

Abril 2025



atm
agencia tributaria
madrid

Nº → ⑦

TRIBUTUS

Revista de la Agencia
Tributaria Madrid

TÍTULO	TRIBUTUS. Revista de la Agencia Tributaria Madrid Nº 7. Año 2025		
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 Mª 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

- | | | | |
|---|---|---|-----|
| ● | INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y VULNERABILIDAD FISCAL. RETOS Y OPORTUNIDADES | → MANUEL RUIZ DEL CORRAL
Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos. Ayuntamiento de Madrid | 07 |
| | | → MARINA PÉREZ LÓPEZ
Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Subdirección General de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid | |
| ● | LA DEFENSA DEL CRÉDITO MUNICIPAL ANTE SOLICITUDES DE EXONERACIÓN DEL PASIVO INSATISFECHO | → JUDIT GEA HERNANDEZ LARGACHA
Letrada Consistorial Jefe. Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil. Asesoría Jurídica. Ayuntamiento de Madrid | 33 |
| | | → MARÍA ELENA MINGUEZ ENKOVAARA
Letrada Consistorial. Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil. Asesoría Jurídica. Ayuntamiento de Madrid | |
| ● | RESULTADOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES EN LA NUEVA APLICACIÓN DE GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS MUNICIPALES DE MADRID | → CARMEN ALMEIDA BOLDO
Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria Madrid | 67 |
| ● | EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA: UN PRINCIPIO ESTRUCTURAL EN LA CUANTIFICACIÓN DE LAS TASAS LOCALES CON CONTORNOS EXCESIVAMENTE IMPRECISOS | → MIGUEL ALONSO GIL
Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal. Ayuntamiento de Móstoles
Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M | 99 |
| ● | EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA | → ROCIO SEVILLA RAMOS
Jefa de Departamento de Transmisiones Intervivos. Servicio del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Agencia Tributaria Madrid | 137 |



RESEÑAS

→ Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid	183
PABLO MONTSERRAT CAO Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos Agencia Tributaria Madrid	
→ Consultas tributarias a la ATM	191
→ Crónica de la ATM	193

INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y VULNERABILIDAD FISCAL. RETOS Y OPORTUNIDADES

MANUEL RUIZ DEL CORRAL

Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Coordinación General de Contratación y Política Financiera

Ayuntamiento de Madrid

MARINA PÉREZ LÓPEZ

Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental.

Subdirección General de Disciplina Ambiental

Dirección General de Sostenibilidad y Control Ambiental

Ayuntamiento de Madrid

RESUMEN

La situación económica de los sujetos es el elemento fundamental en la determinación de su contribución a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno y de sus circunstancias personales, sociales o económicas, y con criterios de progresividad. Estas circunstancias no son tenidas en cuenta en aquellos colectivos que puedan encontrarse en una situación de vulnerabilidad fiscal, cuyo análisis es fundamental para la adopción de decisiones si pueden ser objeto de imposición. A lo largo de este trabajo se reflexiona sobre las posibilidades del empleo de la Inteligencia Artificial para facilitar a los poderes públicos el ejercicio de su potestad tributaria limitando los efectos de la vulnerabilidad fiscal y ayudando a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Palabras clave: vulnerabilidad fiscal, colectivos vulnerables, Inteligencia Artificial, información fiscal.

ABSTRACT

The economic situation of individuals is the fundamental element in determining their contribution to public expenses, based on each individual's financial capacity and personal, social, or economic circumstances, and based on progressive criteria. These circumstances will not be considered in groups that may be in a situation of fiscal vulnerability, whose analysis is essential for decision-making regarding whether they may be subject to taxation. Throughout this work, we reflect on the possibilities of using Artificial Intelligence to facilitate the exercise of public authorities' tax authority by limiting the effects of fiscal vulnerability and helping taxpayers comply with their tax obligations.

Keywords: fiscal vulnerability, vulnerable groups, Artificial Intelligence, fiscal information.

1	CONTEXTUALIZANDO LA VULNERABILIDAD FISCAL	08
2	EL CICLO TEMPORAL DEL TRIBUTO Y LA VULNERABILIDAD	12
3	COLECTIVOS FISCALMENTE VULNERABLES Y POTENCIALES → 3.1 Un lago común de datos fiscales para perfilar al contribuyente 360	15
4	ENRIQUECIENDO LA INFORMACIÓN FISCAL: PERFILANDO LA VULNERABILIDAD CON LAS AYUDAS SOCIALES	22
5	ENRIQUECIENDO LA INFORMACIÓN FISCAL: APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS	23
6	ENRIQUECIENDO LA INFORMACIÓN FISCAL: PATRONES GEOGRÁFICOS	24
7	ENRIQUECIENDO LA INFORMACIÓN FISCAL: OPORTUNIDADES DE LA COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA Y FRONTERAS ÉTICAS Y DE PRIVACIDAD	25
8	APLICANDO LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL GENERATIVA PARA MITIGAR LA VULNERABILIDAD	27
9	REFLEXIONES FINALES	29

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

8

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

① CONTEXTUALIZANDO LA VULNERABILIDAD FISCAL

En las sociedades modernas, el Estado —hoy social y democrático de Derecho— ha adquirido un papel relevante en la vida de los ciudadanos, añadiendo a sus funciones clásicas la garantía de los derechos individuales y colectivos, y la prestación de gran cantidad de servicios públicos, incorporándolos a los textos constitucionales, bien como derechos subjetivos o como principios rectores de sus políticas públicas, sobre la base del principio de solidaridad y con miras a la consecución de la igualdad.

Toda la actividad del Estado y sus Administraciones Públicas requiere financiación, recursos con los que atender las obligaciones económicas derivadas del desarrollo de esa actividad. A este respecto,

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

reza el artículo 31 de la Constitución Española en consonancia con la definición que hace de España, en su primer precepto, como un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico, entre otros, la justicia y la igualdad.

Ese «todos» abarca al conjunto de los ciudadanos con el alcance previsto por las diferentes normas tributarias, que concretan el contenido del mandato de que cada uno aporte al fisco, en función de su capacidad económica, recursos destinados al sostenimiento del Estado y sus Administraciones Públicas, lo que, por aplicación del principio de progresividad, incide además en una mejor distribución de la riqueza.

En esta previsión constitucional, el principio de igualdad, inspirador de la actuación de los poderes públicos y, en este caso, del ejercicio de la potestad tributaria, debe entenderse no en términos absolutos, sino como equidad, que no comporta tratar a todos por igual en términos absolutos, independientemente de sus circunstancias, sino tratar a cada uno teniendo en cuenta sus circunstancias personales, económicas y sociales.

Así, el ordenamiento jurídico español recoge como principio rector del ejercicio de la potestad tributaria el de progresividad, de forma que quienes tengan mayor capacidad económica contribuirán en mayor medida al sostenimiento de los gastos públicos a través del pago de tributos.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

9

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

La situación económica de los sujetos es, pues, el elemento fundamental en la determinación de su contribución a sufragar los gastos públicos. Todas las personas físicas o jurídicas, y las entidades que cumplan los requisitos fijados por la normativa tributaria, serán consideradas obligados tributarios —estos son el «todos» en que se concreta la previsión del artículo 31 de la Constitución Española antes citado—, entre los que se encuentran, con distinto papel y alcance, según dispone el artículo 35.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), los contribuyentes, los sustitutos de estos, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, a repercutir, a soportar la repercusión, la retención o los ingresos a cuenta, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

De esta forma, el fisco, como conjunto de organismos públicos que se ocupan de la recaudación de los tributos, será el encargado de que, voluntaria o coactivamente, el obligado tributario realice esos ingresos públicos consistentes en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Las obligaciones tributarias son, por lo tanto, deberes de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica de cada uno y sus circunstancias personales, sociales o económicas, y con criterios de progresividad. En los casos en los que estas condiciones no son tomadas en consideración son en los que determinados colectivos de la sociedad pueden llegar a encontrarse en una situación de vulnerabilidad fiscal; entendida como la incapacidad para hacer frente a una obligación tributaria, aunque sea temporalmente, o la incapacidad para reponerse de los efectos que sobre su vida produce el haber cumplido una obligación de tal naturaleza. En este sentido, la vulnerabilidad fiscal derivaría de un desequilibrio económico que lo sumergiría en una concatenación de circunstancias negativas. Por ello, tales situaciones deben tenerse en cuenta tanto en la selección de los hechos a los que vincular el deber de contribuir como en la configuración de los elementos que determinan la deuda tributaria y el pago de ésta, en definitiva, en lo que se podría llamar el proceso del tributo.

También podría definirse como la situación en la que el obligado tributario ve afectada su calidad de vida o la capacidad de generar o disponer de ingresos, por la dificultad para afrontar las obligaciones fiscales corrientes o periódicas, imprevistas, sobrevenidas o excepcionales y/o para ejercitar los derechos en el ámbito fiscal.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

10

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

Su calidad de vida, en tanto que se puede ver privado de recursos en principio destinados a satisfacer las necesidades precisas para un adecuado devenir físico y social; su capacidad para generar ingresos, en tanto que las obligaciones de pago de determinados tributos pueden impedirle o dificultarle el ejercicio de actividades que le reporten o proporcionen recursos económicos para vivir adecuadamente.

El pago anual de un impuesto o de una tasa, como puede ser el del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o el de la Tasa por la Prestación del Servicio de Recogida de Residuos Sólidos, podría mencionarse como ejemplo de tener que afrontar el cumplimiento de obligaciones periódicas. En estos casos, la cuantía a satisfacer por muchos de los obligados tributarios es elevada y requiere por parte del contribuyente una previsión de ahorro que, según sus circunstancias, no podrá cumplir por no disponer de margen entre sus ingresos y sus gastos necesarios para cubrir sus necesidades habituales o incluso básicas (alojamiento, comida, educación, etc.).

Por otra parte, ciertos sujetos pueden llegar a encontrarse en una situación de vulnerabilidad fiscal como consecuencia de circunstancias sobrevenidas. Hacer frente al pago de impuestos derivados de la aceptación de una herencia, como el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), representaría un caso en el que, por circunstancias sobrevenidas, el obligado tributario podría verse en una situación de vulnerabilidad fiscal por la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones si no cuenta con liquidez suficiente para realizar el mencionado pago y/o no se le otorga la posibilidad de hacerlo de forma fraccionada o aplazada.

La situación de vulnerabilidad fiscal viene condicionada en cada caso por circunstancias concurrentes en las personas, ya sean físicas o jurídicas, que tienen que hacer frente al pago de tributos, como la edad, el género, el nivel educativo, el nivel de ingresos, las cargas familiares o el término municipal o la Comunidad Autónoma donde resida el contribuyente o desarrolle la actividad de la que derivada la obligación de contribuir; también por la situación económica, en la que inciden, concurrentes o no, diferentes factores: ingresos irregulares, no poder acceder a recursos, la incapacidad de adaptación a cambios o a situaciones adversas, sobrevenidas y/o extremas.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

11

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

Tampoco es de extrañar que los obligados tributarios puedan llegar a sufrir una situación de vulnerabilidad fiscal como consecuencia de no acceder al ejercicio de sus derechos, lo que puede ocurrir por su desconocimiento de la posible aplicación de reducciones, bonificaciones, deducciones, o incluso exenciones, en la declaración de un tributo. Valgan de ejemplo: la reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan determinados requisitos, o la bonificación que puede prever la ordenanza fiscal reguladora del IVTNU de hasta el 95% de su cuota íntegra, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. La falta de una cultura tributaria, fundamentalmente en sujetos con menor capacidad económica, puede perjudicar más si cabe su situación como consecuencia de desconocer los recursos disponibles para hacer frente con menos dificultad al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y probablemente, en algunos casos, por no saber aprovechar las ventajas que para determinadas circunstancias y personas, dependiendo de su situación, prevé el propio sistema tributario y la regulación de las diferentes tributos que lo integran.

En la sociedad española existen grupos de población que, por lo general, cuentan con ingresos irregulares en el tiempo, temporales o de importes bajos o/e insuficientes (trabajadores del campo, parados de larga duración, pensionistas o personas empleadas del hogar) lo que les dificulta planificar a medio o largo plazo la gestión de sus ingresos y gastos, e impide o merma su capacidad de ahorro con el fin de afrontar las obligaciones tributarias.

Además, es frecuente que algunas de estas personas se topen con impedimentos para acceder a recursos económicos (crédito), medios tecnológicos (móvil, ordenador, internet, plataformas para relacionarse con las Administraciones Públicas, aplicaciones) o bienes muebles e inmuebles (vehículos, vivienda, tierras que explotar, locales donde montar un negocio), con las mismas consecuencias referidas en el párrafo anterior.

Otro elemento que puede inducir a una situación de vulnerabilidad económica y, en consecuencia, también fiscal, es la incapacidad de los sujetos con obligaciones tributarias de adaptarse a situaciones sobrevenidas o adversas, o a cambios, ya sea por carecer de la formación o la educación adecuadas, por la escasez o/y irregularidad de sus recursos, o por no formar parte de un entorno social propicio que contribuya a que actúen de forma resolutiva ante las circunstancias mencionadas.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

12

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

② EL CICLO TEMPORAL DEL TRIBUTO Y LA VULNERABILIDAD

La vulnerabilidad fiscal, como resultado de una determinada situación económica, puede manifestarse, dependiendo de los recursos económicos disponibles, en el momento que ha de satisfacerse algún tributo fijado en el ordenamiento jurídico.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, define las figuras tributarias (impuestos, las tasas y las contribuciones especiales), fija los elementos para determinar las obligaciones tributarias (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, cuota íntegra, cuota líquida, deuda tributaria) y establece las condiciones para el pago de las deudas tributarias (las actuaciones y los procedimientos de recaudación).

De acuerdo con la definición recogida en la mencionada ley, los impuestos son los

«tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente»,

entre los más conocidos se encuentran el IRPF o el Impuesto de Sociedades (IS), y el IBI o el Impuesto sobre el IVTNU.

El hecho imponible del segundo tipo de tributo, las tasas,

«consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado».

La Tasa por Ocupación del Dominio Público para la Instalación de Terrazas, la Tasa por la Prestación del Servicio de Recogida de Residuos Sólidos Urbanos o la Tasa por Prestación de Servicios Urbanísticos son ejemplos de este tributo. Finalmente, las contribuciones especiales son

«los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos».

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

13

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

Como ejemplo se pueden citar las aportaciones que con esta naturaleza realizan los propietarios de bienes inmuebles que recaen a una vía pública por la realización de obras de asfaltado de ésta.

La vulnerabilidad fiscal, como ya se ha dicho, se hace patente con la aparición de la obligación de tener que pagar la deuda tributaria de un tributo. Sin embargo, esa vulnerabilidad, que se manifiesta en ese momento, permanece latente desde el momento mismo en que se establece y regula el tributo, proceso en el que cabe distinguir cuatro fases:

- a) La elección de la situación o actividad sobre la que ha de recaer el tributo (decisión de gravar un determinado supuesto de hecho).
- b) La definición de los elementos que concurren en la determinación de la deuda tributaria y de las condiciones de la satisfacción de la deuda o su recaudación (regulación del tributo).
- c) La liquidación del tributo.
- d) La realización de las operaciones necesarias para lograr el pago voluntario de las obligaciones tributarias o su recaudación forzosa (recaudación de las deudas tributarias).

En efecto, desde el momento mismo en que se examina la capacidad económica, la generación de riqueza o el desarrollo de actividades, pueden y deben examinarse las circunstancias concurrentes, objetivas y subjetivas, a la hora de decidir qué situaciones y actividades pueden y deben ser objeto de imposición. Un buen análisis de dichas situaciones y circunstancias ha de conducir a la adopción de decisiones más conscientes y, en todo caso, más ajustadas a la intención perseguida con las políticas públicas tributarias, independientemente de los principios fiscales.

Ese conocimiento exhaustivo es fundamental a la hora de prever el rendimiento de los tributos y de establecer las reglas que han de incidir en la determinación de las deudas tributarias y su afección a los distintos sujetos obligados, fundamentalmente cuando se fijen cuestiones como los hechos impositivos, las posibles reducciones, exenciones y bonificaciones, etc.

Evaluar las capacidades de gestión tributaria que conduzcan a que todos los obligados con arreglo a su capacidad puedan cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales tiene que ser otra meta de un sistema fiscal justo que evite imponer cargas adicionales. Tener en cuenta el posible conocimiento especializado en materia tributaria de los posibles obligados al pago de los distintos tributos, y prever ayudas y herramientas adecuadas de gestión para

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

14

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

estos, facilitará el cumplimiento de sus obligaciones y evitará cargas añadidas a los llamados a contribuir.

Finalmente, también en la fase de recaudación del pago, pueden y deben preverse las circunstancias concurrentes que faciliten su realización voluntaria por parte de los contribuyentes, y a lo referido en el párrafo anterior, se puede añadir el prever situaciones de dificultad para el pago y los mecanismos para su facilitación.

En resumen, esto obliga a analizar la posibilidad del surgimiento de situaciones de vulnerabilidad fiscal en esas cuatro fases del proceso tributario, teniendo en cuenta las características y circunstancias que puedan concurrir en los potenciales obligados tributarios, analizando y estableciendo los factores a partir de los cuales puede surgir la vulnerabilidad fiscal, convirtiéndolos en indicadores con su valoración con los que poder operar, y estableciendo las consecuencias de su concurrencia en las distintas fases, para poder tomar las decisiones precisas y adecuadas dirigidas a evitar la vulnerabilidad fiscal. Y, en todo caso, orientadas a conseguir el cumplimiento del principio constitucional conforme al cual cada uno contribuirá al sostenimiento de los gastos públicos y de acuerdo con el principio de progresividad y no confiscatoriedad.

La situación económica y social de los ciudadanos incide en la determinación de la obligación tributaria y en las posibilidades de materializar su cumplimiento, y esta situación económica es la que ha de determinar, en última instancia, la obligación de tributar y su cuantía. Pero en la situación económica, y en la capacidad para cumplir con las obligaciones fiscales del sujeto, inciden factores que resultan de las características de las personas (la edad, el género, la salud, la discapacidad, etc.) y de otras que se refieren a sus circunstancias socioeconómicas (trabajo, nivel de renta, patrimonio, formación, etc.) que pueden y deben tomarse en consideración de cara a implementar una política fiscal justa que colabore en la superación de situaciones de desventaja y, por tanto, haga realidad el principio de que la tributación ha de relacionarse con la capacidad económica de cada uno.

El nivel de ingresos (sueldo, rentas de capital, etc.) y la frecuencia y la periodicidad o no de su percepción, el coste de vida, el margen de ahorro o de gasto una vez descontados de los ingresos los gastos fijos (alquiler o hipoteca, comida, agua, luz, gas, matrícula escolar, gastos médicos, etc.), las personas dependientes o a cargo del obligado tributario (hijos, padres, etc.), el nivel educativo, y la edad, entre otros, son parámetros a valorar y analizar por las Administraciones Públicas.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

15

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

③ COLECTIVOS FISCALMENTE VULNERABLES Y POTENCIALES

La Organización de Naciones Unidas ha definido genéricamente como vulnerables, entre otros, a los migrantes o refugiados, las minorías étnicas, las personas que viven en la pobreza extrema o las mujeres. Es por ello que, ya en 1966, esta organización internacional adoptó el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que España suscribió en 1976, y que prevé en su artículo 11, que

«los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia.»

La garantía de este derecho está estrechamente relacionada con la capacidad económica del individuo y, en consecuencia, con la probabilidad de verse afectado e incurrir en una situación de riesgo económico y, en su caso, de vulnerabilidad fiscal.

