbito del procedimiento administrativo, es doctrina ya consolidada del TC excluir una eventual vulneración de dicha tutela, si queda constancia del acceso del interesado al contenido de la notificación de tal manera que se pueda reaccionar a la resolución en ella contenida mediante la presentación de las oportunas alegaciones o recursos que procedieran. Así, en materia de notificaciones, solo cabe considerar lesionada esa tutela judicial efectiva cuando estemos ante una indefensión material, esto es, cuando concurren vicios materiales y no meramente formales (SSTC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; y 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3), con el «consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados» [SSTC 155/1988, FJ 4; 112/1989, FJ 2; 91/2000, de 30 de marzo; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; 19/2004, de 23 de febrero; y 130/2006, de 24 de abril, FJ 6. En igual sentido Sentencias de esta Sala de 25 de octubre de 1996 (rec. apel. núm. 13199/1991), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apel. núm. 12960/1991), FD Segundo].

En definitiva, el TEAC señala en su resolución que

«De la jurisprudencia mencionada se infiere que aún cuando no resultara acreditada la suscripción voluntaria al sistema de notificaciones electrónicas y, por ende, el interesado no esté obligado a recibir las notificaciones por dicha vía, debe tenerse por válidamente notificado el acto si el obligado tributario accede electrónicamente a su contenido sea por comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, sea por acceso efectivo a la dirección electrónica habilitada. Tanto el acceso del interesado a la Sede Electrónica de la AEAT como el acceso a la DEH genera automáticamente un documento que acredita la notificación del acto y que la Administración no puede modificar.»

Es importante señalar que a fecha del presente comentario, no existe un pronunciamiento judicial unívoco al respecto. Así, sin existir todavía pronunciamiento sobre la materia por parte del TS, resultan destacables algunas Sentencias de distintos TSJ en las que queda patente la falta de unidad de criterio en el ámbito jurisdiccional. Concretamente, los TSJ de Andalucía y

Valencia, en sus sentencias de fechas, respectivamente, de 9 de febrero de 2021 y 4 de noviembre de 2020, niegan la validez de las notificaciones electrónicas a aquellos sujetos que, no estando obligados a relacionarse por esa vía, no hubieran comunicado expresamente su voluntad de hacerlo. Y ejemplo de lo contrario lo tenemos en la Sentencia del TSJ de Murcia de fecha 12 de julio de 2021, sentencia en la que se señala que

«...dado que obraba en el expediente la certificación electrónica de la fecha en que se produjo el acceso de la interesada al contenido de la notificación en la dirección electrónica, la cual tuvo lugar el día 9 de julio de 2019 respecto a la resolución de la solicitud de devolución de IVA y la presentación del recurso de reposición frente a ella tuvo lugar el día 13 de agosto, era conforme a derecho la resolución de inadmisión por extemporáneo, aunque se le hubiera notificado por correo certificado la misma resolución en el domicilio por ella designado, en virtud de lo previsto en el apartado séptimo del artículo 14 de la Ley 39/2015.»

En consecuencia, a falta de una línea o criterio jurisprudencial a seguir, podemos concluir que aunque no se tenga obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración, ni se haya comunicado expresamente la voluntad de hacerlo, la comparecencia voluntaria en sede electrónica determina, por los propios actos del interesado, el fehaciente conocimiento del texto íntegro de la resolución y la posibilidad de accionar los oportunos mecanismos de defensa que frente a tal resolución habilite la norma. Ello supone, a nuestro juicio y tal y como afirma el TEAC, que la notificación podrá reputarse válida a pesar de los defectos formales de los que adolece.

Sentencia del Juzgado contencioso-administrativo nº 2 de Santander en virtud de la cual se declara la ilegalidad de una diligencia de embargo decretada por el Ayuntamiento de ese municipio como consecuencia de la inexistencia del pertinente Tribunal Económico-Administrativo Municipal

El artículo 137 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local obliga a las corporaciones locales de los municipios de gran población que se describen en el artículo 121 de la misma norma legal, a la creación de un órgano especializado para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, esto es, un Tribunal Económico-Administrativo Municipal. Concretamente, el mencionado precepto especifica que en los municipios de gran población deberá existir un órgano especializado, entre otras funciones, en

«El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal, »

concretando además que sus resoluciones pondrán fin a la vía administrativa y que el recurso de reposición que regula el artículo 14 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, queda configurado como un recurso de naturaleza potestativa previo a la reclamación económico-administrativa ante ese órgano especializado.

Pues bien, lo cierto es que ese mandato legal no ha sido atendido por numerosos municipios, circunstancia esta que ha culminado con la reciente sentencia del Juzgado contencioso-administrativo nº 2 de Santander en virtud de la cual se declara la ilegalidad de una diligencia de embargo decretada por el Ayuntamiento de ese municipio como consecuencia de la inexistencia del pertinente Tribunal Económico-Administrativo Municipal. Considera el juzgador de instancia, que la exclusión al contribuyente de la preceptiva reclamación económico-administrativa, vulnera la previsión legal del artículo 137 antes mencionado y determina la nulidad del acto (diligencia de embargo) cuya revisión ante el órgano especializado se ha impedido.

Interpuesto recurso de casación por el Ayuntamiento de Santander contra dicha sentencia, la sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en fecha 12 de enero de 2022, ha apreciado la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a la cuestión planteada en el recurso, esto es,

«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 LBRL, 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.»

Sentencia del Tribunal Supremo 84/2024, de 22 de enero, sobre el principio de territorialidad en embargo de cuentas

El artículo 8.3 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLRHL), consagra, en el ámbito de la necesaria colaboración entre las

distintas Administraciones Públicas en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, el conocido principio de territorialidad en las actuaciones propias de la inspección o recaudación ejecutiva.

Concretamente, el indicado artículo 8.3 del TRLRHL establece lo siguiente:

«3. Las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de la respectiva entidad local en relación con los ingresos de derecho público propios de ésta, serán practicadas por los órganos competentes de la correspondiente comunidad autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del presidente de la corporación.»

Dicho precepto ha generado una importante controversia en lo concerniente al alcance del principio de territorialidad que el mismo recoge, especialmente en cuanto a aquellas actuaciones que no requerirían el desplazamiento físico del funcionario para su ejecución. Tal es el caso del embargo de cuentas bancarias, actuación recaudatoria que en no pocas ocasiones se practica sobre cuentas bancarias radicadas fuera del término municipal correspondiente, pero que no requieren, para su ejecución, del desplazamiento del funcionario fuera del ámbito territorial del municipio en el que ejerce sus funciones el órgano recaudador.

La sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en fecha 25 de enero de 2023, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid en el que se instaba al Alto Tribunal a formar jurisprudencia respecto a si el principio de territorialidad del artículo 8.3 del TRLRHL únicamente impide la actividad fuera del término municipal al órgano actuante cuando resulte imprescindible para su ejecución el desplazamiento de sus empleados o agentes fuera de dicho término municipal o, si por el contrario, ese principio de territorialidad alcanza a todas aquellas actuaciones que afecten o se refieran a derechos radicados fuera de los límites territoriales del municipio, ya se requiera o no desplazamiento del funcionario para la ejecución de tales actuaciones.

Pues bien, finalmente, el TS se ha pronunciado en su sentencia 84/2024, de 22 de enero, afirmando que la imposibilidad de llevar a cabo actuaciones fuera del término municipal sin la colaboración de la Administración que corresponda, debe entenderse como una imposibilidad no tanto material o física, como pretendía esta corporación, sino jurídica. En consecuencia, tratándose de derechos radicados fuera del término municipal en el que se ostentan las competencias ejecutivas, estas no pueden desarrollarse sin la preceptiva colaboración administrativa que establece el art. 8.3 del TRLRHL, colaboración que se exige tanto si se requieren, como si no, actuaciones materiales o

físicas fuera del territorio. Añade el TS al respecto, que el artículo 12 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local,

« ...determina, sin sombra alguna de duda, que el término municipal es el ámbito territorial en el que cada municipio ejerce las competencias que le son propias, entre las que se encuentran la recaudación de tributos e ingresos de derecho público propios del ayuntamiento... »

Aclara además el TS que la posibilidad de practicar anotaciones de embargo en el Registro de la Propiedad respecto a fincas no radicadas en el término municipal de la Administración que practica esa anotación, posibilidad argumentada en el recurso de casación y amparada en reciente jurisprudencia del propio TS, que esa anotación no es un acto ejecutivo equiparable al embargo de una cuenta bancaria, sino que se trata de una actuación cautelar cuyo fin es simplemente asegurar una futura ejecución.

En conclusión, el TS fija la siguiente doctrina con relación al embargo de cuentas bancarias radicadas en oficinas bancarias sitas en distinto término municipal al del Ayuntamiento Administración actuante:

«La administración municipal no puede practicar y dictar diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en sucursales de entidades financieras radicadas fuera del término municipal del ayuntamiento embargante, incluso cuando dicho embargo no requiera la realización material de actuaciones fuera del citado territorio municipal por parte de la administración local, siendo necesario, en estos casos instar, conforme al artículo 8.3 del TRLHL, la práctica de dicha actuación a los órganos competentes de la correspondiente comunidad autónoma o a los órganos competentes del Estado, según corresponda.»