Los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Constitución Española fijan una serie de objetivos, a veces declarados como derechos, a veces como principios rectores de la política social y económica (el fin de la pobreza, la igualdad de género, el trabajo decente y el crecimiento económico, la reducción de las desigualdades, la justicia y las instituciones sólidas, el acceso a la vivienda, la educación, la sanidad, etc.), a cuya consecución el sistema tributario también debe coadyuvar, por lo que resulta oportuno que en todo el proceso del establecimiento, regulación, liquidación y recaudación de las obligaciones fiscales —como ya se ha razonado anteriormente— se tengan presentes las características de las personas y las circunstancias socioeconómicas que deban tenerse en cuenta de cara a evaluar su incidencia en la situación de vulnerabilidad fiscal de los ciudadanos.

Según el Instituto Nacional de Estadística, en 2023 en España el porcentaje de población en riesgo de pobreza o exclusión social aumentó hasta el 26,5%, desde el 26,0% de 2022. Porcentajes que, en ambos periodos, han de considerarse elevados. Los colectivos tradicionalmente considerados en situaciones de riesgo de exclusión social constituyen grupos de posibles candidatos para convertirse en personas fiscalmente vulnerables por no poder saldar sus deudas con el erario.

A modo ilustrativo y con carácter no limitativo, pueden señalarse como colectivos fiscalmente vulnerables: los jóvenes, los autónomos, las pequeñas y medianas empresas (en adelante PYMES), las personas con discapacidad, las personas con enfermedades, las personas afectadas por circunstancias sobrevenidas o de fuerza mayor, los desempleados, los trabajadores temporales y/o irregulares, los trabajadores con salarios bajos, las mujeres, las personas cabeza de familia monoparental, los jubilados o las personas de la tercera edad, las personas pertenecientes a minorías étnicas o raciales, y los migrantes o refugiados.

Es bien sabido que, actualmente, los jóvenes encuentran serias dificultades para encontrar un empleo que les proporcione un salario que les permita independizarse. Según el Informe Jóvenes y Mercado de Trabajo nº 41 emitido por el Ministerio de Trabajo y Economía Social, en relación con el primer trimestre del año 2024, la tasa de empleo entre los jóvenes de 16 a 24 años alcanzó el 26,0%, y para los jóvenes entre 16 y 29 años esta tasa se situó en el 41,9%, con una divergencia a favor de los hombres. El nivel de estudios alcanzado es determinante para definir la situación de la población en el mercado de trabajo: a mayor cualificación, mejor es la situación en el mercado laboral y viceversa. El porcentaje de los jóvenes ocupados hasta los 29 años con un alto nivel de estudios asciende al 48,6% del total del empleo en ese grupo de edad frente al 22,6% que tienen un nivel educativo bajo. En todo caso, no deja de ser llamativa la cifra de la tasa de empleo de los jóvenes, y más aún si se relaciona con la precariedad laboral que caracteriza a muchos de los puestos de trabajo que ocupan, lo que unido puede llevar a una situación de vulnerabilidad económica y, por consiguiente, fiscal.

Por otro lado, cuando los jóvenes pretenden resolver su problema laboral emprendiendo, trabajando como autónomos o poniendo en marcha un negocio, se topan con la obligación de tener que cumplir diferentes obligaciones tributarias, lo que no resulta fácil de afrontar si se unen a los gastos de inversión que requiere el inicio de una actividad profesional o empresarial.

Esta última circunstancia puede hacerse extensiva a los autónomos y a las PYMES de forma genérica. Según los datos publicados por el Ministerio de Industria, Comercio e Industria en enero de 2024, de las 2.917.389 PYMES de entre 0 y 249 trabajadores registrados en España, 1.603.593¹ no cuentan con personal asalariado; es decir, casi el 55% de las PYMES en España realmente se corresponden con los autónomos. El promedio de personas ocupadas en el año 2023 fue de 21.182.200, por lo que, de acuerdo con las cifras publicadas por el Instituto Nacional de Estadística, aproximadamente el 7,5% de la población activa puede ser susceptible de caer en una situación de vulnerabilidad. Si una persona decide iniciar la andadura de trabajar por cuenta propia o poner en marcha una actividad, además de los gastos de inversión iniciales necesarios, tendrá que sufragar la cuota de la Seguridad Social de los autónomos y/o estas cuotas patronales correspondientes a los trabajadores que

1. Los datos de empresas con asalariados se extraen de la estadística mensual de Empresas inscritas en la Seguridad Social y están actualizados a finales del mes de referencia. El número de PYME sin asalariados se estima como el número de Autónomos propiamente dicho sin asalariados de la última estadística trimestral disponible (cuarto trimestre de 2023)

emplee, y el IS cuando proceda. Ante esta situación, es probable que esos jóvenes, autónomos o PYMES, especialmente en sus inicios, puedan verse en una situación de vulnerabilidad fiscal, con el riesgo de no poder atender a sus obligaciones tributarias si la Administración recaudadora no les proporciona vías que faciliten la satisfacción de las cantidades pecuniarias debidas, o directamente no cuenten con liquidez para ello.

Otro colectivo especialmente sensible para verse inmerso en una situación de vulnerabilidad fiscal es el formado por las personas con discapacidad, ya sea física y/o mental. Aunque en las últimas décadas los gobiernos han impulsado políticas públicas tendentes a su inclusión social y a lograr su protección con el fin de garantizar la igualdad en el ejercicio de sus derechos, no deja de ser una realidad que se sigue luchando contra situaciones que postergan o apartan en ocasiones a sujetos de este grupo social. Dadas las dificultades para su participación e inclusión en la sociedad por sus condiciones físicas, sensoriales, intelectuales o mentales duraderas, este tipo de personas pueden verse en una situación de vulnerabilidad económica y, en consecuencia, fiscal ya que, en numerosas ocasiones requieren de cuidados especiales (rehabilitación, aparatos ortopédicos, tratamientos médicos costosos) que les suponen una importante carga económica adicional y, sin embargo, no dejan de verse en la situación de tener que cumplir ciertas obligaciones tributarias.

En una situación similar pueden acabar las personas a las que les diagnostiquen ciertas enfermedades, crónicas o no, que impactan negativamente en sus facultades y, por consiguiente, en su capacidad de generar recursos para vivir, asumir los costes de los tratamientos médicos que requieran para sanarse o, por lo menos, que le permitan convivir con la enfermedad con cierta calidad de vida, el pago de ortesis o prótesis no cubiertas por el Sistema Nacional de Salud, o los gastos derivados de su asistencia a los centros hospitalarios para recibir la atención o los tratamientos médicos correspondientes, y hacer frente a sus obligaciones tributarias. Una persona enferma de cáncer puede ser un buen ejemplo. El pasado mayo de 2024, el Observatorio de la Asociación Española Contra el Cáncer publicó un informe de resultados sobre la «Vulnerabilidad económica y laboral en pacientes con cáncer en España» que pone de manifiesto que el diagnóstico de esta enfermedad puede poner en riesgo social o económico al paciente, o incluso agravar su situación si ya se encontrase en una situación de vulnerabilidad. En este caso, la vulnerabilidad económica puede derivar en vulnerabilidad fiscal, siendo un claro ejemplo el de los trabajadores autónomos a los que ya se ha aludido anteriormente.

Otras personas que muy probablemente sufran dificultades para responder ante la hacienda pública son aquéllas que sean víctimas de una situación sobrevenida o de fuerza mayor que las sitúe, aunque sea coyunturalmente, en una posición de debilidad económica, como cuando acaecen desastres naturales (inundaciones, sequías, heladas, plagas, terremotos, huracanes, tsunamis) que destruyen casas y negocios, secan, queman o arrasan los cultivos,

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

18

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

y paralizan o terminan con la actividad social y económica habitual que permite producir y vivir con normalidad y saldar las obligaciones con el fisco. En estas situaciones extremas, prácticamente cualquier sujeto puede incurrir en una situación de vulnerabilidad fiscal, ya que no es descabellado que, en tales circunstancias, pierda muchos o todos sus bienes y fuentes de ingresos de forma que le sea imposible afrontar sus deudas, salvo que los gobiernos competentes adopten las medidas necesarias para paliar esa situación, como ocurrió recientemente por los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios de la Comunidad Valenciana y de Castilla-La Mancha.

Los desempleados, los trabajadores temporales, los irregulares y los trabajadores con salarios bajos suelen constituir colectivos que pueden incurrir en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias por la dificultad en la obtención de ingresos o por la discontinuidad en que los perciben. La percepción de recursos de forma que no les permitan una planificación de ingresos y gastos a medio o largo plazo para cubrir las necesidades de vida básicas, o incluso a corto plazo, pueden situarlos en una situación vulnerable si además deben saldar deudas con la Administración Pública que corresponda.

Por otro lado, una gran parte de las mujeres, tradicional y frecuentemente, es considerada un colectivo social y económicamente vulnerable. Según los datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística del año 2022, los sueldos que, de media, perciben las mujeres en España son inferiores a los de los hombres (el salario medio anual de las mujeres fue de 24.359,82 euros y el de los hombres de 29.381,84 euros), sin olvidar que, en la mayoría de los casos, son las que asumen las cargas familiares (gastos, cuidado de los hijos, etc.) en los casos de abandono del hogar por parte de sus parejas. Según la Encuesta Continua de Hogares de ese Instituto, en 2020, casi dos millones de hogares eran monoparentales y el 80% de éstos estaban encabezados por mujeres. Además, es cierto que la situación de las mujeres en las circunstancias descritas se ve agravada por los menores ingresos (brecha salarial) que cobran respecto a los hombres.

Tampoco hay que olvidar que igualmente pueden verse en una situación de vulnerabilidad fiscal, como consecuencia de la económica, todas las personas cabeza de familia monoparental, con independencia de su género, ya que sufragar los gastos de vida de una familia (alquiler, hipoteca, comida, recibos de agua, luz electricidad, transporte, colegio, material escolar, ropa, etc.) resulta más gravoso, lógicamente, cuando recae sobre una única persona.

Los jubilados o personas de la tercera edad, pese a que una inmensa mayoría dedicó muchos años a trabajar y aportó a la hacienda pública el pago de impuestos por los ingresos generados durante su vida laboral, perciben pensiones, en muchos casos, sensiblemente menores a lo que fueron sus salarios lo que les sitúa en una posición de mayor debilidad económica para mantener

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

19

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

su nivel de vida y, muchas veces, para atender a sus necesidades básicas. Además, en no pocas ocasiones, los integrantes de este colectivo constituyen el soporte económico de muchas familias. Son quienes, en situaciones de crisis económica, de desempleo de sus descendientes u otros familiares o trabajo precario de éstos, los ayudan económicamente para hacer frente a los gastos básicos que les permiten mantener una vida digna o para sostener la crianza de sus hijos y nietos, y, en el caso de tener que afrontar obligaciones pecuniarias ante el erario, puede que no cuenten con la liquidez suficiente para ello, y resultar fiscalmente vulnerables.

Por último, los migrantes y refugiados, o las personas pertenecientes a una minoría étnica o racial, ante la dificultad de adaptarse a la cultura de la sociedad del país al que han emigrado, con frecuencia se encuentran con dificultades para conseguir condiciones de vida básicas o acceder a los servicios públicos mínimos, así como al mercado laboral, siendo habitual que sean víctimas de discriminación y/o explotación. En los supuestos en los que consigan la inserción en el mundo laboral del país de residencia y perciban ciertos ingresos —suele ser habitual en muchos de estos casos que los trabajos sean precarios y no muy bien remunerados— también ellos deberán cumplir con sus obligaciones tributarias y pueden vivir situaciones de vulnerabilidad fiscal. De los 48.592.909 residentes en España a 1 de enero de 2024, según el Instituto Nacional de Estadística, 6.491.502 (13%) son de nacionalidad extranjera, y de aquel total 8.775.213 (18%) nacieron en un país extranjero.

Como ya se dijo anteriormente, el nivel cultural y el deficiente conocimiento de las normas y procedimientos que rigen los procesos tributarios pueden situar al ciudadano en situación de vulnerabilidad fiscal, fundamentalmente en las fases de liquidación de los tributos y del pago de las deudas tributarias, ya que no deja de ser el tributario un conocimiento especializado que requiere cierta pericia y precisa, muchas veces, del apoyo de la propia Administración no sólo para cumplir adecuadamente, sino en las condiciones más favorables para el contribuyente con sus obligaciones fiscales, de forma que le suponga el menor quebranto posible.

Como someramente se ha expuesto, por las peculiares características de las personas o sus circunstancias socioeconómicas, existen numerosos colectivos vulnerables en la sociedad, y los gobiernos estatal, autonómicos y locales deben implementar políticas fiscales dirigidas a hacer corregir las desigualdades económicas y sociales y garantizar el bienestar social, a facilitar el cumplimiento de las obligaciones ficales haciendo realidad el mandato constitucional, contenido en el artículo 31 de la Constitución Española, de que

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

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

20

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

Para ello, resulta muy conveniente que todas esas circunstancias que afectan a los ciudadanos sean tenidas en cuenta en las distintas fases del proceso tributario. Sería desconocer la realidad no dejar constancia de que el sistema tributario y las distintas figuras fiscales que lo integran conocen estas circunstancias y no las consideran a la hora de establecer y regular los distintos tributos. Pero sí, se tienen en cuenta. Y lo que se pretende con este artículo es reflexionar sobre las posibilidades que el empleo de la Inteligencia Artificial ofrece, como una herramienta innovadora, llamada a facilitar a los poderes públicos el ejercicio eficaz y eficiente de las potestades tributarias en todas sus fases, limitando los efectos de la vulnerabilidad fiscal, y ayudando a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

3.1 Un lago común de datos fiscales para perfilar al contribuyente 360

No cabe duda de que las nuevas herramientas de Inteligencia Artificial pueden aprovechar la gran cantidad de datos que ya están en poder de las Administraciones Públicas para identificar contribuyentes en riesgo de vulnerabilidad fiscal. Sin embargo, aún es necesario seguir trabajando en superar las dificultades que presenta la fragmentación y duplicidad de esta información entre los varios niveles de administración y competencias recaudatorias.

Por citar algunos ejemplos, impuestos locales como el IBI registran o vinculan información del padrón y valores catastrales, así como bonificaciones aplicables. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) sobre licencias de obra o características técnicas de los proyectos, y las sanciones o tasas municipales suelen incluir históricos de pagos, deudas pendientes y reducciones o exenciones sociales, y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) incluye información de vehículos y reducciones por criterios medioambientales.

Con todos estos datos puede hacerse un mapa de morosidad (al menos en ámbito de cada entidad local), e incluso plantear actuaciones proactivas para facilitar el cumplimiento o incentivo de las obligaciones. A nivel autonómico, el ISD incluye datos detallados por bienes transferidos, o reducciones por grado de parentesco o situaciones específicas (por ejemplo, discapacidad). También el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) aporta información sobre transacciones inmobiliarias y documentos notariales, como escrituras de compraventa, además de bonificaciones aplicadas para colectivos específicos, como jóvenes que adquieren su primera vivienda. Pueden existir tributos propios autonómicos como tasas ambientales, impuestos turísticos, licencias de casa, etc.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

21

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

Por su parte, la Administración General del Estado, a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, gestiona los datos más extensos del sistema fiscal. El IRPF proporciona detalles sobre ingresos anuales declarados, deducciones por vivienda habitual, gastos educativos, aportaciones a planes de pensiones y desgravaciones familiares. El IS incluye información sobre balances financieros, amortizaciones y beneficios fiscales aplicables según la actividad económica, o el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que registra las operaciones comerciales, incluyendo facturación detallada, devoluciones solicitadas y aplicación de regímenes especiales. Se cuenta también con información detallada sobre inspecciones fiscales, sanciones y recuperación de deudas, proporcionando una base robusta para cualquier actuación de análisis o planteamiento proactivo.

La oportunidad de construir un lago de datos fiscales común permitiría obtener una visión 360 del contribuyente, sin necesidad de redundar en los habituales sobreesfuerzos de todas las Administraciones Públicas. Por puntear casos de uso, se podría clasificar a los contribuyentes por características comunes y desarrollar programas específicos o proactivos que les faciliten, incentiven o bonifiquen las cargas tributarias, todo ello con el apoyo de los algoritmos de clustering. Por otro lado, el cruce de información patrimonial (por ejemplo, vehículos de alta gama registrados en el IVTM frente a ingresos bajos declarados en el IRPF), permitiría optimizar las estrategias de control fiscal, aplicando algoritmos de detección de anomalías. También las tasas autonómicas relacionadas con actividades específicas como impuestos turísticos o medioambientales podrían cruzarse con los datos de actividad económica registrados en el IVA, identificando zonas con potencial de desarrollo o intervención fiscal. También los datos de impago en impuestos locales podrían correlacionarse con ingresos declarados en el IRPF, o las operaciones inmobiliarias reflejadas en el ITP-AJD podrían vincularse con información del IBI. Estas actuaciones ayudarían a identificar proactivamente a contribuyentes en riesgo de incumplimiento antes de que se materialice la deuda, o diseñar políticas fiscales más modernas y adaptadas.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

22

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

④ ENRIQUECIENDO LA INFORMACIÓN FISCAL: PERFILANDO LA VULNERABILIDAD CON LAS AYUDAS SOCIALES

El historial de ayudas sociales es una importante herramienta para comprender la situación de los contribuyentes y perfilar su relación con la vulnerabilidad fiscal, puesto que reflejan el grado de dependencia económica de ciertos colectivos y anticipar dificultades para cumplir con las obligaciones tributarias.

Prestaciones por desempleo, rentas mínimas, programas de exclusión u otros beneficios otorgados a colectivos en riesgo de exclusión social o con discapacidad pueden representar un ingreso fundamental para muchas familias. El importe mensual percibido y su compatibilidad con otros ingresos declarados ayudan a perfilar cómo estos ciudadanos gestionan sus cargas tributarias, o identificar a quiénes, tras agotar la prestación, podrían experimentar una drástica reducción de ingresos que afecte su capacidad de pago de impuestos. Por otra parte, en el ámbito de la vivienda, las ayudas para el alquiler o la rehabilitación ofrecen oportunidades de correlación con el IBI o el ICIO: los datos sobre los importes, la duración de la ayuda y el tipo de vivienda permitirían vincularse al cumplimiento de las obligaciones fiscales, y por ende evaluar su eficacia. Las ayudas familiares, como becas y ayudas al estudio, subvenciones por hijos a cargo o beneficios para familias monoparentales o numerosas, ofrecen también importantes oportunidades. La información sobre los beneficiarios, la pseudo-normalización de los criterios de elegibilidad o las cantidades asignadas permitirían identificar a familias vulnerables que, a pesar de recibir apoyos sociales, puedan enfrentar dificultades fiscales significativas.

Y, por último, algo de especial actualidad estos días, los programas de emergencia, como las ayudas implementadas durante crisis económicas o desastres naturales, ofrecen información muy valiosa sobre la capacidad de las estructuras públicas para hacer frente a las derivadas fiscales en momentos especialmente complicados. No sólo para agilizar su concesión y tramitación, sino para identificar a los contribuyentes que, una vez terminado el apoyo, podrían necesitar medidas de apoyo adicionales para estabilizar su situación tributaria.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

23

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

⑤ ENRIQUECIENDO LA INFORMACIÓN FISCAL: APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS

No es trivial considerar que las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias puedan ser un indicador más o menos directo de posibles dificultades económicas que enfrentan los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones fiscales. Una solicitud pudiera no sólo reflejar una puntual falta de liquidez o planificación extraordinaria, sino también patrones que, analizados en conjunto, pueden revelar tendencias más amplias de vulnerabilidad fiscal.

En este sentido, la frecuencia con la que un contribuyente solicita estas medidas o su momento temporal permitirían identificar patrones relacionados con situación de fragilidad económica. Sin duda este patrón puede ser más marcado según sectores o colectivos, y también estar sujeto a condiciones de estacionalidad o mercado, pero su análisis inteligente aportaría información muy importante. La cuantía de las solicitudes también es relevante, dando indicadores que trasciendan los problemas de planificación: solicitudes de cuantías y recurrente pueden indicar una gestión económica al límite, donde incluso los gastos tributarios mínimos suponen una carga insostenible. Este tipo de comportamiento es característico y visible en familias que dependen de ingresos bajos o irregulares, o también de negocios con poca estructura y en fases iniciales.

En otras palabras, aplicar inteligencia artificial a estos datos permite no sólo localizar a los contribuyentes con mayor riesgo de incumplimiento, sino también apoyar en el entendimiento de las causas subyacentes. Y, dando un paso más allá, monitorizar esta información en tiempo real podría actuar como un termómetro socioeconómico, proporcionando a las Administraciones Públicas una herramienta muy valiosa para revisar sus procedimientos y políticas públicas.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

24

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

⑥ ENRIQUECIENDO LA INFORMACIÓN FISCAL: PATRONES GEOGRÁFICOS

Relacionar el contexto territorial con la capacidad de cumplimiento fiscal es una importante herramienta para perfilar características socioeconómicas de los contribuyentes. Trabajar en estas relaciones permite detectar desigualdades estructurales, y caracterizar áreas con menores niveles de renta media, altas tasas de desempleo o economías informales. Todo ello suele implicar mayores dificultades para cumplir con las obligaciones fiscales, y la geolocalización ofrece una perspectiva clara de estas disparidades. En zonas más vulnerables o con mayores tasas de desempleo los hogares suelen priorizar el gasto en necesidades básicas, pudiendo incrementar la morosidad en tributos locales, o incrementar solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos en sus pagos, y localidades afectadas por crisis industriales o rurales con economías deprimidas pueden ser perfiladas mediante técnicas de geolocalización.

Adicionalmente y una vez más volviendo a contextualizar el discurso tras recientes catástrofes, el perfilado geográfico de los contribuyentes es esencial para plantear procedimientos de urgencia en situaciones de emergencia o crisis, como desastres naturales o pandemias. En estas circunstancias, ciertas zonas geográficas pueden experimentar un exponencial aumento de la vulnerabilidad o una disminución significativa en su capacidad de recaudación debido a pérdidas económicas severas. La capacidad de correlacionar la ubicación de los contribuyentes con estas circunstancias permite a las Administraciones Públicas diseñar respuestas rápidas y efectivas.

En resumen, trabajar con un perfil geográfico del contribuyente mediante inteligencia artificial revelaría relaciones entre el lugar de residencia y la capacidad fiscal, permitiendo a las Administraciones Públicas anticiparse a problemas actuando de forma preventiva y proactiva.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

25

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

⑦ ENRIQUECIENDO LA INFORMACIÓN FISCAL: OPORTUNIDADES DE LA COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA Y FRONTERAS ÉTICAS Y DE PRIVACIDAD

Para lograr un perfilado más completo y detallado de los contribuyentes no se debería dejar de explorar, con las garantías legales y éticas adecuadas, la oportunidad de trabajar con ciertos datos de carácter privado que aporten una perspectiva más rica sobre la situación económica y social de las personas. Aquí es donde se podrían encontrar límites éticos de la proactividad, pero tanto desde el valor público como desde la responsabilidad social corporativa se debe explorar esa posibilidad. Los perfiles de solvencia a partir de la información bancaria, o el consumo de servicios básicos, como agua, luz y gas, aporta indicadores relevantes sobre la sostenibilidad económica de los hogares. Retrasos en el pago de estos servicios o fluctuaciones inusuales en el consumo podrían revelar dificultades económicas que impacten en la capacidad de cumplir con obligaciones tributarias. También los datos relacionados con el historial laboral, o incluso trámites asociados a seguros (como reclamaciones o indemnizaciones por eventos inesperados) pueden dar visiones contingentes que afecten —o potencialmente afecten— a los contribuyentes.

El enriquecimiento del perfilado a través de estas fuentes no sólo proporcionaría una perspectiva más integral, combinando factores económicos, sociales y personales, sino que también podría mejorar la capacidad de las Administraciones Públicas para anticiparse a problemas. Aplicar inteligencia artificial para detectar patrones que indiquen vulnerabilidad permitiría actuar de forma preventiva, y estos datos posibilitarían además una segmentación dinámica y en tiempo real.

En el ordenamiento jurídico español (y también desde una perspectiva de valores), el uso de la inteligencia artificial en estos contextos exige un compromiso sólido con la ética y la protección de datos, garantizando que las prácticas implementadas respeten los derechos fundamentales de la ciudadanía. El Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) y la regulación europea sobre Inteligencia Artificial (AI Act) constituyen actualmente las referencias normativas fundamentales en esta materia. Sin embargo, todavía falta terminar de construir un ecosistema técnico y jurídico de nivel medio y bajo que detalle las metodologías, estándares y procedimientos específicos necesarios para garantizar que los sistemas de IA sean justos, transparentes y responsables. Evitar la reproducción de sesgos algorítmicos y cognitivos existentes, particularmente en los modelos de lenguaje y sistemas automatizados

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

26

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

de toma de decisiones, es tarea de actores públicos y privados. El diseño de los algoritmos debe ser inclusivo, incorporando criterios que reflejen la diversidad de situaciones económicas, sociales y culturales, de manera que las decisiones sean equitativas, no discriminatorias y respeten la pluralidad de la sociedad. Esto implica una atención especial a los grupos históricamente marginados o vulnerables, cuya representación en los datos de entrenamiento puede ser limitada o sesgada.

Y, por supuesto, contemplar técnicamente la anonimización de los datos y el ejercicio de los derechos ARCO (Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición, además de Portabilidad y Supresión según el RGPD), así como el consentimiento informado, es algo que debe integrarse en el diseño de los sistemas de inteligencia artificial desde el principio: no se trata de actuar con respuestas reactivas frente ante incidentes futuros, sino de pilares fundamentales que deben guiar todo el ciclo de vida de los sistemas: desde la concepción y desarrollo hasta su implementación y operación.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

27

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

⑧ APLICANDO LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL GENERATIVA PARA MITIGAR LA VULNERABILIDAD

La inteligencia artificial generativa, basada en modelos de lenguaje como GPT, permite crear contenido «pseudooriginal» a partir de patrones aprendidos en grandes cantidades de texto. Estos modelos comprenden el lenguaje y generan respuestas coherentes y con contexto, lo que les permite redactar documentos, responder preguntas, traducir textos o simular escenarios hipotéticos.

En el ámbito de este artículo, la inteligencia artificial generativa ofrece capacidades que pueden apoyar la transformación del perfilado fiscal y la interacción entre los contribuyentes y las Administraciones Públicas. Estas oportunidades no sólo simplifican procesos complejos, sino que también personalizan las soluciones y mejoran la accesibilidad del sistema fiscal, fomentando un mayor cumplimiento y confianza.

Por puntear algunos casos posibles de uso, la IA generativa podría elaborar mensajes claros y adaptados a las circunstancias específicas de cada contribuyente, explicando sus obligaciones fiscales, beneficios disponibles y opciones como planes de pago. Por ejemplo, un mensaje dirigido a una familia numerosa podría detallar las deducciones aplicables en el IRPF o las bonificaciones en el IBI, mientras que para un autónomo podría incluir información sobre aplazamientos en el IVA, mejorando no solo la comprensión del sistema fiscal, sino reduciendo la incertidumbre y las barreras percibidas por los contribuyentes. Chatbots y asistentes virtuales basados en IA generativa pueden responder de manera instantánea a preguntas frecuentes sobre tributos, beneficios y trámites fiscales, guiando a los contribuyentes paso a paso para cumplir con sus obligaciones, desde completar formularios hasta entender las particularidades de cada tributo. Además de facilitar el acceso a información personalizada, estas interacciones mejorarían la experiencia del usuario y reducen la carga en los canales tradicionales de atención.

Por ende, interpretar comentarios y retroalimentación de los contribuyentes permitiría a las Administraciones Públicas detectar niveles de estrés, frustración o preocupación relacionados con sus obligaciones fiscales, permitiendo ajustar su comunicación y diseño de políticas para responder de manera más empática y adaptada a las necesidades reales, y con un especial foco en la vulnerabilidad.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

28

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

Así mismo, la creación de campañas informativas adaptadas a diferentes segmentos de contribuyentes podría ser otro caso de uso de relevancia de la IA generativa, por ejemplo, diseñando mensajes específicos para jóvenes que acceden a su primera vivienda, autónomos que buscan información sobre deducciones, o familias que desconocen bonificaciones aplicables.

También, desde el prisma de la eficiencia y la reducción de cargas administrativas, la IA también generativa facilitaría la creación de informes y cuadros de mando detallados que identifiquen patrones de vulnerabilidad fiscal tanto a nivel individual como colectivo, apoyando a los algoritmos de aprendizaje automático y profundo que asistirían al enfoque de datos mencionado a lo largo de este artículo. Y, por supuesto, la IA generativa podría transformar documentos fiscales complejos en guías y formularios simplificados, adaptados a las necesidades y comprensión de diferentes grupos de contribuyentes y aplicando proactividad en la información y datos disponible, pre-rellenando información o incluso realizando los trámites de forma proactiva.

En conjunto, estas capacidades ofrecen a la sociedad la oportunidad de caminar hacia un sistema fiscal más proactivo, accesible y eficiente.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

29

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

⑨ REFLEXIONES FINALES

Se ha analizado cómo la inteligencia artificial puede ser una oportunidad transformadora para abordar la vulnerabilidad fiscal, permitiendo una gestión tributaria más eficiente y proactiva. La vulnerabilidad fiscal, definida como la dificultad o incapacidad de ciertos colectivos para cumplir con sus obligaciones tributarias sin poner en riesgo su calidad de vida, afecta a grupos diversos debido a factores como ingresos irregulares, desconocimiento de derechos fiscales, o circunstancias sobrevenidas como enfermedades o desastres naturales. En este contexto, la IA emerge como un recurso que puede ser clave para avanzar hacia un sistema fiscal más adaptado a las necesidades de los contribuyentes. Su capacidad para integrar, analizar y utilizar datos a gran escala puede transformar el perfilado de los ciudadanos y la gestión fiscal en varios aspectos, y permite mejorar la gestión mediante la focalización de recursos en los contribuyentes más vulnerables, optimizando procesos y priorizando intervenciones proactivas. Para los contribuyentes vulnerables o potencialmente vulnerables, la IA ofrece beneficios significativos al facilitar el cumplimiento tributario, a través de un perfilado avanzado y ofreciendo acceso a información personalizada. Además, la IA puede actuar como un sistema de alerta temprana, detectando cambios en la situación económica del contribuyente y proponiendo estrategias de ahorro o previsión fiscal.

El uso de la IA generativa complementa estas capacidades al proporcionar herramientas como la generación de explicaciones personalizadas, informes automatizados, simulaciones de escenarios y asistentes conversacionales. Estas tecnologías no solo simplifican procesos complejos, sino que también mejoran la interacción entre los contribuyentes y las Administraciones Públicas, con el deseable aumento de confianza de todas las partes si los sistemas de IA se desarrollan de forma responsable, ética, equitativa y segura.

En la base de todo ello, la oportunidad del desarrollo de un lago de datos común y la colaboración público-privada para integrar la información de los diferentes niveles de administración y de la información clave del sector privado (consumos básicos, empleos, solvencia...) es una línea hacia la que todos debiéramos avanzar. Este enfoque permitiría obtener una visión 360 grados del contribuyente, correlacionando datos como el cumplimiento en tributos locales, operaciones inmobiliarias o ayudas sociales, así como niveles de renta y operaciones en régimen de IVA (por ejemplo), identificando también patrones de vulnerabilidad fiscal y diseñando procedimientos más modernos, accesibles y eficientes. Además, enriquecer el análisis con factores geográficos, históricos de aplazamientos y fraccionamientos, y datos privados bajo estrictas garantías éticas y legales, fortalecería la capacidad de las Administraciones Públicas para anticiparse a problemas y actuar de forma preventiva.

Inteligencia artificial y vulnerabilidad fiscal. Retos y oportunidades.

30

Manuel Ruiz del Corral. Subdirector General de Modernización e Innovación de Procesos.

Ayuntamiento de Madrid

Marina Pérez López. Jefa de Servicio de Disciplina Ambiental. Ayuntamiento de Madrid.

En última instancia, la Inteligencia Artificial está llamada al diseño de políticas fiscales que tengan en cuenta las posibles situaciones de vulnerabilidad de los ciudadanos en todo el proceso tributario, lo que ha de redundar en un sistema fiscal más justo, que permita un mejor cumplimiento de la previsión constitucional de que cada uno aporte al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, que facilite a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y acerque la Administración Tributaria a los ciudadanos.

LA DEFENSA DEL CRÉDITO MUNICIPAL ANTE SOLICITUDES DE EXONERACIÓN DEL PASIVO INSATISFECHO

JUDIT GEA HERNÁNDEZ LARGACHA
Letrada Consistorial Jefe. Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil
Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid
MARÍA ELENA MINGUEZ ENKOVAARA
Letrada Consistorial. Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil
Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

RESUMEN

A lo largo de este artículo se realiza una exposición de los orígenes, evolución y presente de la exoneración de créditos de derecho público ante solicitudes formuladas por los deudores en el procedimiento concursal, haciendo especial referencia a la normativa vigente y a las sentencias de aplicación en esta materia para el caso concreto de los créditos del Ayuntamiento de Madrid.

Para ello, se analizarán particularmente el artículo 489.1.5º del texto refundido de la Ley Concursal (TRLC) y las interpretaciones judiciales que han venido a conformar la doctrina mayoritaria a fecha de esta publicación, destacándose los retos que afronta esta administración en el futuro próximo.

Palabras clave: exoneración del pasivo insatisfecho, crédito público, Ayuntamiento de Madrid.

ABSTRACT

Throughout this article, an exposition of the origins, evolution and current state of the discharge of public credits debt system is made in response to requests formulated by debtors during the insolvency proceedings, with special reference to the current regulations and the judgments applicable in this matter for the specific case of the public credits in the Madrid City Council.

For this purpose, article 489.1.5º TRLC and the judicial interpretations that have come to shape the majority doctrine at the date of this publication will be particularly analyzed, highlighting the challenges that this administration faces in the near future.

Keywords: discharge of debt, public creditors, Madrid City Council.

1	EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LA EXONERACIÓN DEL PASIVO INSATISFECHO. SU NACIMIENTO: LA LEY DE LA SEGUNDA OPORTUNIDAD	34
2	LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO N.º 381/2019, DE 2 DE JULIO: UN ANTES Y UN DESPUÉS EN LA DEFENSA DEL CRÉDITO PÚBLICO	38
3	LA EXONERACIÓN DEL CRÉDITO PÚBLICO EN EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2020, DE 5 DE MAYO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY CONCURSAL	40
4	RÉGIMEN JURÍDICO ACTUAL	43
5	CAMBIO DE PARADIGMA PROCESAL	47
6	ARTÍCULO 489.1.5º TRLC: CLARIDAD DEL LEGISLADOR VS. DISPARIDAD DE INTERPRETACIONES JUDICIALES	49
7	LA SENTENCIA N.º 75/2024, DE 25 DE MARZO DE 2024, DE LA SECCIÓN NOVENA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE VALENCIA	52
8	SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID	54
9	RETOS	62
10	CONCLUSIÓN	64

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

34

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

① EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LA EXONERACIÓN DEL PASIVO INSATISFECHO. SU NACIMIENTO: LA LEY DE LA SEGUNDA OPORTUNIDAD

La instauración de un sistema de liberación de deudas pendientes para la persona física que limitara la aplicación del principio de responsabilidad patrimonial universal consagrado en el artículo 1.911 del Código Civil (CC) venía reclamándose insistentemente por la doctrina toda vez que, según la redacción original de la Ley Concursal (LC), una vez liquidados todos los bienes del concursado, la persona física seguía siendo responsable del pago de los créditos restantes por tiempo indefinido.

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, introdujo en nuestro ordenamiento jurídico el mecanismo de la segunda oportunidad. Esta Ley implementó también el acuerdo extrajudicial de pagos y modificó la redacción del apartado 2 del artículo 178 de la LC introduciendo, por primera vez en nuestra legislación concursal, la posibilidad de que la resolución judicial que declarase la conclusión del concurso del deudor persona física por liquidación de la masa activa también declarase la remisión de las deudas insatisfechas. Sin embargo, esta norma resultó completamente insuficiente, toda vez que para ello exigía el cumplimiento de unos requisitos tan rigurosos que, en la práctica, hacían imposible la exoneración total de los créditos pendientes.

El 12 de marzo de 2014 la Comisión Europea adoptó una Recomendación sobre un nuevo enfoque frente a la insolvencia y el fracaso empresarial dirigida a que los Estados miembros regulasen una segunda oportunidad para los empresarios. La Recomendación ponía de manifiesto que:

«Las consecuencias de la insolvencia, especialmente el estigma social, las consecuencias jurídicas y la incapacidad permanente para saldar deudas constituyen importantes desincentivos para los empresarios que desean crear una empresa o aprovechar una segunda oportunidad, incluso cuando hay elementos que demuestran que, la segunda vez, los empresarios declarados insolventes tienen más posibilidades de éxito»

Es por ello por lo que, a través del Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social, se consolidó en nuestro ordenamiento el mecanismo de la segunda oportunidad. Sin embargo, al igual que ocurría con la normativa

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

35

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

anterior, su regulación contenía aspectos que debían flexibilizarse para poder considerarse una verdadera segunda oportunidad.

Por tanto, podemos decir que la posibilidad de que las personas físicas pudieran cancelar sus deudas tras un proceso de insolvencia verdaderamente nace con la Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social. Esta norma supuso una revolución en los procedimientos concursales relativos a las personas físicas, pues creó el denominado BEPI o beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho. Este beneficio otorgaba a las personas físicas deudoras de buena fe que hubieran incurrido en un concurso de acreedores la posibilidad de recomponer su vida económica, pues, según su exposición de motivos, suponía la oportunidad de *«encarrilar nuevamente su vida e incluso de arriesgarse a nuevas iniciativas, sin tener que arrastrar indefinidamente una losa de deuda que nunca podrá satisfacer»*.

Esta norma modificó la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y concretamente añadió un nuevo artículo 178 bis denominado *«Beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho»* con la siguiente redacción:

- «1. El deudor persona natural podrá obtener el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho en los términos establecidos en este artículo, una vez concluido el concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa.
2. El deudor deberá presentar su solicitud de exoneración del pasivo insatisfecho ante el juez del concurso dentro del plazo de audiencia que se le haya conferido de conformidad con lo establecido en el artículo 152.3.
3. Solo se admitirá la solicitud de exoneración del pasivo insatisfecho a los deudores de buena fe. Se entenderá que concurre buena fe en el deudor siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - 1.º Que el concurso no haya sido declarado culpable. No obstante, si el concurso hubiera sido declarado culpable por aplicación del artículo 165.1.1.º el juez podrá no obstante conceder el beneficio atendidas las circunstancias y siempre que no se apreciare dolo o culpa grave del deudor.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

36

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

2.º Que el deudor no haya sido condenado en sentencia firme por delitos contra el patrimonio, contra el orden socioeconómico, de falsedad documental, contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social o contra los derechos de los trabajadores en los 10 años anteriores a la declaración de concurso. Si existiera un proceso penal pendiente, el juez del concurso deberá suspender su decisión respecto a la exoneración del pasivo hasta que exista sentencia penal firme.

3.º Que, reuniendo los requisitos establecidos en el artículo 231, haya celebrado o, al menos, intentado celebrar un acuerdo extrajudicial de pagos.

4.º Que haya satisfecho en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales privilegiados y, si no hubiera intentado un acuerdo extrajudicial de pagos previo, al menos, el 25 por ciento del importe de los créditos concursales ordinarios.