Sentencia del Tribunal Supremo nº 339/2024, de 28 de febrero, sobre la revisión de oficio de liquidaciones firmes giradas en concepto del IIVTNU

El Tribunal Supremo, en su Sentencia nº 339/2024, de 28 de febrero, ha abierto la puerta a la revisión de oficio de liquidaciones firmes, giradas en concepto del IIVTNU, con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, de 11 de mayo. Este nuevo pronunciamiento constituye un cambio en la doctrina jurisprudencial previamente fijada por el propio TS en su Sentencia 436/2020, de 18 de mayo.

Efectivamente, el Alto Tribunal limitó, en su Sentencia de 18 de mayo de 2020, toda posibilidad de revisión de oficio de liquidaciones firmes con base a la STC antes mencionada, criterio del que ahora se aparta en consideración a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que se derivan de la Constitución y de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) y sobre los que hace especial énfasis la reciente STC 108/2022, de 18 de septiembre.

Viene a señalar el TC que ante la ausencia de limitación de efectos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, opera como único límite la intangibilidad de los actos con valor de cosa juzgada señalada en el artículo 40.1 de la LOTIC. Considera el TS que su criterio inicial, en el que se negaba que la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 pudiera habilitar el cauce de la revisión de oficio establecida en el artículo 217.1 g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, posibilidad de declarar la nulidad de todo acto tributario cuando así se «establezca expresamente en una norma de rango legal», debe reconsiderarse en los supuestos de declaraciones de inconstitucionalidad de normas aplicadas en liquidaciones firmes y en las que tales declaraciones no incluyan limitación alguna al régimen de efectos que deriva de la CE y de la LOTIC.

En tales casos, el Alto Tribunal considera que teniendo en cuenta los efectos ex tunc que los artículos 161.1º a) y 164.1 de la CE anuda a las declaraciones de inconstitucionalidad, así como el efecto de nulidad que, tal y como indica el artículo 39.1 de la LOTIC, conllevan tales declaraciones, debe admitirse la revisión de oficio al amparo de lo previsto en el mencionado artículo 217.1 g), toda vez que tales efectos no requieren de desarrollo normativo alguno ni cabe sostener una interpretación con un resultado distinto a lo que la Constitución quiere.

Sí debe tenerse en cuenta, no obstante, que sin perjuicio de que la ausencia de límites en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 habilite la revisión de oficio en los términos señalados, ello no excluye la necesidad de que se trate, tal y como se indica en la declaración de inconstitucionalidad, de situaciones inexpressivas de capacidad económica, es decir, de transmisiones en las que no se ponga de manifiesto un incremento de valor de los terrenos. En conclusión, el TS fija la siguiente doctrina con relación a la viabilidad de la revisión de oficio de liquidaciones firmes giradas en concepto del IIVTNU:

«...Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTIC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTIC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.»

CRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

- Seminario conmemorativo del 20 aniversario de la aprobación del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.
- Reunión informativa con los órganos y organismos que ejercen competencias tributarias delegadas en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.
- Jornada de trabajo de la Agencia Tributaria Madrid con el Institut Municipal D'Hisenda de Barcelona.
- Jornada de trabajo con los servicios municipales que desarrollan funciones de inspección como parte de sus competencias.
- La Agencia Tributaria Madrid pone en marcha una actividad educativa en los colegios madrileños.
- Celebrada la Jornada anual de Jefes de Servicio de la Agencia Tributaria Madrid.

Seminario conmemorativo del 20 aniversario de la aprobación del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario

Han transcurrido 20 años desde la aprobación del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, motivo por el que se ha celebrado un Seminario conmemorativo que tuvo lugar el pasado 17 de abril de 2024 en la sede del Instituto de Estudios Fiscales.

El Seminario fue inaugurado por Jesús Gascón, Secretario de Estado de Hacienda, y tras la ponencia titulada «El Catastro en la encrucijada: estrategia y gestión (1997-2009)» impartida por Jesús Miranda, Director general del Catastro en el período 1997-2008, se desarrollaron cuatro mesas redondas, una de ellas sobre «El Catastro: base de la tributación inmobiliaria» que contó con la intervención de la directora de la Agencia Tributaria Madrid, Gema T. Pérez.