5.º Que, alternativamente al número anterior:

- i) Acepte someterse al plan de pagos previsto en el apartado 6.
- ii) No haya incumplido las obligaciones de colaboración establecidas en el artículo 42.
- iii) No haya obtenido este beneficio dentro de los diez últimos años.
- iv) No haya rechazado dentro de los cuatro años anteriores a la declaración de concurso una oferta de empleo adecuada a su capacidad.
- v) Acepte de forma expresa, en la solicitud de exoneración del pasivo insatisfecho, que la obtención de este beneficio se hará constar en la sección especial del Registro Público Concursal por un plazo de cinco años. Únicamente tendrán acceso a esta sección las personas que tengan interés legítimo en averiguar la situación del deudor, entendiéndose en todo caso que tienen interés quienes realicen una oferta en firme al deudor ya sea de crédito o de cualquier otra

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

37

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

entrega de bienes o prestación de servicios, que tenga que ser remunerada o devuelta por éste y que esté condicionada a su solvencia, así como las Administraciones Públicas y órganos jurisdiccionales habilitados legalmente para recabar la información necesaria para el ejercicio de sus funciones. La apreciación de dicho interés se realizará por quién esté a cargo del Registro Público Concursal.»

Por tanto, la norma distinguía dos vías para conceder la exoneración.

- Una exoneración inmediata o automática, regulada en el ordinal 4º del apartado 3 de la LC, prevista para aquellos casos en los que el deudor hubiera satisfecho en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales y hubiera, asimismo, intentado un acuerdo extrajudicial de pagos previo o, si no lo hubiera hecho, cuando hubiera pagado, al menos, el 25 por ciento del importe de los créditos concursales ordinarios.
- Una exoneración diferida, la recogida en el art. 178 bis 5º de la LC para el caso de no haberse abonado los créditos contra la masa y privilegiados durante el concurso de acreedores. Esta vía permitía que el deudor pudiera obtener la exoneración comprometiéndose al abono de los créditos anteriores por medio de un plan de pagos en un plazo no superior a 5 años, de forma que, transcurrido ese plazo, si el deudor hubiera pagado estos créditos (o no lo hubiera hecho, pero hubiera dedicado a ellos la mitad o la cuarta parte de sus ingresos), se produciría la exoneración definitiva del resto de las deudas y, en su caso, de la parte que no hubiera podido pagar de las no "exonerables".

Sin embargo, el inciso 5 del art. 178 bis 5. 1º de la LC establecía que:

«Los créditos ordinarios y subordinados pendientes a la fecha de conclusión del concurso, aunque no hubieran sido comunicados, y exceptuando los créditos de derecho público y por alimentos.»

De este modo, ocurría que los créditos de derecho público y por alimentos no podían ser exonerados de optarse por esta segunda vía de exoneración, la vía diferida o con plan de pagos. Esto suponía, según la interpretación de numerosos concursados, la ineficacia del mecanismo de segunda oportunidad cuando el grueso de la deuda derivaba de créditos públicos que, a su vez eran clasificados como privilegiados.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

38

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

② LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO N.º 381/2019, DE 2 DE JULIO: UN ANTES Y UN DESPUÉS EN LA DEFENSA DEL CRÉDITO PÚBLICO

En este contexto, y ante esta aparente diferencia en el alcance de la exoneración según si se optaba por la exoneración inmediata o mediante plan de pagos, surge la Sentencia del Pleno de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2019.

Esta sentencia se dicta en el seno de un incidente concursal interpuesto por la Abogacía del Estado en el que solicitaba la denegación del beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho (BEPI) en el marco de un concurso de persona física en el que una parte de crédito público no había sido satisfecho. Y es que el concursado había solicitado la obtención diferida del BEPI respecto de un crédito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), la cual se opuso a la concesión del beneficio por tener naturaleza pública. En respuesta, el concursado propuso un plan de pagos, a lo que la AEAT se volvió a oponer al entender que el párrafo tercero del punto 6 del art. 178 bis de la LC dejaba el crédito público fuera del alcance del plan de pagos sometido al control del Juez del concurso (art. 178bis.5 LC) necesario para la obtención diferida del BEPI.

En esta Sentencia, el Tribunal Supremo determinó que el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho debía cubrir todos los créditos sin distinción, incluso si la vía elegida era por medio de un plan de pagos. El Tribunal Supremo entendió, mediante una interpretación teleológica, que la norma perseguía la exoneración de la totalidad de las deudas y, por tanto, los créditos de derecho público debían ser exonerados.

Así, el Tribunal Supremo consideró que, siendo la finalidad de la norma la concesión de una segunda oportunidad a aquellos deudores que tenían un nivel de deudas de imposible satisfacción era insostenible que una parte del crédito quedara sujeta a una normativa distinta a la concursal, pues ello iría en detrimento de la *pars conditio creditorum*.

Para evitar esta situación, el Tribunal Supremo consideró que, en el marco de la obtención diferida del BEPI (art. 178bis.3.5), las deudas derivadas de un crédito público pendientes de pago en el momento de conclusión del concurso por liquidación o insuficiencia de masa activa habían de incorporarse al plan de pagos, sometiéndose por tanto a la aprobación judicial por parte del órgano que conoce del concurso y no a su normativa específica.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

39

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

Lo que esta importante sentencia suponía en la práctica era la eliminación de la protección del crédito público que contenía la Ley Concursal, pues aplicando su doctrina ocurría que, una vez transcurrido el plazo para el cumplimiento del plan de pagos sin que éste se hubiera cumplido en su totalidad, pero siempre y cuando el deudor hubiese destinado al menos la mitad de los ingresos inembargables percibidos durante un plazo de 5 años desde la concesión provisional del BEPI, o una cuarta parte de los ingresos si el deudor se encontrara en umbral de exclusión, el juez podía conceder el BEPI de forma definitiva respecto de la totalidad de los créditos públicos.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

40

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

③ LA EXONERACIÓN DEL CRÉDITO PÚBLICO EN EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2020, DE 5 DE MAYO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY CONCURSAL

Teniendo en cuenta estos antecedentes, el 1 de septiembre de 2020 entró en vigor el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo (TRLR) que regulaba el BEPI en sus artículos 486 a 502 del Capítulo II, Título XI.

El TRLR de nuevo preveía dos vías para acceder a la exoneración:

→ Un régimen general u ordinario regulado en los art. 488 a 492 del TRLR y que diferenciaba, a su vez, dos supuestos:

- El previsto para aquellos deudores que, reuniendo los requisitos para acceder al beneficio, hubieran celebrado o intentado celebrar previamente un acuerdo extrajudicial de pagos y satisfecho en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales privilegiados especiales y generales. En este caso, el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho se extendía a la totalidad de los créditos insatisfechos, exceptuando los créditos de derecho público y por alimentos (art. 491.2 TRLR).
- Y el de los deudores que, reuniendo los requisitos para acceder al beneficio, no hubieran intentado un acuerdo extrajudicial de pagos previo, para cuyo acceso se requería haber satisfecho, además de los créditos contra la masa y los créditos privilegiados, al menos el veinticinco por ciento del importe de los créditos concursales ordinarios. En este supuesto, el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho se extendía al setenta y cinco por ciento de los créditos ordinarios y a la totalidad de los subordinados (art. 491.2 TRLR).

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

41

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

→ Y un régimen especial extraordinario, el contenido en los art. 493 a 499 del TRLC y previsto para aquellos deudores que hubiesen aceptado someterse al plan de pagos. En este caso, la exoneración se extendía a la parte que, conforme a éste, fuera a quedar insatisfecha, de los siguientes créditos:

- Los créditos ordinarios y subordinados pendientes a la fecha de conclusión del concurso, aunque no hubieran sido comunicados, exceptuando los créditos de derecho público y por alimentos.
- Respecto a los créditos con privilegio especial, el importe de los mismos que no se hubiera podido satisfacer con la ejecución de la garantía, salvo en la parte que pudiera gozar de privilegio general. A lo que se añadía que las solicitudes de aplazamiento o de fraccionamiento del pago de los créditos de derecho público se regirían por lo dispuesto en su normativa específica.

A partir de este momento, la defensa del crédito público del Ayuntamiento de Madrid y de su Agencia Tributaria cambió por completo pues, al amparo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (por todas, la Sentencia 13/1992, de 6 de febrero, que, en referencia a los Textos Refundidos, declaró que:

«la labor refundidora que el Legislador encomienda al Gobierno aporta también un contenido innovador, sin el cual carecería de sentido la delegación legislativa. De este modo, el texto refundido que sustituye, a partir de su entrada en vigor, a las disposiciones legales refundidas, las cuales quedan derogadas y dejan de ser aplicables desde ese momento»

se defendió que, desde el 1 de septiembre de 2020, la Ley Concursal había quedado derogada y sustituida íntegramente por el TRLC. En consecuencia, esta nueva normativa resultaba de aplicación a todos los procedimientos concursales, tanto los iniciados antes como después de dicha fecha, con las excepciones previstas en las concretas previsiones de las disposiciones derogatoria y transitoria.

Por ello, en la defensa procesal del crédito público se mantenía la tesis de que, a partir de este momento, no era ya posible acudir a la interpretación que del derogado artículo 178.4 bis de la LC había hecho la Sentencia de Tribunal Supremo N.º 381/2019, de 2 de julio, recobrando así el crédito público la protección que le venía brindando la normativa concursal.

Sin embargo, pronto comenzaron los problemas en torno a la extensión del beneficio y a la exclusión del crédito público. Fundamentalmente, en el régimen

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

42

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

general, donde el crédito público quedaba excluido de la exoneración, aunque sólo de forma expresa en el primer supuesto. Así, este último inciso del artículo 491 del TRLC inmediatamente generó la duda sobre si el legislador había incurrido en un exceso ultra vires, pues excepcionaba el crédito público y por alimentos en la exoneración definitiva, lo que no estaba previsto en la anterior Ley Concursal.

La cuestión fue verdaderamente controvertida porque el precepto de la anterior Ley Concursal del que parte la refundición no recogía expresamente esta exclusión, y dicho precepto, además, había sido objeto de interpretación por el Tribunal Supremo en el sentido ya indicado y contrario a la regulación contenida en el texto refundido de la Ley Concursal. Esta posible extralimitación no alcanzaba o tocaba al régimen especial de exoneración, dado que la previsión del texto refundido no discrepaba de la regulación refundida. El único punto controvertido era el de la incorporación de la exclusión del crédito público en el régimen general del beneficio de exoneración el controvertido.

Por ello, gran parte de la doctrina consideró que el artículo 491 alteraba por completo una norma clara e indiscutida del sistema que debía refundir, regulando de manera contraria a la norma vigente los efectos de la exoneración, alterando con ello el difícil equilibrio de derechos que regula dicho sistema y, por tanto, la igualdad de trato de los acreedores, sin que esta alteración pueda ser, de una manera muy clara, considerada una aclaración, regularización o sistematización de la norma vigente.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

43

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

④ RÉGIMEN JURÍDICO ACTUAL

A la vista de lo expuesto, se hizo necesario una reforma urgente del Texto refundido de la Ley Concursal. Esta reforma fue operada a través de la Ley 16/2022, de 5 de septiembre (BOE de 6 de septiembre de 2022), que reformó el Texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para trasponer la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades (Directiva sobre reestructuración e insolvencia), refiriéndonos en adelante a esta norma como Ley 16/2022.

Conforme a su disposición transitoria primera, esta Ley se aplicaba a las solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho que se presentaran después de su entrada en vigor a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE de 6 de septiembre de 2022).

Como hemos expuesto, en la regulación previa a la Ley 16/2022, el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho (BEPI) estaba condicionado a la previa e ineludible realización del patrimonio del deudor y a la satisfacción los créditos contra la masa y de los créditos concursales privilegiados principalmente.

Con la reforma del TRLC, se creó un nuevo sistema de exoneración por derecho que abrió la posibilidad de exoneración de todo tipo de deudas, con excepción de aquellas declaradas por la ley como no exonerables, siempre y cuando el concursado sea deudor de buena fe, buena fe que se le presume salvo que incurra en determinados supuestos tasados.

En este nuevo escenario en el que la segunda oportunidad del deudor se configura como regla general, el artículo 489 TRLC incluye una lista *numerus clausus* de deuda considerada no exonerable, entre la que se encuentran los créditos de derecho público.

Esta inclusión ha sido considerada por parte de la doctrina y de la práctica judicial una sobre protección del crédito público contraria al espíritu de la Directiva transpuesta, a la interpretación de la institución operada por la Sentencia del Tribunal Supremo 381/2019, de 2 de julio de 2019 y a la finalidad perseguida por la exoneración.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

44

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

La nueva regulación de la exoneración del pasivo insatisfecho (EPI) contemplados vías de acceso:

- Una modalidad de exoneración mediante plan de pagos y sin liquidación del patrimonio del deudor, que puede así mantener su actividad profesional o empresarial.
- Y la exoneración con liquidación de la masa activa.

Así, la sección 2ª del Capítulo II del Título X del nuevo TRLC regula los aspectos comunes a todos los tipos de exoneración, estableciendo su artículo 489 regulador de la extensión de la exoneración que:

«Artículo 489. Extensión de la exoneración.

1. La exoneración del pasivo insatisfecho se extenderá a la totalidad de las deudas insatisfechas, salvo las siguientes:

(.../...)

5.º Las deudas por créditos de Derecho público. No obstante, las deudas para cuya gestión recaudatoria resulte competente la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán exonerarse hasta el importe máximo de diez mil euros por deudor; para los primeros cinco mil euros de deuda la exoneración será íntegra, y a partir de esta cifra la exoneración alcanzará el cincuenta por ciento de la deuda hasta el máximo indicado. Asimismo, las deudas por créditos en seguridad social podrán exonerarse por el mismo importe y en las mismas condiciones. El importe exonerado, hasta el citado límite, se aplicará en orden inverso al de prelación legalmente establecido en esta ley y, dentro de cada clase, en función de su antigüedad.»

Así, sobre el nuevo régimen jurídico ya no podía plantearse el riesgo del *ultra vires*, pero sí el de su conformidad con la Directiva.

De hecho, inmediatamente después de la entrada en vigor de la nueva regulación se plantearon cuatro cuestiones prejudiciales en relación con la posible incompatibilidad del artículo 489.1. 5º del TRLC con la Directiva Comunitaria 2019/1023:

- Dos cuestiones prejudiciales planteadas por la sección 8ª de la Audiencia Provincial de Alicante, (asuntos C-687-22 AEAT y Asunto C-11/3 AEAT)

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

45

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

- Una cuestión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Mercantil N.º 1 de Alicante, en su auto de 25 de abril de 2023.
- Y la planteada por el Juzgado de lo Mercantil N.º 11 de Barcelona, de 2 de mayo de 2023.

Recientemente el Juzgado de lo Mercantil N.º 19 de Madrid también ha acordado plantear ante el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- ¿Es respetuosa con la exigencia de la debida justificación que ha de efectuarse con arreglo al derecho nacional, derivada del art. 23.4 y Considerando 81 de la Directiva, para excluir de la exoneración las deudas por créditos de derecho público, la siguiente, ofrecida en el Preámbulo de la Ley 16/22, de transposición de la Directiva al derecho español y de reforma del Texto Refundido de la Ley Concursal: «Las excepciones se basan, en algunos casos, en la especial relevancia de su satisfacción para una sociedad justa y solidaria, asentada en el Estado de Derecho (como las deudas por alimentos, las de derecho público, las deudas derivadas de ilícito penal o incluso las deudas por responsabilidad extracontractual)»?.
- La debida justificación a que se refiere el art. 23.4 de la Directiva, ¿ha de serlo con arreglo al Derecho nacional, como indica el Considerando 81, o puede serlo con otros criterios no jurídicos? En su caso, ¿qué criterios o parámetros podrían ser utilizados? La falta de cita de normas o preceptos legales en la justificación, ¿impide considerar que la debida justificación lo es con arreglo al Derecho nacional?
- La debida justificación para la exclusión de las deudas por créditos de derecho público de la exoneración, ¿ha de ser concreta y específica para esta categoría de deudas, o puede ser la misma que para otras categorías de deudas, de naturaleza muy diferente, como las derivadas de ilícitos penales, responsabilidad extracontractual o alimentos? Esa identidad de justificación para deudas de muy diferente naturaleza y origen, ¿impide considerar que sea debida?
- ¿Es justificación debida la que igual permitiría excluir de la exoneración las deudas por créditos de derecho público que no excluirlos? ¿Satisface la exigencia de la Directiva que la debida justificación se componga de explicaciones obvias y genéricas?

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

46

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

- La inexistencia o insuficiencia de la justificación, ¿compromete la consecución del objetivo de la Directiva, de que el deudor de buena fe consiga la plena exoneración de deudas?

A lo que ha de añadirse que el Juzgado de lo Mercantil N.º 7 de Barcelona ha dictado Auto con fecha 12 de junio de 2023 en el que propone al Tribunal Constitucional dos cuestiones de inconstitucionalidad sobre este asunto:

- La primera con relación a los artículos 491 y 497 del antiguo TRLC, anterior, por tanto, a la reforma de la Ley 16/2022, que impedían la exoneración del crédito público, por entenderlos contrarios al artículo 82.5 de la Constitución Española, al exceder a su juicio de la delegación normativa.
- La segunda es relativa a la Disposición Transitoria de la Ley 16/2022 en relación con el art. 489.1. 5º del TRLC, por entender que cambia las normas aplicables a la exoneración durante la tramitación del procedimiento, por lo que considera que podría vulnerarse el artículo 9.3 de la Constitución Española, conculcando los principios de seguridad jurídica e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras o no favorables.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

47

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

⑤ CAMBIO DE PARADIGMA PROCESAL

La regulación introducida por la Ley 16/2022 en materia de exoneración del pasivo insatisfecho suponía para el Ayuntamiento de Madrid, entre otras administraciones, un cambio drástico a la hora de plantear las estrategias procesales, una vez recibido el traslado por parte de los juzgados de las solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho formuladas por el concursado en el seno del procedimiento concursal.

En este sentido, por una parte, el TRLC ofrece la posibilidad de que cualquiera de los acreedores personados en el procedimiento concursal pueda presentar una demanda incidental de oposición a la solicitud de exoneración del pasivo insatisfecho basada en la existencia en el concursado de alguna de las excepciones que se recogen en el artículo 487 TRLC (por ejemplo, que el concurso haya sido declarado culpable; que el deudor se haya comportado de forma temeraria o negligente al tiempo de contraer endeudamiento; que en los diez años anteriores a la solicitud de exoneración hubiera sido el concursado sancionado por resolución administrativa firme por infracciones tributarias muy graves; o que en el mismo plazo se hubiera dictado acuerdo firme de derivación de responsabilidad, salvo que hubiera sido íntegramente satisfecha en el momento de formular la solicitud), suponiendo esta opción, si llegase a estimarse el incidente concursal, la denegación de plano de la solicitud, sin quedar exonerado el pasivo insatisfecho del concursado de forma global.

Por otra parte, para el caso de que no concurra ninguna de las excepciones que se enumeran en el artículo 487 del TRLC y que impiden directamente el acceso a la exoneración del pasivo insatisfecho, el artículo 489 del TRLC se refiere a la extensión de la exoneración del pasivo insatisfecho en los supuestos en los que proceda, indicando que se extenderá a la totalidad de las deudas insatisfechas, salvo las que se enumeran en el propio artículo.

Concretamente, en lo que respecta a la defensa de los intereses municipales —y siendo aplicable a deudas de otras administraciones cuya competencia recaudatoria no corresponda a la AEAT, ni se trate de créditos en seguridad social—, el artículo 489.1.5º del TRLC prohíbe que la exoneración se extienda a

«las deudas por créditos de Derecho público. No obstante, las deudas para cuya gestión recaudatoria resulte competente la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán exonerarse hasta el importe máximo de diez mil euros por deudor; para los primeros cinco mil euros de deuda la exoneración será íntegra, y a partir de esta cifra la exoneración alcanzará el cincuenta por ciento de la deuda hasta el máximo indicado. Asimismo, las deudas por créditos en seguridad social podrán exonerarse por el mismo importe y en las mismas condiciones. El importe exonerado, hasta

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

48

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

el citado límite, se aplicará en orden inverso al de prelación legalmente establecido en esta ley y, dentro de cada clase, en función de su antigüedad.»

Es en este punto donde, por virtud del artículo 501.4 del TRLC, que establece que

«el letrado de la Administración de Justicia dará traslado de la solicitud del deudor a la administración concursal y a los acreedores personados para que dentro del plazo de diez días aleguen cuanto estimen oportuno en relación a la concesión de la exoneración,»

se abre una nueva vía procesal que conjuga a la perfección la defensa del crédito municipal de conformidad con la normativa de aplicación, manteniendo plenamente vigente la posibilidad de que el resto de las deudas insatisfechas por el concursado puedan resultar exoneradas, siempre que no se encuentren en alguno de los supuestos enumerados en el artículo 489 del TRLC.

De este modo, una vez presentada la solicitud de exoneración del pasivo insatisfecho por el concursado y conferido por el Letrado de la Administración de Justicia el traslado por plazo de diez días para formular alegaciones a dicha solicitud, la representación municipal en el procedimiento concursal no se opondría a la concesión de la exoneración del pasivo insatisfecho al concursado, por lo que no se presentaría demanda incidental de oposición en relación con la excepción y circunstancias contenidas en el artículo 487 del TRLC, sino que se formularía un escrito de alegaciones en el que se pondría de manifiesto que la extensión de la exoneración del pasivo insatisfecho debe limitarse en el sentido determinado en el artículo 489.1.5º del TRLC, que prohíbe la exoneración de las deudas por créditos de derecho público, con las salvedades indicadas expresa, única y exclusivamente para los créditos cuya competencia recaudatoria corresponda a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y las deudas por créditos en seguridad social.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

49

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

⑥ ARTÍCULO 489.1.5º DEL TRLC: CLARIDAD DEL LEGISLADOR VS. DISPARIDAD DE INTERPRETACIONES JUDICIALES

La literalidad del artículo 489.1.5º del TRLC sentencia que la exoneración del pasivo insatisfecho no puede extenderse a los créditos de derecho público, regulando excepciones a esta excepción para el único caso de las administraciones y en los límites que expresamente menciona el meritado artículo, no siendo subsumibles dentro de estas excepciones los créditos de competencia recaudatoria del Ayuntamiento de Madrid bajo los siguientes fundamentos jurídicos:

- El artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local que establece que *«es competencia de las entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios...»*.
- El artículo 26 de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid que prevé que, para la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, el Pleno podrá crear un ente autónomo de gestión tributaria, responsable de ejercer como propias las competencias municipales de gestión en materia tributaria, al que corresponderá ejercer la función de recaudación.
- El artículo 67 de la Ordenanza Fiscal 13/2021, de 29 de diciembre, General de Gestión, Recaudación e Inspección que indica que *«La gestión recaudatoria de los tributos del municipio de Madrid se llevará a cabo por la Agencia Tributaria Madrid»*.

A tal fin fue creado el Organismo Autónomo Agencia Tributaria de Madrid, cuyos Estatutos de 22 de diciembre de 2008 establecen en su artículo 3º que para el cumplimiento de sus fines ejercerá las siguientes competencias:

- La gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales.
- La recaudación en período ejecutivo de los demás ingresos de derecho público del Ayuntamiento y de aquellos otros cuya gestión se le encomiende.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

50

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

- El artículo 8.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP en adelante) que determina que «La competencia es irrenunciable y se ejercerá por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en ésta u otras leyes.

La delegación de competencias, las encomiendas de gestión, la delegación de firma y la suplencia no suponen alteración de la titularidad de la competencia, aunque sí de los elementos determinantes de su ejercicio que en cada caso se prevén».

- El artículo 48 de la LRJSP que, en relación con los convenios, dispone que la suscripción del convenio entre distintas Administraciones Públicas no puede suponer la cesión de la titularidad de la competencia.
- La Disposición Adicional Primera del TRLC que establece que «Las referencias que en esta ley se hacen a la Agencia Estatal de Administración Tributaria se entenderán también referidas a las Haciendas Forales de los territorios forales», existiendo únicamente en la actualidad los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

De la normativa citada se desprende que la competencia recaudatoria, en nuestro caso, es de titularidad del Ayuntamiento de Madrid y, en concreto, de la Agencia Tributaria Madrid, por lo que no resulta de aplicación la salvedad establecida por el artículo 489.1.5º del TRLC para la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ni para los créditos en seguridad social, y que la exoneración no debe extenderse a los créditos municipales, encontrándose además esta exclusión amparada por la propia Directiva de la Unión Europea 2019/1023, en cuyo artículo 22 se indica que

«los Estados miembros podrán mantener o introducir disposiciones que denieguen o restrinjan el acceso a la exoneración de deudas».

A pesar de la claridad en los términos empleados por el legislador en el artículo 489.1.5º del TRLC, los órganos de primera instancia carecían de un criterio unánime a la hora de aplicar la extensión parcial de la exoneración única y exclusivamente a los créditos de competencia recaudatoria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a los créditos en seguridad social.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

51

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

En síntesis, existía una corriente judicial que mantenía que el tenor literal de la ley era claro y meridiano al haber excepcionado parcialmente de la exoneración únicamente los créditos de las administraciones que expresamente se mencionaban, prohibiéndose la exoneración de las deudas por créditos de derecho público, en su totalidad, del resto de administraciones, entre las que se encuentran los créditos municipales del Ayuntamiento de Madrid; por contra, otro sector interpretaba que concurría una laguna en la norma al no haber hecho referencia a otras administraciones distintas a las expresamente mencionadas en el artículo, negándose a que pudiera brindarse un tratamiento diferenciado en función de la titularidad de los créditos de derecho público.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

52

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

⑦ LA SENTENCIA N.º 75/2024, DE 25 DE MARZO DE 2024, DE LA SECCIÓN NOVENA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE VALENCIA

La primera sentencia de una Audiencia Provincial que determinó sin lugar a dudas que no puede extenderse la exoneración a los créditos de las administraciones distintas a las mencionadas expresamente en el artículo 489.1.º TRLC (en concreto, a los créditos del Ayuntamiento de Madrid), por prohibirlo literalmente el meritado artículo, fue la Sentencia N.º 75/2024 de 25 de marzo 2024 de la Sección Novena de la Audiencia Provincial de Valencia (dictada en el Recurso de Apelación 12/2024), que consideró que

«supone una decisión del legislador determinar si el importe de todos los créditos públicos son exonerables o si parte de algunos de ellos no lo son, como ha ocurrido con la TGSS y la AEAT. (...) es una decisión legislativa que no puede ser cuestionada judicialmente en la medida en que esté debidamente justificada. Por lo que si en su momento entendimos que está debidamente justificado que el crédito público quede fuera de la exoneración por decisión del legislador, también debemos entender debidamente justificado que el legislador determine qué umbral y de qué créditos públicos sí que puede entrar en la exoneración (...).

Así, las deudas frente a los entes locales y sus organismos no son «competencia» de la AEAT, sino que la «competencia» es propia, y lo que se permite es que se pueda utilizar a la AEAT o a otros entes (como la Diputación de Valencia en otros casos) para llevar a cabo la recaudación por medio de un convenio, lo que supone una delegación de su competencia. Ahora bien, ni es una pérdida de competencia ni es una competencia formal de la AEAT, sino una delegación de competencia (...).

Además, consideramos que si el legislador hubiera querido que se extendiera la posibilidad de exoneración parcial de créditos públicos cuya titularidad corresponde a las entidades locales u a otros organismos o entes, así expresamente lo habría dicho, y en vez de referirse únicamente a la AEAT y la TGSS, se hubiesen mencionado todos los entes que titulan crédito público (...).

Con esta interpretación, y por agotar todas las cuestiones que pudieran plantearse, no se comparte el argumento de que se vulnera el principio de igualdad entre los créditos públicos. La exoneración

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

53

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

parcial de los créditos cuya gestión recaudatoria le compete a la AEAT y la TGSS constituye, en todo caso, un perjuicio para estos acreedores por lo que, en consecuencia, únicamente ellos podrían invocar la supuesta desigualdad y no el deudor. Todos los deudores se encuentran en situación de igualdad y se les exonerará, parcial y únicamente, la deuda de la AEAT y la Seguridad Social sin excepción entre ellos (...).

En definitiva, las deudas frente a los entes locales y sus organismos no son «competencia» de la AEAT, sino propia del ente que titula el derecho a la percepción del tributo, sin perjuicio de la eventual delegación a favor de la AEAT para llevar a cabo la recaudación por medio del oportuno convenio.

En este contexto, en el que la titularidad de los créditos es ajena a la AEAT, y se trata de impuestos y tasas de gestión no estatal no cabe más que la estimación del recurso, como hemos adelantado».

Así, esta sentencia de una audiencia provincial vino a reconocer al Ayuntamiento de Madrid, como entidad local con competencia recaudatoria propia, aquello que con tanta perseverancia se venía defendiendo por esta administración desde la entrada en vigor de la Ley 16/2022: que el artículo 489.1.5º del TRLC tiene que interpretarse en sus términos literales; que si el legislador hubiese querido exonerar parcialmente los créditos de otras administraciones distintas a las señaladas expresamente en el meritado artículo habría bastado con no mencionar a ninguna administración en particular; que la competencia recaudatoria es propia de la entidad local; y que la desigualdad en la aplicación de la norma solamente podría existir si se siguiera un criterio diferente entre créditos propios de la AEAT y de la Seguridad Social.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

54

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

⑧ SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID

Siendo competentes los tribunales de Madrid para el grueso de los procedimientos concursales en los que se persona el Ayuntamiento de Madrid, por residir el deudor en Madrid, resultaba fundamental que la Audiencia Provincial de Madrid dictara sentencia en la materia, de modo que unificara la interpretación de este artículo por parte de los juzgados de instancia.

Pocos meses después de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia expuesta, la Sentencia N.º 166/2024, de 20 de mayo de 2024, de la Sección Vigésimoctava de la Audiencia Provincial de Madrid (en el rollo de apelación 377/2023) confirmó la sentencia del Juzgado de lo Mercantil n.º 6 de Madrid argumentando en su Fundamento de Derecho Segundo lo siguiente:

- «1. El artículo 489.1. 5º del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal (TRLR), en la redacción dada por la Ley 16/2022 de 5 de septiembre, dispone que la exoneración del pasivo insatisfecho no se extenderá a los créditos de derecho público. Esto no obstante, señala a continuación que las deudas para cuya gestión recaudatoria resulte competente la Agencia Estatal de Administración Tributaria (además de los de Seguridad Social), podrán exonerarse hasta el importe máximo de diez mil euros por deudor.
2. La sentencia de la anterior instancia consideró que la exoneración hasta el importe de 10.000€ no resulta de aplicación a los créditos de derecho público de naturaleza tributaria gestionados y recaudados por entidades locales. El recurrente discrepa, significando que el apartado tercero del artículo 489 TRLR establece que el crédito público será exonerable en la cuantía establecida en el párrafo segundo del apartado 1.5º, sin más limitación que la referida al número de oportunidades (solo la primera exoneración) y al importe (10.000€).

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

55

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

3. La interpretación que hace el recurrente, poniendo en relación el artículo 489.3 TRLC y EL 489.1.5º TRLC no conduce al resultado expresado. El tenor del artículo 489.3 TRLC no exige interpretar ese precepto de forma contradictoria con lo regulado en artículo 489.1.5º TRLC. En este caso es posible una interpretación armónica, sistemática o de conjunto que da sentido a todo el articulado de una norma, sin olvidar ninguno de sus elementos. El artículo 489.3 TRLC añade un requisito para que el crédito público pueda exonerarse en la cuantía establecida en el apartado 1.5º, requisito que consiste en que se trate de la primera exoneración. Pero no elimina los demás requisitos establecidos previamente en el artículo 489.1.5º TRLC, ni tendría sentido que así lo hiciera.
4. No cabe hablar de que exista una laguna legal en relación con el resto de créditos de derecho público. En relación a tales créditos, la Ley contempla expresamente una regla general de no exoneración bajo cuyo ámbito se encuentran todos los supuestos no excepcionados (artículo 489.1.5º primer inciso TRLC).
5. El apelante menciona que la Disposición Adicional Primera del TRLC dispone que la referencia a la AEAT se entiende también efectuada a las Haciendas Forales de los territorios forales. El recurrente considera que esa regulación vulnera el principio de igualdad porque un mismo impuesto, por ejemplo, el IBI, resultará o no parcialmente exonerable en función de que su gestión corresponda a una diputación foral o a una entidad local de territorio común.
6. La equiparación de la AEAT y las Haciendas Forales, a los efectos que nos ocupan, encuentra explicación razonable en el hecho de que las Haciendas Forales ostentan en su territorio las competencias que en el resto del Estado corresponden a la AEAT. Esta situación tiene amparo en los Conciertos o Convenios suscritos conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española (CE).
7. Es cierto que el régimen de titularidad de la gestión de determinados tributos locales difiere en territorio estatal respecto del foral. Esas diferencias repercuten en el régimen de exoneración de créditos de Derecho público. Sin embargo, no consideramos que ello se traduzca en una vulneración del principio de igualdad porque ese régimen fiscal diferenciado está contemplado y autorizado en la CE y previsto en el artículo 39 de Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

56

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

8. El recurrente alude a que la regla de no exoneración de créditos de Derecho público, contenida el artículo 489.1.5º TRLC, no traspone adecuadamente la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 (Directiva sobre reestructuración e insolvencia) (en adelante Directiva 2019/1023).
9. Según el recurrente, la Directiva 2019/1023 consagra el principio de plena exoneración de deudas, permitiendo a los Estados miembros establecer diferencias en cuanto a la duración del procedimiento y condiciones, pero nunca en cuanto al alcance de la exoneración (considerando 4º). Por ese motivo se han planteado cuestiones prejudiciales (v.gr. auto núm. 33/2022 de 11 de octubre de 2022 de la Audiencia Provincial de Alicante).
10. Esta cuestión ya ha sido tratada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 11 de abril de 2024, asunto C-687/22. Tal y como se desprende de la versión española corregida del artículo 23.4 de la Directiva 2019/1023, el Alto Tribunal Europeo señala que la relación de categorías específicas de créditos susceptibles de exclusión del EPI no es exhaustiva (par. 37).
11. Por tanto, los Estados miembros pueden excluir créditos que no aparecen en la relación ilustrativa contemplada en el artículo 23.4 de la Directiva 2019/1023. El único requisito, según el considerando 81, es que la exclusión esté debidamente justificada (par. 38). El TJUE señala que el preámbulo de la Ley 16/22 contiene esa justificación (par. 53) al señalar que las excepciones a la exoneración «se basan, en algunos casos, en la especial relevancia de su satisfacción para una sociedad justa y solidaria, asentada en el Estado de Derecho». Por consiguiente, la exclusión del crédito público, tal y como se efectúa por la Ley 16/22 debe considerarse conforme al derecho de la Unión Europea.
12. Cabe mencionar asimismo que la STJUE de 8 de mayo de 2022, asunto C-20/23 reitera el mismo criterio y añade que la debida justificación no exige su constancia expresa en la norma de trasposición de la Directiva, sino que puede desprenderse del procedimiento de elaboración de la norma (trabajos preparatorios, preámbulos o exposiciones de motivos) o puede figurar en otras disposiciones de derecho nacional distintas.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

57

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

13. La sentencia de la anterior instancia aplicó la excepción comentada en los términos que contempla el artículo 489.1.5º TRLC, por lo que debe ser confirmada».

Este criterio de la Audiencia Provincial de Madrid se ha venido reiterando en las sucesivas sentencias que se han dictado, destacándose la Sentencia Nº. 260/2024, de 02 de septiembre de 2024, de la Sección Vigésimoctava de la Audiencia Provincial de Madrid (en el rollo de apelación 13/2024), que resuelve además el aspecto relacionado con el hecho de si afecta o no a la exoneración de los créditos públicos la existencia de un Convenio de la administración correspondiente con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, determinando en su Fundamento de Derecho Segundo que:

- «2. La sentencia de la anterior instancia consideró que los créditos de entidades locales, como la que nos ocupa, son exonerables dentro de los umbrales cuantitativos que fija el artículo 489.1.5º TRLC. A tales efectos, la juzgadora resalta que existe un convenio entre la AEAT y la Federación Española de Municipios y Provincias según dispone la Resolución de 22 de abril de 2019, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, publicado en el BOE de 31-5-2019 (en adelante el convenio de 2019). Por el motivo indicado, la sentencia consideró exonerable el crédito del Ayuntamiento de Madrid por importe de 707,95€.

3. La Sala considera, en línea con lo expuesto por el recurrente, que el mencionado Convenio de 2019 no avala la tesis que mantiene la juzgadora de primera instancia, por los motivos que a continuación exponemos:

- a) El convenio de 2019 establece un marco contractual de carácter general, pero es preciso que cada Corporación Local se adhiera al convenio de modo expreso (Cláusula tercera). No consta que el Ayuntamiento de Madrid se haya adherido. Antes al contrario, el artículo 67.1 de la Ordenanza Fiscal 13/2021, de 29 de diciembre, General de Gestión, Recaudación e Inspección, establece que la gestión recaudatoria de los tributos del municipio de Madrid se llevará a cabo por la Agencia Tributaria de Madrid, organismo que no puede confundirse con la AEAT.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

58

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

- b) El convenio de 2019 no se extiende a todos los recursos de las Corporaciones Locales. Existen limitaciones cuantitativas y por razón del carácter tributario o no tributario de la deuda; y también por el hecho de que la Comunidad Autónoma haya asumido la gestión. Por otro lado, únicamente se comprende dentro del convenio 2019 la gestión recaudatoria ejecutiva, pero no la deuda que se encuentra en periodo voluntario. La sentencia no hace ninguna distinción al respecto, pues parte de la premisa de que la totalidad de los créditos de las entidades locales están gestionados por la AEAT.
- c) Aunque hipotéticamente aceptáramos que la deuda controvertida está gestionada por la AEAT, no podemos admitir que la competencia para la gestión corresponda a la AEAT, que es el requisito establecido en el artículo 489.1.5º TRLC. Los artículos 11 y 48 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) disponen que las encomiendas de gestión o la suscripción de convenios no suponen una cesión de la titularidad de competencias.

Por su parte, el artículo el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL), establece que es competencia de las entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que otorgar a favor de otras administraciones públicas.

(...)

7. Tampoco compartimos el argumento utilizado respecto a los antecedentes legislativos de la Ley 16/22 de 5 de septiembre, en la redacción de la Disposición Adicional Primera. La equiparación de la AEAT y las Haciendas Forales, a los efectos que nos ocupan, encuentra explicación razonable en el hecho de que las Haciendas Forales ostentan en su territorio las competencias que en el resto del Estado corresponden a la AEAT. Esta situación tiene amparo en los Concierdos o Convenios suscritos conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española (CE). Sin embargo, esa misma equiparación no es trasladable al resto de administraciones públicas.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

59

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

8. La vulneración del principio constitucional de igualdad podría propiciar, en su caso, el planteamiento de una cuestión de inconstitucional, pero no autoriza al juzgador a la inaplicación de una norma jurídica con rango de Ley. En todo caso, la desigualdad a que se refiere la juez «a quo» se produciría si la exoneración del crédito público se hiciera depender de los convenios de gestión existentes entre la AEAT y los distintos entes locales. Sin embargo, la interpretación que consideramos adecuada sólo admite la distinción en función de titularidad de la gestión de los distintos recursos públicos. En ese sentido, no se produce ninguna discriminación entre los ciudadanos por razón del lugar en el que viven, pues el trato diferenciado no depende del órgano que materialmente asuma la encomienda de la gestión sino del que legalmente ostente la titularidad de esa competencia.

9. La titularidad de la gestión de los créditos tributarios presenta el mismo esquema en todo el territorio nacional, salvo en los territorios forales. Sin embargo, no consideramos que ello se traduzca en una vulneración del principio de igualdad porque ese régimen fiscal diferenciado está contemplado y autorizado en la CE y previsto en el artículo 39 LBRL (...).