A lo largo de su exposición la Directora de la ATM resalto dos principios básicos: la colaboración entre el Catastro y las entidades locales como base del sistema, tanto en la gestión de los tributos municipales, principalmente el IBI y el IIVTNU (plusvalía), como en el intercambio de información territorial y de datos urbanísticos imprescindibles para una correcta valoración de los inmuebles. También hizo referencia a la cooperación en la estrategia de transformación de la ATM de acuerdo con la Línea Estratégica 5 del Plan Estratégico y a los nuevos retos: mantenimiento catastral continuo, valoración actualizada a través del valor de referencia como base de la tributación de los inmuebles.

Reunión informativa con los órganos y organismos que ejercen competencias tributarias delegadas en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid

El pasado 10 de abril de 2024 tuvo lugar una reunión informativa convocada por la Agencia Tributaria Madrid (ATM) con los órganos y organismos que, en virtud de la Resolución de 29 de diciembre de 2023, de la directora del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid, de delegación de competencias en materia tributaria, ejercen funciones tributarias por delegación de la ATM.

Dicha reunión tuvo por objeto la detección y evaluación de las incidencias que puedan producirse en el desarrollo de los procedimientos tributarios desarrollados por el ayuntamiento de Madrid, tanto por la propia ATM como por aquellas unidades del ayuntamiento que realicen gestión tributaria delegada, y, por otro lado, la aplicación de los mecanismos de coordinación y corrección adecuados, así como la realización del seguimiento y evaluación de la gestión desarrollada. Como medidas a aplicar se han planteado, además de

los talleres tributarios organizados periódicamente por la ATM, la celebración de reuniones periódicas de seguimiento de la gestión delegada, así como una posible mejora del modelo.

La reunión contó con la participación de representantes de las Áreas con competencias delegadas (Economía, Innovación y Hacienda; Vicealcaldía, Portavoz, Seguridad y Emergencias; Urbanismo, Medio Ambiente y Movilidad; Obras y Equipamientos; Cultura, Turismo y Deportes) así como de los Distritos.

Jornada de trabajo de la Agencia Tributaria Madrid con el Institut Municipal D'Hisenda de Barcelona

El pasado 11 de abril de 2024 tuvo lugar una Jornada de trabajo de la Agencia Tributaria Madrid con el Institut Municipal D'Hisenda de Barcelona que contó con la asistencia de la Directora de la ATM, Gema T. Pérez Ramón y de la Gerente del IMH, Elena Molina Bellés y en la que tomaron parte los responsables de las áreas de gestión, recaudación, inspección y jurídica de ambos organismos.

La Jornada dio inicio con la celebración de una sesión inicial conjunta en la que participaron todos los asistentes y en la que se abordaron tres cuestiones relevantes: las Novedades en relación con el impuesto de plusvalía, la Implantación de la nueva tasa por generación de residuos y la Administración electrónica. A continuación, se celebraron las reuniones específicas de las diferentes áreas en la que se trataron los asuntos considerados de interés por ambas partes.

En la reunión específica del Área de Recaudación se abordaron entre otras cuestiones las relativas a las formas de pago de las deudas, la extraterritorialidad, los servicios prestados por las entidades bancarias colaboradoras, etc. En



La reunión de las Áreas de Gestión Tributaria y Asistencia a los Contribuyente se trataron las cuestiones relevantes de cada tributo, así, respecto del IBI se reseñó el tratamiento de beneficios fiscales de oficio; para el IAE, el intercambio de información entre administraciones tributarias; para el IIVTNU, el método de cálculo como derecho u opción, las autoliquidaciones rectificativas, las transmisiones de suelo sin construcción que existía en la adquisición, etc.; para el ICIO, el devengo por ordenes de ejecución o en ejecución subsidiaria y el procedimiento de comprobación de autoliquidaciones; y sobre la atención al contribuyente, la implantación de la atención por videollamada, los canales para empresas y profesionales, la colaboración social, la protección de los datos.

La reunión del Área Jurídica e Inspección se centró en aspectos relevantes de tres tributos: el IAE tratándose la posibilidad de contrastar las respectivas matrículas para la detección de fraude; la nueva TRU y la estrategia a definir para adaptar la normativa a la Ley 7/2022; y la Tasa de telefonía móvil. Por último, en la reunión del Área de Tecnología y Gestión de la Información Tributaria, se abordaron diferentes asuntos relacionados con la Administración electrónica, la experiencia en la aplicación de la IA y las experiencias conjuntas en la implantación de SAP en la gestión de los tributos locales.