De igual manera, la reciente Sentencia Nº. 2/2025, de fecha 8 de enero de 2025, de la Sección Vigésimotercera de la Audiencia Provincial Civil de Madrid (en el Rollo de Apelación 259/2024), además de confirmar nuevamente esta doctrina, introduce una argumentación de vital importancia práctica, al incorporar e interpretar la Sentencia de 7 de noviembre de 2024 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelve una cuestión prejudicial planteada sobre esta materia (asuntos acumulados C-289/23 y C/305-23), encontrando la Audiencia Provincial perfectamente justificada la exclusión de la exoneración de los créditos públicos en la normativa de aplicación:

«11. El TJUE declara, en consonancia con la versión española corregida del artículo 23.2 de la Directiva 2019/1023, que la relación de categorías específicas de créditos susceptibles de exclusión del EPI no es exhaustiva. Por tanto, los Estados miembros tienen facultad para excluir créditos que no aparecen en la relación ilustrativa contemplada en el artículo 23.4 de la Directiva 2019/1023.

12. Ahora bien, el TJUE supedita el ejercicio de esa facultad a que las excepciones se refieran a «determinadas circunstancias bien definidas» y que estén «debidamente justificadas». Los motivos de esas excepciones deben deducirse del Derecho nacional, ya figuren en la norma que contiene la excepción o

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

60

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

en otras normas distintas. También pueden deducirse tales motivos del procedimiento que llevó a la adopción de la norma, incluyendo los trabajos preparatorios, los preámbulos y las exposiciones de motivos (par. 55 de la STJUE de 7 de noviembre de 2024). En todo caso, esas excepciones deben perseguir un interés público legítimo (par. 31, 37, 38, 46, 47, 49, 64 y 79).

13. El TJUE puntualiza que el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros no es más restringido cuando limitan la posibilidad de exonerar deudas que cuando excluyen la exoneración para una categoría específica de créditos. (par. 77). Por tanto, no existen restricciones al margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en lo tocante a las limitaciones de la posibilidad de exonerar deudas que estos pretenden establecer (par. 78).
14. En todo caso, los Estados miembros están obligados a ejercer sus competencias con observancia del Derecho de la Unión y de sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (par. 66, que remite al 50).
15. El TJUE explicita que en el preámbulo de la Ley 16/2022 se expusieron los motivos que llevaron a establecer excepciones a la exoneración de deudas. Estas excepciones se basan, en particular, en la especial relevancia de la satisfacción de determinadas deudas para una sociedad justa y solidaria, asentada en el Estado de Derecho. Entre esas deudas figuran las de Derecho público (par. 48).
16. Siguiendo su doctrina, el TJUE señala que corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si está debidamente justificada la exclusión general, contemplada en el artículo 489, apartado 1, punto 5 TRLC, de la exoneración de deudas por los créditos públicos, salvo en circunstancias y límites cuantitativos muy restringidos, al margen de la naturaleza de esos créditos y de las circunstancias que los han originado (par. 66).
17. Sentado todo lo anterior, esta Sala considera que, efectivamente, el Preámbulo de la Ley 16/22 justifica la exclusión general de los créditos públicos y se trata de una medida proporcionada. Debemos resaltar que los créditos públicos son recursos que deben asignarse equitativamente al gasto público (artículo 31.2 de la Constitución Española —CE—). Las administraciones públicas que gestionan esos gastos han de servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (artículo 103.1 CE); han de promover las condiciones

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

61

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas (artículo 9.2 CE); y han de ajustar su actuación a los principios rectores de la política social y económica (artículo 53.3 en relación con el capítulo III del Título I CE). En definitiva, la actuación de los poderes públicos está directamente relacionada con la consecución de una sociedad justa y solidaria, asentada en el Estado de Derecho».

A estas sentencias de las Audiencias Provinciales que se han citado se han sumado otras favorables a la interpretación que se realiza desde el Ayuntamiento de Madrid, como es el caso de la Sentencia N.º 33/2025, de 5 de febrero de 2025, de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Guadalajara, pero también se encuentran sentencias desfavorables para el interés municipal, como ocurre en el supuesto de la Sentencia 53/2025, de 23 de enero de 2025, de la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

62

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

⑨ RETOS

Aunque las sentencias de las Audiencias Provinciales mencionadas han conducido a que exista un claro predominio de resoluciones favorables a los intereses municipales de acuerdo con la normativa de aplicación, como principales retos que se afrontan desde el Ayuntamiento de Madrid en materia de exoneración de créditos de derecho público se encuentra, por una parte, la necesidad de que exista jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta materia, que termine de unificar el criterio de los distintos órganos judiciales a lo largo de todo el territorio español y, por otra parte, la incesante lucha en defensa del crédito municipal ante nuevas interpretaciones esgrimidas por los contrarios en el seno del procedimiento concursal.

En este sentido, puede destacarse que recientemente se ha apelado por el Ayuntamiento de Madrid una resolución que introduce una nueva interpretación del artículo 489 TRLC, y concretamente de su apartado número 1.6º, entendiendo el juzgador de instancia que

«si la deuda tiene su origen en sanciones y multas administrativas, las mismas están sometidas a un régimen especial y es el previsto en el art. 489.1.6º del TRLC»,

que prohíbe la exoneración de deudas por multas a que hubiera sido condenado el deudor en procesos penales y por sanciones administrativas muy graves. Entiende el juzgador *a quo* que

«si sólo se puede declarar deuda no exonerable la que procede de multas impuestas por infracciones administrativas muy graves, eso significa, a sensu contrario, que si la multa impuesta derivada de una infracción administrativa grave o leve, sí sería exonerable por el art. 489.1 del TRLC.

Defender que, como esas multas, siguen siendo crédito público y, que, como tales, están sometidas al número 5, dejaría vacío de contenido el número 6».

Sin embargo, a nuestro entender en la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid, y a falta de una sentencia de la Audiencia Provincial que resuelva la cuestión, lo que introduce el artículo 489.1.6º TRLC es un requisito adicional al apartado anterior, sin que se elimine lo ya determinado en el artículo 489.1.5º TRLC, y sin que se produzca ningún tipo de contradicción entre ambos apartados, siendo especialmente interesante su aplicación para el supuesto de créditos de competencia recaudatoria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y de créditos en la Seguridad Social.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

63

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

Así, para las Administraciones mencionadas en el párrafo anterior recoge el artículo 489.1.5º TRLC la posibilidad de que exista una exoneración de sus créditos hasta el límite de 10.000 euros, añadiendo el artículo 489.1.6º TRLC que las deudas por multas a que hubiera sido condenado el deudor en procesos penales y por sanciones administrativas muy graves en ningún caso podrán resultar exoneradas, ni siquiera en el límite de 10.000 euros regulado en el apartado anterior, dotando esta interpretación de pleno sentido al ordenamiento jurídico de aplicación, pues, de esta manera, las conductas más reprochables por el legislador (multas en procesos penales y sanciones administrativas muy graves) no son merecedoras de una exoneración, tampoco con carácter parcial.

Por consiguiente, para el caso de los créditos del Ayuntamiento de Madrid, el artículo 489.1.5º TRLC excluiría de exoneración en su totalidad a los créditos de esta Administración, sirviendo el siguiente apartado como mero refuerzo de la tesis de que en ningún caso se exonerarán las deudas por multas en procesos penales y sanciones administrativas muy graves para el caso de este Ayuntamiento, y desplegando plenos efectos este último apartado para el caso de créditos de competencia recaudatoria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y de créditos en Seguridad Social, para evitar la aplicación de la exoneración de carácter parcial que regula el artículo 489.1.5º TRLC a las deudas originadas por multas en procesos penales y sanciones administrativas muy graves.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

64

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

⑩ CONCLUSIÓN

En definitiva, la conclusión fundamental que se desprende de la redacción literal del artículo 489 TRLC, de la doctrina mayoritaria de las Audiencias Provinciales y de lo expuesto a lo largo de esta publicación es que la exoneración del pasivo insatisfecho no puede extenderse a los créditos distintos de aquellos cuya competencia recaudatoria corresponda a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a créditos en Seguridad Social mientras se mantenga la redacción actual.

En concreto, en ningún caso se podrá extender la exoneración a los créditos de derecho público de competencia recaudatoria del Ayuntamiento de Madrid.

La defensa del crédito municipal ante solicitudes de exoneración del pasivo insatisfecho.

65

Judit Gea Hernández Largacha. Letrada Consistorial Jefe.

María Elena Mínguez Enkovaara. Letrada Consistorial.

Subdirección de lo Contencioso. Derecho Civil y Mercantil.

Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

BIBLIOGRAFÍA

- › Dieguez Oliva, R., «El beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho. Especial Referencia a los créditos públicos», *Revista Aranzadi de Derecho Patrimonial*, número 50, 2019.
- › García Calbó, G., «Sobre la exoneración de los créditos de derecho público», *Economist & Jurist*, 2021.
- › Hurtado Yelo, J., «El crédito público y el beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho», *Diario La Ley*, número 9575, Sección Tribuna, 2020.
- › Lado Castro-Rial, C., «Exoneración de pasivo insatisfecho y crédito público», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, número 31, Wolters Kluwer.
- › Rebollo Díaz, P., «La exoneración del crédito público con la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Concursal», *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, número 18-19, 2021, páginas 183-194.
- › Sendra Albiñana, A., «El beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho como limitación cuantitativa al principio de responsabilidad patrimonial universal», *Revista CESCO de Derecho de Consumo*, número 17, 2016, páginas 146-158.
- › Valencia García, F., «Comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2019 (381/2019). El beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho: interpretación del artículo 178 bis de la Ley Concursal», *Comentarios a las sentencias de unificación de doctrina: Civil y Mercantil*, volumen 11, 2020 (2019), ISBN 978-84-1377-096-3, págs. 45-60.

RESULTADOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES EN LA NUEVA APLICACIÓN DE GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS MUNICIPALES DE MADRID

CARMEN ALMEIDA BOLDO
Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

El artículo aborda la implementación del sistema SAP TRM para gestionar el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en la Agencia Tributaria de Madrid. Este cambio ha transformado los procesos, simplificando procedimientos y aumentando la automatización, facilitando la interacción con los contribuyentes a través de una plataforma digital. SAP TRM ha permitido la unificación de datos y ha optimizado el procesamiento de beneficios fiscales, exenciones y modificaciones de recibos. Aunque se ha avanzado, persisten desafíos, como la mejora de la tramitación de devoluciones y la gestión masiva de expedientes, pero se espera que estas mejoras sigan evolucionando.

Palabras clave: Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI); SAP TRM; Transformación digital; Gestión tributaria; Automatización; Beneficios fiscales; Exenciones; Recibos; Simplificación de procesos; Administración electrónica; Datos catastrales; Innovación; Eficiencia en la gestión; Gestión masiva; Procedimientos tributarios; Transformación organizativa.

ABSTRACT

The article discusses the implementation of the SAPTRM system to manage the Property Tax (IBI) at the Madrid Tax Agency. This change has transformed processes, simplifying procedures and increasing automation, while facilitating interaction with taxpayers through a digital platform. SAPTRM has enabled data unification, optimized the processing of tax benefits, exemptions, and receipt modifications. Although progress has been made, challenges remain, such as improving the handling of refunds and the mass processing of cases, but these improvements are expected to continue evolving.

Keywords: Property Tax (IBI); SAPTRM; Digital transformation; Tax management; Automation; Tax benefits; Exemptions; Receipts; Process simplification; Electronic administration; Cadastral data; Innovation; Management efficiency; Mass processing; Tax procedures; Organizational transformation.

1	INTRODUCCIÓN		68
2	MARCO ESTRATÉGICO Y OBJETIVOS	→ 2.1 Línea 2 «Aplicación del proceso de transformación digital» → 2.2 Línea 3 «Desarrollo de un modelo de transformación basado en «tributos inteligentes» (Smart taxes)» → 2.3 Línea 4 Implantación de un modelo de «fiscalidad medioambiental» → 2.4 Línea 5 Aplicación de un modelo eficiente de cooperación en la gestión tributaria	73
3	PUNTO DE PARTIDA: SITUACIÓN PREVIA		78
4	LA TRANSFORMACIÓN EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO CON SAP TRM	→ 4.1 Definición de SAP TRM → 4.2 Proceso de implantación → 4.3 Cambios clave de SAP TRM en el contexto del IBI	82

		→ 4.3.1 Simplificación de herramientas	
		→ 4.3.2 Simplificación de la información de sujetos pasivos y objetos tributarios	
		→ 4.3.3 Control por la ATM de los procesos masivos	
		→ 4.3.4 Simplificación en la tramitación de expedientes	
		→ 4.3.5 Herramienta ágil de explotación de datos	
5	CAMBIOS EN LA ORGANIZACIÓN DEL SERVICIO DEL IBI	→ 5.1 Refuerzo en la formación técnica → 5.2 Colaboración con los Servicios Técnicos de la ATM → 5.3 Reorganización del Servicio para la optimización de las tareas encomendadas	89
6	BENEFICIOS PARA LOS CONTRIBUYENTES		93
7	CUESTIONES PENDIENTES Y RETOS FUTUROS		95
8	CONCLUSIÓN		96
	BIBLIOGRAFÍA		

① INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI) es un tributo directo de carácter real, de titularidad municipal y exacción obligatoria que grava el valor de los bienes inmuebles. Su gestión se comparte entre la Administración del Estado y los ayuntamientos exactores.

La normativa básica a nivel estatal es la prevista en:

- El texto refundido de Ley reguladora de las Haciendas Locales (a partir de ahora TRLHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004.
- El texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (a partir de ahora TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, así como su Reglamento de desarrollo, aprobado por RD 417/2006.

La regulación aplicable en la Ciudad de Madrid está contenida en la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de 15 de diciembre de 1989, cuya última actualización fue publicada el pasado 27/12/2024 ¹.

El hecho imponible está constituido por la titularidad sobre los bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales, de alguno de los siguientes derechos (TRLHL art.61):

- concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallan afectos;
- derecho real de superficie;
- derecho real de usufructo;
- derecho de propiedad.

Por lo tanto, una vez hecha la necesaria introducción normativa del impuesto, podemos definir el IBI como el impuesto más importante del sistema tributario local por distintos motivos:

- Después de las transferencias corrientes de la Administración del Estado, es el recurso que más ingresos genera para la Hacienda Local. De acuerdo con los datos del Presupuesto consolidado del Ayuntamiento de Madrid y sus organismos autónomos en el año 2024 se presupuestó un total de ingresos por este concepto de 1.557.998.792 euros, habiéndose

1. <https://madrid.es/go/of-ibi>

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

69

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

recaudado a fecha 30 de noviembre de 2024 un importe de 1.528.111.439 euros.

- Es poco conflictivo y los sujetos pasivos asumen bien la obligación de pago.
- Tiene una eficacia recaudatoria superior al 88%. La eficacia recaudatoria se define como el cociente entre la recaudación obtenida y los derechos liquidados, es decir, la proporción entre lo cobrado y lo que se debería haber cobrado. En el caso de Madrid teniendo en cuenta el importe de la previsión presupuestaria del IBI de 2024 y los datos de recaudación recogidos en el presupuesto consolidado a 30 de noviembre de 2024, la eficacia recaudatoria es del 98,08%².

Matrícula 2024	Presupuesto 2024			
TIPO BIEN	Registros	Importe DR	Previsiones	Recaudación
Urbanos	2.261.062	1.461.998.357,21	1.505.937.479,00	1.475.772.993
Rústicos	3.198	834.168,98	821.816,00	896.656
BICE	266	51.368.055,82	51.239.497,00	51.441.790
Total	2.264,526	1.514.200.582,01	1.557.998.792,00	1.528.111.439

- Es anticíclico y permite modular la presión fiscal en cualquier contexto.

Para hacer comprensible todos los procesos que comprenden la gestión de IBI y como se han ido transformando a través de la implantación de SAP TRM es preciso resumir la normativa que determina la gestión y como se desarrollan las tareas a lo largo de cada ejercicio.

Como ya se ha indicado al inicio, la gestión del IBI es compartida entre la Administración del Estado y los ayuntamientos del municipio donde se encuentra ubicado el inmueble.

En consecuencia, para poder llegar a la recaudación del impuesto intervienen tanto el Estado, a través de la Dirección General del Catastro y el Ayuntamiento, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 77 del TRLHL.

2. <https://presupuestosabiertos.madrid.es/es/articulos/i/11/impuesto-sobre-bienes-inmuebles-de-naturale#view=economic&year=2025>

El artículo 77.1 del TRLHL enumera las competencias de los Ayuntamientos que son:

- Las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

70

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

- La recaudación, que comprende la emisión de los documentos de cobro.
- La revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, que supone:
 - La resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos.
 - La resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos.
- Reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones.
- Actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.

Posteriormente, conviene prestar especial atención al apartado 5 del citado artículo 77 que establece:

«El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro. Dicho padrón, que se formará anualmente para cada término municipal, contendrá la información relativa a los bienes inmuebles, separadamente para los de cada clase y será remitido a las entidades gestoras del impuesto antes del 1 de marzo de cada año».

Y el apartado 6 añade:

«Los datos contenidos en el padrón catastral y en los demás documentos citados en el apartado anterior deberán figurar en las listas cobratorias, documentos de ingreso y justificantes de pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles»

Por lo tanto, una vez recibido el PADRON, se elaboran las listas cobratorias del impuesto que es lo que denominamos la Matricula del IBI.

Atendiendo a la normativa expuesta, se puede resumir el proceso anual de gestión del IBI de la siguiente forma:

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

71

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

PROCESO ANUAL DEL IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES



Sin embargo, a este esquema hay que añadirle lo dispuesto en el apartado 7 del mismo artículo:

«En los supuestos en los que resulte acreditada, con posterioridad a la emisión de los documentos a que se refiere el apartado anterior, la no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral, las rectificaciones que respecto a aquél pueda acordar el órgano gestor a efectos de liquidación del impuesto devengado por el correspondiente ejercicio, deberán ser inmediatamente comunicadas a la Dirección General del Catastro en la forma en que por ésta se determine. Esta liquidación tendrá carácter provisional cuando no exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente.

En este caso, a la vista de la información remitida, la Dirección General del Catastro confirmará o modificará el titular catastral mediante acuerdo que comunicará al ayuntamiento o entidad local para que se practique, en su caso, liquidación definitiva.»

Pues bien, ¿Cómo se refleja el cumplimiento de este artículo en el proceso descrito?

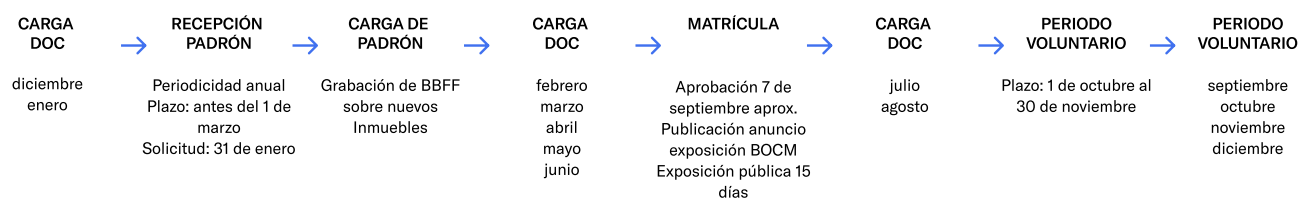
Una vez emitido el PADRÓN del IBI por la Gerencia del Catastro, la forma de comunicar posteriores alteraciones catastrales realizadas por la Gerencia (o por el propio Ayuntamiento, en cumplimiento del Convenio de encomienda de gestión) con efectos en dicho PADRÓN o anteriores es a través del fichero DOC.

Es decir, el fichero DOC es aquel a través del cual la Gerencia del Catastro expresa para unos determinados bienes inmuebles lo que ahora sabe acerca de ejercicios anteriores, y que en su día no supo por diferentes motivos (retrasos en la gestión, resolución de recursos, subsanación de discrepancias, etc.).

El formato DOC no es más que una sucesión de registros de padrón para diferentes años que se emite con carácter mensual por la Gerencia del Catastro. Ya que la realidad inmobiliaria de la ciudad sigue cambiando cada día, y en el Catastro Inmobiliario se van reflejando estas variaciones.

En conclusión, el proceso quedaría definido de la siguiente forma:

PROCESO ANUAL DEL IBI TENIENDO EN CUENTA EL DOC



Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

73

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

② MARCO ESTRATÉGICO Y OBJETIVOS

La Agencia Tributaria Madrid (ATM) ha articulado su Plan Estratégico como una hoja de ruta destinada a transformar los procesos de gestión tributaria en la ciudad, adaptándolos a las exigencias de una sociedad cada vez más digitalizada y demandante de servicios eficientes y accesibles. En este contexto, la implantación de la aplicación SAP Tax and Revenue Management (SAP TRM) se alinea con varias de sus líneas estratégicas.

<https://agenciatributaria.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/UDCAgenciaTributaria/QuienesSomos/EstrategiaOrganizacion/02Estrategia/PlanEstrategico20212024.pdf>

En este artículo, se aborda cómo la implantación de SAP TRM en la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se convierte en un caso práctico de cómo estos objetivos estratégicos han comenzado a materializarse.

Se analizará el impacto de esta herramienta no solo desde el punto de vista tecnológico, sino también en términos de transformación organizativa y beneficios tangibles para los contribuyentes. Esta reflexión permitirá destacar la relevancia de la innovación como motor de mejora en la administración tributaria local y su contribución al desarrollo de una gestión pública moderna y eficiente.

Las líneas del Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024 relacionadas con la implantación del Impuesto de Bienes Inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid son las siguientes:

2.1 Línea 2 «Aplicación del proceso de transformación digital»

Es la más importante, ya que en su propia descripción ya se hizo referencia a que:

«Coincidiendo con el desarrollo del Plan Estratégico se está ejecutando un importante Contrato de Servicios para la Transformación de los Sistemas de Gestión interna, que afecta a todos los procesos de gestión, recaudación e inspección de los tributos, y que será una de las principales palancas de modernización de la gestión de ingresos en la ATM, y en el resto de las áreas de gobierno municipales.

Junto a esta iniciativa, desde el IAM se están desarrollando distintas líneas de servicios horizontales para todo el Ayuntamiento (registro, notificación, firma, impresión, etc.) que también deben ser incluidas dentro de esta estrategia de transformación digital y que tiene por objeto la reducción de trámites, la simplificación y la eliminación del papel en las relaciones con el contribuyente.

La suma de ambas líneas de trabajo permitirá, en un período breve, dar cumplimiento a un importante objetivo estratégico que se ha definido como «Cero papel», que busca la implantación plena del expediente electrónico tributario en todas sus fases, lo que incluye la desaparición de la presentación en papel de cualquier tipo de documento».

Dentro de esta línea hay que destacar los siguientes objetivos estratégicos y operativos que se han ido implantando en la gestión del IBI:

2.2. Desarrollo del Contrato de Servicios para la Transformación de los Sistemas de Gestión interna SAP-TRM (Lote 3)

2.2.3 Desarrollo de procesos de simplificación en el marco del contrato de Transformación de los sistemas de Gestión Interna que permitan la mejora de la eficiencia de los procesos.

2.3. Implantación plena de las herramientas tecnológicas de administración electrónica institucionales del Ayuntamiento.

2.3.1 Implantación de las herramientas de administración electrónica transversales que permitan la reducción de cargas y la mejora de los procesos

2.4. Objetivo «Cero papel»

2.4.1 Eliminación de la presentación de documentos en papel para los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente y reducción para el resto.

2.4.2 Implantación del expediente electrónico tributario.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

75

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

2.4.3 Implantación de la notificación y la comunicación electrónica.

2.4.4 Potenciar el intercambio de información electrónica con otros organismos y Administraciones.

2.2 Línea 3 «Desarrollo de un modelo de transformación basado en «tributos inteligentes» (Smart taxes)»

Incluye también una serie de objetivos operativos íntimamente relacionados con la transformación del Impuesto sobre Bienes inmuebles, que son:

3.1. Implantación de la «cultura smart taxes» en una ATM enfocada en la innovación.

3.1.1 Implantación de una gestión tributaria que permita potenciar la automatización, la proactividad y la precisión en la aplicación de los tributos.

3.1.2 Implantación de una gestión tributaria basada en la innovación.

3.3. Implantación del Laboratorio Tributario

3.3.1 Creación de un laboratorio tributario capaz de dar servicio a las necesidades de analítica avanzada de datos y análisis de escenarios requeridos para la mejora del modelo tributario.

3.3.2 Análisis de las posibilidades del Big Data en la mejora de la eficiencia en la gestión tributaria y la lucha contra el fraude.

En este sentido, se trabaja actualmente en colaboración con el Laboratorio Tributario, para mejorar la eficiencia en la gestión del Impuesto, fundamentalmente en dos aspectos de la gestión:

→ Control de los plazos de tramitación de los expedientes de alteración de titularidad catastral que se tramitan en la ATM, como consecuencia de la gestión compartida del impuesto y de la encomienda de gestión realizada desde la Dirección General del Catastro al Ayuntamiento de Madrid.

→ Gestion de la tramitación de oficio del beneficio fiscal de familia numerosa. Esta bonificación regulada en el artículo 12 de la ordenanza fiscal, se ha modificado en el ejercicio 2024 aprovechando la necesaria modificación que impuso la renovación automática que del título de familia numerosa estableció la regulación autonómica, y con el fin de articular un procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal en cuestión bajo el prisma del principio de mínima intervención o molestia administrativa.

Se ha configurado como una bonificación de oficio, no siendo necesaria la solicitud *ab initio* ni la solicitud de su prórroga. Asimismo, se ha procedido a eliminar el requisito de convivencia del sujeto pasivo beneficiario y el resto de los integrantes de la familia, convivencia que a partir de 2024 se presume.

Como consecuencia de esta novedosa regulación se ha tramitado este beneficio fiscal por primera vez de oficio en colaboración con el Laboratorio Tributario que ha trabajado en la comprobación automatizada de los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para la concesión del beneficio fiscal. Sin perjuicio, de que también ha sido necesaria la tramitación de expedientes individuales.

Asimismo, se comprobó el cumplimiento de requisitos para todos los beneficios fiscales de familia numerosa activos a la fecha del devengo del impuesto en 2024, resultando que se han grabado 1.315 anulaciones del beneficio fiscal porque ya no se cumplía el requisito de empadronamiento o de ostentación de título de familia numerosa.

El resumen en cifras de esta tramitación es el siguiente:

Familia numerosa	
Tipo expediente	BBFF Tramitados
Renovación	4.289
Renovación con cambio de domicilio	220
Nuevos BBFF	10.119
Nuevos BBFF con cambio de titular principal	402
Casos tratados individualmente	6.123
Anulaciones de BBFF	1.315
Total	22.468

2.3 Línea 4 Implantación de un modelo de «fiscalidad medioambiental»

Su plasmación en el IBI se ha realizado a través de la ampliación de la bonificación por aprovechamiento de la energía solar, pasando de 3 a 5 años, aumentando el porcentaje de bonificación y simplificando la documentación a presentar.

Por su parte la ciudadanía ha sido muy reactiva a esta modificación, ya que el número de solicitudes de bonificación por aprovechamiento de la energía solar ha aumentado significativamente.

Ejercicio	BF Energía solar
2021	313
2022	1.003
2023	2.520
2024	5.148

2.4 Línea 5 Aplicación de un modelo eficiente de cooperación en la gestión tributaria

Como no podía ser de otra forma en este proceso de transformación siempre se ha tenido presente esta línea, ya que sin la cooperación dentro de la ATM y con otras áreas del Ayuntamiento u otras Administraciones y organizaciones ni la gestión, ni la transformación de la gestión sería posible.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

78

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

③ PUNTO DE PARTIDA: SITUACIÓN PREVIA

Para conocer los avances reales de la implantación de SAP TRM es necesario comparar con la situación previa, es decir, comparar la gestión en 2021 del impuesto con la de 2025.

Esta situación se puede resumir en 4 puntos:

→ Fragmentación en la gestión tributaria.

La gestión del impuesto de bienes inmuebles estaba marcada por una fragmentación significativa, lo que implicaba el uso de diversas herramientas y sistemas para completar procesos relacionados, siendo estas herramientas las siguientes:

- Sistema de Gestión Catastral, en adelante, SIGECA: se define como un Sistema distribuido en las 52 Gerencias del Catastro que permite realizar de forma automatizada todos los trámites y procedimientos catastrales, desde el registro inicial de cualquier documento, requerimiento o solicitud presentado por los contribuyentes a la emisión de certificaciones y documentos catastrales. Permite la actualización de los datos de valoración de bienes inmuebles, la emisión de padrones con las bases liquidables del Impuesto de Bienes Inmuebles, valoración masiva, etc.

En el marco de la encomienda de gestión existente entre la Dirección General de Catastro y el Ayuntamiento de Madrid, es la herramienta que se debe utilizar para la consulta de titularidad de los bienes inmuebles y la gestión de sus alteraciones.
- Gestión Integral de Impuestos Municipales, GIIM: esta herramienta era precisa para la emisión de liquidaciones y recibos en periodo voluntario de pago.
- Sistema de Información de Gestión y Tramitación Administrativa, SIGSA: donde se

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

79

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

tramitaban expedientes relacionados con el bien, es decir, expedientes de bonificaciones y exenciones, de división de recibos, de devoluciones y expedientes de índole tributaria relacionados con alteraciones jurídicas o físico-económicas previamente reflejadas en la base de datos catastral.

- SAP ECOFIN: aplicación para ejecución de devoluciones, es decir, para la elaboración de Propuestas de devolución de Ingresos (PDI), ya que la tramitación de requerimientos y de las propuestas jurídicas se tramitan a través de SIGSA.
- Sistema de consulta de Archivo Digital Agencia Tributaria, ADAT: que permitía el almacenamiento de documentación en papel y que ha sido posteriormente digitalizada.

A estas aplicaciones, se sumaban herramientas adicionales como el sistema de distribución de registro (BAREG), el sistema de notificaciones y comunicaciones (COMCD) y el portafirmas electrónico (PFIRM).

La existencia de esta multiplicidad de aplicaciones requería que gran parte de los procesos necesitaran de consultas manuales en múltiples plataformas. Esta complejidad, además de agotar al personal técnico, hacía ineficientes los procesos de gestión tributaria.

Otra dificultad añadida es la complejidad de transmitir el conocimiento al nuevo personal en estas circunstancias.

Asimismo, la información que se podía proporcionar al contribuyente con este sistema informático fragmentado era muy limitada, y consecuentemente los servicios online también lo eran.

- Situación de los procesos masivos necesarios para la adecuada gestión de impuesto.

Como he indicado al inicio, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles tributan aproximadamente 2.200.000 de inmuebles en la ciudad de Madrid.

Este volumen hace imprescindible que determinados procesos se deban realizar de forma masiva. Se puede poner como

ejemplo, la carga de los ficheros DOC procedentes de Catastro y la realización de anulaciones de liquidaciones y la correspondiente emisión y notificación masiva de liquidaciones como consecuencia de la carga.

Pues bien, en 2021 todos estos procesos eran realizados por un organismo municipal externo, Informática Ayuntamiento de Madrid (en adelante IAM), lo que suponía que coexistían con el resto de los procesos procedentes de otras de otras áreas municipales y también suponía que el desarrollo y mejora de estos procesos dependía también de IAM.

→ Problemas de calidad y tratamiento de los datos.

La utilización de múltiples aplicaciones tenía como consecuencia directa una mala calidad de los datos. Entre los problemas más comunes se encontraban:

- Duplicidad de registros de una misma persona con datos inconsistentes.
- Dificultades en la comunicación efectiva con los contribuyentes.
- Impacto negativo en la recaudación final de los tributos debido a errores en la información.

Estos problemas perjudicaban directamente el trabajo realizado en la gestión tributaria, ya que, a pesar del esfuerzo invertido, los resultados esperados, como la recaudación óptima, no se alcanzaban en muchos casos.

→ Limitaciones en la elaboración de estadísticas y análisis.

Otra limitación importante era la dificultad para elaborar estadísticas y realizar análisis en tiempo real. Los sistemas previos no permitían una explotación de datos ágil ni accesible para los usuarios finales. Entre los inconvenientes destacaban:

- La generación de informes dependía de procesos manuales o peticiones al organismo autónomo IAM.
- GIIM no permitía realizar previsiones presupuestarias de manera directa, lo que obligaba a solicitar datos programados o informes específicos.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid. 81

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

- En el caso de IBI, las herramientas como DATA solo proporcionaban una "foto fija" de la matrícula, sin capacidad de realizar análisis dinámicos o predictivos.

En conclusión, el sistema de gestión del IBI antes de la implementación de SAP TRM presentaba serias deficiencias en términos de integración, eficiencia y calidad de los datos, lo que dificultaba tanto la gestión interna como la experiencia del contribuyente.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

82

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

④ LA TRANSFORMACIÓN EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO CON SAP TRM

4.1 Definición de SAP TRM

Para entender la transformación del impuesto con SAP TRM, es necesario conocer las características de esta aplicación.

SAP TRM se puede definir como una solución integrada basada en SAP S/4HANA para la administración y gestión de tributos y tasas. Sus características principales son:

- Arquitectura basada en datos en tiempo real, con alta capacidad de procesamiento.
- Modularidad: permite adaptarse a diferentes tipos de tributos municipales.
- Cumplimiento normativo: está diseñado para adaptarse a las regulaciones locales.

4.2 Proceso de implantación

El proceso de implantación de la aplicación comenzó en el año 2020, desarrollándose su implementación en el mes de mayo de 2022. Como todo proceso de implantación de aplicaciones se han ido desarrollado las siguientes fases:

- Evaluación inicial: fue desarrollada en el año 2020 y consistió en una serie de jornadas de trabajo encaminadas a recopilar y analizar los requerimientos de la ATM y mapeo de procesos actuales.
- Diseño funcional y técnico: Durante el ejercicio 2021 el trabajo consistió en la adaptación de SAP TRM para adaptarse a IBI y TRUA, y a todos los procesos transversales necesarios para la gestión de cualquier tributo en la nueva aplicación.
- Implementación: Durante los primeros meses del año 2022 se produjo la migración de datos desde el sistema anterior para

poder continuar con la gestión de los recibos y liquidaciones ya activos y contar con los datos suficientes para la emisión de las matrículas de IBI y TRUA de los ejercicios futuros.

- Pruebas integrales: las simulaciones de casos reales para verificar la funcionalidad y la precisión del sistema se realizaron igualmente durante el ejercicio 2022.
- Despliegue y soporte: se realizó en mayo de 2022, emitiendo la primera matrícula de IBI en SAP TRM, pero tomando los datos y cálculos de la aplicación anterior GIIM. La matrícula de IBI de 2023 se realizó íntegramente en SAP TRM, habiendo previamente cargado el fichero PADRON y los DOC mensuales directamente en SAP TRM.

Este proceso no hubiera sido posible sin la estrecha coordinación y colaboración interdepartamental.

4.3 Cambios clave de SAP TRM en el contexto del IBI

4.3.1 Simplificación de herramientas

Una vez implantado SAP TRM, se han simplificado las herramientas que utilizamos en la gestión del impuesto, ya que, hoy en día, ya sustituye a las siguientes aplicaciones:

- A GIIM, en el cálculo de las deuda y la gestión y la recaudación.
- A SIGSA, en la tramitación de expedientes de beneficios fiscales y divisiones de recibos.
- A ADAT, ya que no se generan expedientes en papel, toda la documentación está recogida en los expedientes de concesión o denegación o en el expediente general del contribuyente, donde se almacenan todas las resoluciones de liquidación y anulación que se hayan emitido, sus correspondientes notificaciones y, en su caso, las cartas de pago que se hayan emitido.
- A PFIRM, en la tramitación de expedientes de beneficios fiscales y divisiones de recibo.

- A BAREG, en los casos en los que los contribuyentes presentan sus solicitudes través de los Servicios Digitales a los que se puede acceder a través del portal del Contribuyente.
- A COMCD, en la tramitación de expedientes de beneficios fiscales y divisiones de recibo.

Además, en este ejercicio 2025 se concluirá la tramitación de los expedientes de devolución de ingresos a través de SAP TRM, con una pasarela de información a SAP ECOFIN, lo que permitirá que los usuarios también dejen de utilizar esta última aplicación.

Queda pendiente articular un procedimiento dentro de SAP TRM y en el ámbito de IBI para la tramitación de solicitudes de rectificación de errores, que no impliquen una devolución.

Por lo que, de las ocho aplicaciones descritas al inicio, en muy breve periodo de tiempo, únicamente se van a utilizar prácticamente en todos los procesos de gestión de IBI: SIGECA o SINTRA para el ámbito catastral y SAP TRM para la gestión tributaria. Por ello, puede considerarse que estamos en el camino de conseguir el objetivo de una aplicación única para la gestión tributaria.

4.3.2 Simplificación de la información de sujetos pasivos y objetos tributarios

Otra de las principales novedades y ventajas es la unificación de sujetos que se ha realizado en SAP TRM.

A través de los cruces de información con distintas bases de datos, como son la Dirección General de la Policía, Catastro, Agencia Estatal de Administración Tributaria y Padrón Municipal de habitantes se ha conseguido que la existencia de sujetos pasivos duplicados en la aplicación sea prácticamente nula.

Esto ha simplificado enormemente las tareas de gestión del impuesto. GIIM permitía la creación de sujetos por los usuarios sin control de si existía o no ya en la base de datos, por lo que podían existir varias entradas de datos que se correspondían con la misma persona. Esto implicaba que no disponíamos de su información básica asociada unificada en un mismo registro.

Esta situación complicaba enormemente la gestión de las notificaciones que se tuvieran que realizar. Además, podía existir otra información contradictoria en SIGSA. Esto implicaba que desde el Servicio de gestión de IBI en muchos casos se debía decidir caso a caso y para cada notificación a donde se enviaría.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

85

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

Esta tarea hoy está automatizada, porque SAP TRM para el envío de notificaciones, ya sea de expedientes o de liquidaciones, envía a la dirección preferente de notificación en caso de que así se haya indicado en el expediente y las liquidaciones a la dirección fiscal. Por lo que el usuario, en principio no tiene que optar.

Toda esta información personal está unificada en una sola transacción por lo que podemos conocer a través de ella sus datos personales, sus datos de dirección, así como determinadas características determinantes para el cálculo de la cuota del impuesto, por ejemplo, si tiene la condición de familia numerosa.

También se ha producido la unificación de los objetos tributarios. La aplicación GIIIM estaba basada en el sistema de inscripciones.

La inscripción podría definirse como aquella entrada en el sistema que definía un hecho imponible, es decir establecía la relación entre el objeto, en el caso del IBI el bien inmueble, y el sujeto pasivo que ostentaba la titularidad de este y que daba lugar al devengo del impuesto.

Esta forma de organizar los datos implicaba que, si cambiaba el sujeto, al producirse una transmisión del bien, en el sistema debía generarse una nueva inscripción. Por lo que, para un mismo bien, existían varias inscripciones. Si era necesario consultar la evolución de un bien, puede que fuera necesario consultar varias inscripciones. Además, existían otras inscripciones sobre los mismos bienes destinadas a generar liquidaciones complementarias o que sustituían a los recibos.

Esta situación es radicalmente distinta en SAP TRM, por cada referencia catastral, solo existe un objeto, que aglutina toda la información actual e histórica sobre el bien. Dentro de la misma tiene varias secciones, titularidad, valores económicos, beneficios fiscales, dirección del inmueble, división de recibos... Esto permite conocer de forma unificada la historia de titularidad, de los beneficios fiscales que ha ostentado, así como los cambios de valoración catastral que ha tenido.