Jornada de trabajo con los servicios municipales que desarrollan funciones de inspección como parte de sus competencias

En el ámbito del ayuntamiento de Madrid existen distintas unidades que realizan funciones de inspección asociadas al ejercicio de las competencias que tienen asignadas, entre las que figuran las inspecciones que se realizan sobre los locales, ocupaciones del suelo público, construcciones, etc.

La Agencia Tributaria Madrid ha organizado una sesión de carácter informativo que tuvo lugar el pasado 12 de abril con los principales órganos y organismos con competencias inspectoras en la que se pusieron en común la información obtenida por inspección, así como las rutinas y programación de las inspecciones y se propuso la realización de un estudio de viabilidad para el intercambio de la información obtenida y para la mejora de la coordinación en la actividad inspectora.

La jornada contó con las intervenciones de las diferentes áreas municipales, en la que se dio cuenta de la inspección tributaria y catastral desarrollada de la Agencia Tributaria Madrid, de las actuaciones de inspección realizada por la Gerencia de Actividades, por los Distritos, por Madrid Salud, por la Policía Municipal y el IAM, así como las que se desarrollan en materia de consumo, agua y zonas verdes y ocupaciones en la vía pública.

Tras la presentación de la Jornada por la directora de la Agencia Tributaria Madrid, Gema T. Pérez Ramón y el desarrollo de las intervenciones, se abrió un turno de debate y conclusiones.

La Agencia Tributaria Madrid pone en marcha una actividad educativa en los colegios madrileños

El ayuntamiento de Madrid, a través de la Agencia Tributaria ha puesto en marcha una actividad educativa de contenido tributario con el objetivo para dar a conocer a los alumnos madrileños los tributos que se pagan en Madrid y con los ingresos procedentes de éstos, los servicios públicos que la ciudad ofrece a los ciudadanos. Este proyecto se enmarca en la estrategia de la ATM, concretamente en el objetivo de mejorar el conocimiento por los ciudadanos de las funciones, actividades y procesos que la Agencia Tributaria tiene asignados.

La experiencia piloto fue desarrollada el pasado 15 de abril en el Colegio Nuestra Señora del Buen Consejo a los alumnos de 4º de la ESO y 1º de Bachillerato con la asistencia de sus docentes e impartida por personal de la ATM. A lo largo de la sesión se realizó un recorrido por los diferentes tributos gestionados por la Agencia que ha ido acompañado de una práctica basada en un juego de rol para que los alumnos entendieran como los ciudadanos contribuyen al sostenimiento de los servicios de la ciudad pagando sus tributos. Al finalizar la sesión se proyectó un video resumen de lo explicado a lo largo de la misma.

La acogida y la participación por parte de los alumnos y de los docentes del colegio ha sido muy satisfactoria, motivo por el que esta actividad educativa se va a extender a otros centros educativos interesados, bajo el mismo concepto de responsabilidad fiscal, con un desarrollo similar al del proyecto piloto y mediante la participación de personal voluntario de la ATM.

Por ello, la Agencia Tributaria Madrid ha ofrecido su colaboración en el programa municipal *Madrid, un libro abierto* que desarrolla el Área de Políticas Sociales, Familia e Igualdad, dentro de las actividades escolares del curso 2024-2025.

Celebrada la Jornada anual de Jefes de Servicio de la Agencia Tributaria Madrid

El 23 de mayo se celebró la Jornada anual de Trabajo de los Jefes de Servicio de la Agencia Tributaria que ha tenido lugar en el Espacio de Innovación de la ATM, en la que se han tratado los diferentes compromisos que deben asumirse a lo largo del ejercicio o para su implantación en 2025. A lo largo de la Jornada, los subdirectores responsables de cada área de trabajo hicieron hincapié en

aquellos asuntos de su competencia que deben abordarse de manera más inmediata, así como los que deberán desarrollarse a lo largo del ejercicio.

Entre los más relevantes, se ha tratado la obligada implantación en 2025 de la nueva tasa de residuos que requiere de la superación de muchos obstáculos de diferente calado, especialmente para un municipio como el de Madrid con un elevado número de vecinos y un importante volumen de residuos de diferente naturaleza.

La implantación de la nueva herramienta de gestión de los tributos municipales no ha finalizado. Se ha dado cuenta de los resultados obtenidos, de los retos que han de asumirse en los próximos meses y por supuesto, los Servicios han sido merecidamente reconocidos por la carga de trabajo adicional que la transformación del sistema de gestión está suponiendo.

La Jornada contó con la presencia de Engracia Hidalgo, Delegada de Área de Economía, Innovación y Hacienda que transmitió su agradecimiento por la dedicación y el compromiso continuo de los empleados de la Agencia.