Esta nueva organización de los datos ha supuesto la reducción de incidencias relacionadas con duplicidad de datos y que la consulta de la información sea extremadamente simple y rápida.

4.3.3 Control por la ATM de los procesos masivos

La carga de los ficheros PADRON y DOC procedentes de Catastro, ya no se realizan desde IAM, sino que se controlan directamente por la ATM en estrecha colaboración entre el Servicio de Datos Tributarios y el Servicio de IBI.

En este sentido, se ha definido por la ATM la carga del fichero DOC. Esta carga de datos supone la realización de anulaciones de liquidaciones o recibos, así como la emisión de liquidaciones de forma automatizada, en función de las alteraciones catastrales que vienen en el DOC.

Esta ha sido la parte de la implantación más complicada en lo que afecta al módulo de gestión. El proceso en el sistema se denomina «consecuencias tributarias», y opera tanto para las cargas masivas, como para las cargas individuales que puede hacer cualquier usuario.

El programa de consecuencias tributarias sigue mejorando día a día, ya que en la actualidad se siguen detectando algunas necesidades, toda vez que abarca una casuística muy amplia.

A través del fichero DOC se cargan alteraciones de titularidad, de valores catastrales, bajas de referencias catastrales y creación de nuevas referencias. Estas variaciones hay que combinarlas con todas las situaciones en las que se puede encontrar la deuda tributaria (pendiente de pago, pagada, pagada parcialmente, anulada, pendiente de regularización con el Pago a la Carta o el Sistema Especial de Pago o ya regularizado). Teniendo en cuenta toda esta casuística se ha tenido que definir lo que debe hacer el sistema en cada caso.

La ventaja de que la ATM haya asumido estos procesos y que la organización tenga el control total sobre los mismos, permite tomar decisiones sobre el momento en que se pueden realizar las cargas y sobre su diseño.

A través de este programa, durante el ejercicio 2024 se han cargado un total de 119.956 registros.

De igual manera, se controla por los Servicios de Datos Tributarios y de IBI la emisión anual de la matrícula del impuesto y sus correspondientes recibos.

Por último, y en consecuencia, la ATM también tiene la capacidad para controlar la emisión de las notificaciones y comunicaciones correspondientes a estas cargas. Anteriormente, se realizaban por IAM a través de remesas de notificaciones masivas que solo se podían realizar por envío postal. Ahora estas notificaciones se elaboran directamente desde SAP TRM y se envían a través de COMCD, que realiza la notificación electrónica y en caso de no ser recibida por el contribuyente, se emite la notificación en papel y se envía por

vía postal si procede. También se controla desde el sistema la notificación a través de edictos, ya sea de liquidaciones o de resoluciones de expedientes.

Desde el punto de vista técnico con respecto a la aplicación anterior, SAP es mucho más eficiente, toda vez que:

- Realiza un procesamiento más rápido gracias a la base de datos HANA.
- Tiene capacidad de manejar mayores volúmenes de datos sin pérdida de rendimiento.
- La interfaz es moderna, ya que cuenta con un portal de autoserivicio para contribuyentes y un entorno de trabajo más intuitivo para empleados.

4.3.4 Simplificación en la tramitación de expedientes

En el ámbito del IBI ya se tramita y ejecuta la totalidad de los expedientes de beneficios fiscales y de división de recibos en la misma aplicación, SAP TRM. Con anterioridad era necesario tramitar el expediente en SIGSA y la ejecución en GIIM.

La tramitación se ha simplificado enormemente desde la entrada en SAP:

- Presentación de solicitudes a través de los Servicios Digitales: Una parte muy importante de las solicitudes de inicio son presentadas por los contribuyentes a través de los servicios digitales, todas las solicitudes que entran por esta vía no pasan por las unidades de Registro de la ATM (aunque son una anotación de registro), ya que, son un alta de expediente directa en el sistema, es decir, las unidades de registro no las tienen que revisar y redirigir y en el Servicio gestor no es necesario tramitar el alta en el sistema. En conclusión, desde el mismo momento en el que el ciudadano termina la presentación en la web el expediente ya se ha dado de alta, estando listo para ser tramitado.
- Presentación de aportes de documentación: También se ha habilitado recientemente la posibilidad de realizar aportes de documentación desde los servicios digitales, dichos aportes se incorporan directamente al expediente, por lo que el usuario solo debe revisarlos y resolver. En este sentido queda

pendiente el desarrollo de un monitor que permita el control periódico de los aportes que van entrando en el sistema.

- Grabación directa en el objeto tributario de los beneficios fiscales o exenciones: desde el momento de la elaboración de la propuesta de resolución estimatoria, de forma que la aplicación sobre la cuota llega a ser inmediata.
- Automatización de la firma y notificación de las resoluciones: estos expedientes también cuentan con un sistema automatizado de firma de resoluciones por el órgano competente y su notificación, de forma que una vez se ratifica la resolución, el sistema prepara todos los documentos necesarios para la notificación y envío al libro de resoluciones de forma automatizada y quedan en el monitor de notificaciones donde se pueden enviar de forma masiva.
- Emisión de recibos divididos: una ventaja importante con respecto a los expedientes de división de recibos es la posibilidad de emisión de recibos divididos en lugar de liquidaciones como se hacía con el aplicativo anterior. Esto permite no tener que replicar las liquidaciones cada año, y permite al contribuyente domiciliar estos recibos divididos e incluirlos en el Pago a la Carta y en el Sistema Especial de Pago si lo desea.
- Parametrización de los presupuestos para el cálculo de la cuota tributaria: por último, debe mencionarse también que los tipos de gravamen y las características de los beneficios fiscales se pueden parametrizar directamente por el usuario a través de transacciones, lo que permite aplicar de forma inmediata las modificaciones normativas que se vayan produciendo en el tributo.

4.3.5 Herramienta ágil de explotación de datos

En SAP podemos extraer directamente la información que visualizamos en pantalla e incluso filtrarla en la propia aplicación. Por ejemplo, esto es posible en el monitor de cálculo de la matrícula y en muchos de los monitores de búsqueda, lo que permite una mejor gestión del tributo.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

89

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

⑤ CAMBIOS EN LA ORGANIZACIÓN DEL SERVICIO DEL IBI

La implantación de SAP TRM, ha provocado cambios en nuestra organización que pueden resumirse en tres puntos clave:

- 1 Refuerzo en la formación técnica.
- 2 Colaboración con los Servicios técnicos
- 3 Reorganización del Servicio para la optimización de las tareas encomendadas.

5.1 Refuerzo en la formación técnica

Desde la implantación de la nueva aplicación fue necesario organizar un sistema de capacitación en SAP TRM para el Servicio de IBI, que fue organizado en cascada.

En primer término, se organizaron unas jornadas de formación impartidas por los propios consultores encargados de la implantación del sistema, a las que se incorporaron determinados miembros del Servicio de IBI, que a continuación se han encargado de formar al resto del equipo.

Durante los años 2023 y 2024, se han desarrollado dos cursos anuales de formación con dos ediciones cada uno, organizados por Madrid Talento e impartidos por personal del Servicio de IBI:

- Introducción actualizada de SAP TRM Modulo IBI.
- Especialización Técnica Actualizada de SAP TRM Modulo IBI.

Con este plan de formación se ha logrado, no solo que el personal de IBI esté perfectamente capacitado para el manejo de la aplicación, si no que se transmita el conocimiento al resto de unidades de la ATM que necesitan conocer, para el desarrollo de sus funciones, la forma de gestión del impuesto.

A partir de 2025, se va a mantener el curso de «Especialización Técnica Actualizada de SAP TRM Modulo IBI», es un curso de tres jornadas, que pretende exponer las especialidades del módulo de IBI para las personas que necesiten comenzar a trabajar con la herramienta o profundizar en su conocimiento.

5.2 Colaboración con los Servicios Técnicos de la ATM

Para lograr que la gestión sea más ágil y eficiente, el Servicio de IBI trabaja en estrecha colaboración con los Servicios dependientes de la Subdirección General Tecnología e Información Tributaria, especialmente con el Servicio de Datos Tributarios.

Esta colaboración es crucial para seguir desarrollando el programa y para que las incidencias que se producen se resuelvan con rapidez.

Se trabaja conjuntamente especialmente en tres aspectos:

- Gestión de las cargas de DOC y PADRON.
- Elaboración de la matrícula anual del impuesto, intentando detectar todas las posibles incidencias producidas antes de su aprobación y envío.
- Depuración de sujetos no identificados. El Servicio de Datos Tributarios localiza y graba en el sistema los datos que permiten identificar correctamente al sujeto pasivo y el Servicio de IBI se encarga de actualizar en el sistema la titularidad de los bienes de estos sujetos que previamente eran no identificados.

5.3 Reorganización del Servicio para la optimización de las tareas encomendadas

Una vez asentado el cambio de las aplicaciones, y que en el equipo hayamos adquirido un conocimiento suficiente para manejar la aplicación con fluidez, hemos considerado que era oportuno reorganizar por procesos las tareas del Servicio.

Del Servicio de IBI dependen tres departamentos que, hasta febrero de 2024, tenían encomendado cada uno de ellos una zona de la ciudad, de forma que cada departamento tenía que gestionar todas las cuestiones relacionadas con siete distritos.

En cada uno de estos departamentos se gestionaba cualquier tipo de expediente. Esta forma de organización hacía que la carga de trabajo entre los departamentos fuera desigual, y, en ocasiones, las solicitudes pasaban por demasiadas instancias antes de su resolución. Y, aunque los departamentos actuaban coordinadamente, se corría el riesgo de dar soluciones distintas a supuestos iguales.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

91

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

Por tanto, con la nueva organización se perseguían los siguientes objetivos:

- Que los escritos y solicitudes llegaran lo antes posible a las personas que deben tramitar y resolver.
- Reducir trámites intermedios, para reducir el plazo de tramitación de expedientes.
- Evitar la presentación de escritos reiterativos de los ciudadanos solicitando la resolución de expedientes.
- Reporte de resultados más ágil, evitando que cada una de las personas que conforman el servicio tenga que llevar la cuenta de los expedientes tramitados.

Para ello, se crearon grupos de trabajo que se corresponden con las tareas encomendadas al Servicio de IBI:

- 1 Grupo Transversal y de devoluciones.
- 2 Grupo de beneficios fiscales de familia numerosa y energía solar.
- 3 Grupo de exenciones y bonificaciones.
- 4 Grupo de gestión de titularidad y división de recibos

El equipo transversal se encarga de las siguientes tareas:

- Registro.
- Gestión de notificaciones y publicación por edictos.
- Incidencias informáticas.
- Relaciones con otros servicios.
- Devoluciones de ingresos.

El reparto de personas en los equipos se realizó de acuerdo con el volumen de expedientes o solicitudes pendientes, teniendo en cuenta inicialmente, en qué tarea cada persona puede ser más efectiva.

Asimismo, el personal se va trasladando de una tarea a otra en función de las necesidades del Servicio en cada momento.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.	92
Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid	

Desde el negociado de Registro se distribuye la entrada de BAREG y de SAP TRM a cada uno de los equipos directamente, evitando así que previamente pase por una persona del departamento que tenga que determinar a qué materia pertenece como se hacía con la anterior organización.

También se ha puesto especial interés dentro de cada equipo en fijar una organización homogénea del reparto del trabajo y del reporte de resultados, de forma que todos los equipos trabajan con ficheros homogéneos, que contabilizan los expedientes que se dan de alta y los que se cierran de forma automática, para evitar así que cada uno de los miembros del equipo tenga que reportar sus resultados.

Cuando comenzamos a trabajar con esta nueva filosofía, partíamos de una acumulación inusual de expedientes ocasionada por el cambio de aplicación. Una vez transcurridos unos meses, nuestro balance es muy positivo, ya que, a través de esta organización basada en la especialización hemos conseguido atajar este retraso significativamente.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.

93

Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

⑥ BENEFICIOS PARA LOS CONTRIBUYENTES

SAP TRM ha permitido ampliar y mejorar los servicios online a los contribuyentes para que puedan gestionar su situación tributaria de manera ágil y eficiente, a través de la denominada carpeta tributaria, en la que actualmente es posible:

- 1 Consulta de datos del IBI: permite acceder a la información de los inmuebles asociados al contribuyente, incluyendo su referencia catastral, dirección y valor catastral.
- 2 Descarga de recibos y justificantes de pago: se pueden obtener los recibos del IBI de los últimos años y los justificantes de los pagos realizados.
- 3 Domiciliación y modificación de datos bancarios: posibilita la domiciliación del pago del IBI o la modificación de la cuenta bancaria donde se cargará el importe.
- 4 Consulta y gestión de fraccionamientos y aplazamientos: permite solicitar y consultar fraccionamientos o aplazamientos del pago del impuesto en caso de dificultades económicas.
- 5 Notificaciones electrónicas: acceso a las notificaciones relacionadas con el IBI enviadas por la Agencia Tributaria Madrid.
- 6 Solicitud de bonificaciones, exenciones y de divisiones de recibo: se pueden tramitar bonificaciones como la de familia numerosa o exenciones aplicables según la normativa vigente
- 7 Consulta del calendario fiscal y fechas de pago: ofrece información sobre los plazos y periodos de pago del impuesto.
- 8 Pago telemático del impuesto: se puede realizar el pago del IBI a través de la plataforma online con tarjeta de crédito o débito.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid. 94
Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

- 9 Histórico de pagos y deudas pendientes: permite consultar los pagos realizados en ejercicios anteriores y comprobar si existen deudas pendientes.

Esto facilita que el contribuyente pueda realizar sus trámites con mayor celeridad y sin necesidad de acudir presencialmente a las oficinas de la ATM.

⑦ CUESTIONES PENDIENTES Y RETOS FUTUROS

De acuerdo con lo expuesto a lo largo de este artículo, queda claro que se han logrado muchas mejoras en la gestión del IBI, a través de la implantación de SAP TRM. Sin embargo, seguimos en el camino de seguir mejorando, ya que quedan aspectos pendientes de desarrollar y otros en los que la práctica de estos dos primeros ejercicios ha puesto de manifiesto que es necesaria su mejora.

El primer desarrollo que se encuentra en proceso de finalización es el módulo de devoluciones de ingresos, de manera que las devoluciones realizadas quedan correctamente reflejadas en SAP ECOFIN y en SAP TRM, de forma que el sistema tenga en cuenta este estado en el momento de continuar con la gestión de las deudas de ese inmueble y ejercicio.

El segundo punto de mejora necesario son los programas de carga de PADRON y DOC. Estos programas funcionan teniendo en cuenta la clase de alteración que se carga en el sistema procedente de Catastro. Es decir, en función de la clase de alteración, el sistema carga los datos necesarios en el objeto tributario y liquida. La práctica nos ha hecho ver que esta forma de actuar supone que no siempre se cargan todos los datos modificados. Por ello, está previsto modificar este programa para simplificarlo y que se carguen todos los datos que vienen en el fichero y al simular la nueva liquidación, si contiene diferencias con respecto a la original se procede a su emisión, y en caso contrario, únicamente se cargan los datos para su actualización.

La tercera de las cuestiones pendientes es avanzar en el desarrollo de la tramitación masiva de expedientes. Si bien existen ciertas funcionalidades previstas como es el alta de expedientes a través de la carga de un fichero Excel, se podría avanzar en este sentido, de forma que pudiera aprobarse una única resolución que afectara a varios expedientes.

También está pendiente articular un procedimiento para la tramitación de solicitudes de rectificación de errores, que puedan implicar una devolución de ingresos o la anulación o emisión de liquidaciones. Por el momento, la gestión de los expedientes de reclamación y los recursos administrativos continúan tramitándose por SIGSA.

Por último, otro de los retos es hacer más sencilla para el usuario la extracción de datos del sistema, de forma que pudiera evaluarse, incluso la posibilidad de implementar analítica avanzada y machine learning en el sistema.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid.	96
Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid	

⑧ CONCLUSIÓN

La implementación de SAP TRM ha permitido una transformación significativa en la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), optimizando tanto los procesos internos como la experiencia del contribuyente.

Gracias a esta herramienta, la Agencia Tributaria Madrid ha logrado simplificar procedimientos, mejorar la calidad de los datos y hacer más eficiente la tramitación masiva, lo que se traduce en un mejor servicio para los ciudadanos. Este éxito no hubiera sido posible sin el esfuerzo conjunto y el compromiso del equipo, que ha trabajado arduamente en cada fase del proceso, desde la formación continua hasta la reorganización de tareas para adaptarse a la nueva tecnología.

Asimismo, queremos expresar nuestro más sincero agradecimiento a los consultores que han guiado y facilitado la implementación, y a los contribuyentes por su paciencia y comprensión durante este periodo de transición. Sin su colaboración, este proceso no hubiera sido posible.

Resultados de la implantación del impuesto sobre bienes inmuebles en la nueva aplicación de gestión de los tributos municipales de Madrid. 97
Carmen Almeida Boldo. Jefa de Servicio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Agencia Tributaria de Madrid

BIBLIOGRAFÍA

- › Marín -Barnuevo Fabo, D. «La tributación local en esquemas» Editorial: Tirant Lo Blanch. 2022. Págs. 39-43.
- › Presupuestos abiertos del Ayuntamiento de Madrid.
<https://presupuestosabiertos.madrid.es/es/articulos/i/11/impuesto-sobre-bienes-inmuebles-de-naturaleza-urbana#view=economic&year=2023>
- › Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024.
<https://agenciatributaria.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/UDCAgenciaTributaria/QuienesSomosEstrategiaOrganizacion/02Estrategia/PlanEstrategico20212024.pdf>

EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA: UN PRINCIPIO ESTRUCTURAL EN LA CUANTIFICACIÓN DE LAS TASAS LOCALES CON CONTORNOS EXCESIVAMENTE IMPRECISOS

MIGUEL ALONSO GIL

Presidente del Tribunal
Económico-Administrativo
Municipal. Ayuntamiento de
Móstoles

Profesor Asociado de Derecho
Financiero y Tributario UC3M

RESUMEN

El objeto de este estudio tiene es dar cuenta de algunos interrogantes que suscita la aplicación del principio de equivalencia en las tasas locales. Para ello, relacionaremos el principio de equivalencia con los principios tributarios más relevantes, y examinaremos las cuestiones más controvertidas en la cuantificación de las distintas modalidades de tasas. Asimismo, haremos referencia a los informes técnico-económicos previstos en el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, y a las memorias económico-financieras recogidas en la Ley de Tasas y Precios Públicos, dado que conforman el medio por el que el ente justifica la imposición de la tasa y el obligado tributario controla que el principio de equivalencia se respeta.

Palabras clave: principio de equivalencia, tasas locales, cuantificación, prestación de un servicio, realización de una actividad, ocupación dominio público local.

ABSTRACT

The purpose of this work is to explain some of the questions raised by the application of the equivalence principle to local rate. To this end, we will link the equivalence principle to the most relevant tax principles and examine the most controversial issues in the quantification of the different types of rates. We will also refer to the technical and economic studies provided for in the Law Regulating Local Tax and the economic and financial reports included in the Law on Rates and Public Prices, given that they constitute the means by which the entity justifies the imposition of the rate and the taxpayer ensures that the equivalence principle is respected.

Keywords: equivalence principle, local rates, quantification, public service, public activity, occupation of local public domain.

1	INTRODUCCIÓN	100
2	EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA Y DE LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LA POLÍTICA SOCIAL Y ECONÓMICA LA CE	101
3	CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN LA CUANTIFICACIÓN DE LAS TASAS LOCALES	106
	→ 3.1 La cuantificación de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad	
	→ 3.2 La cuantificación de la tasa por la gestión de residuos de competencia local: la autofinanciación plena	
	→ 3.3 La cuantificación de las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local: cuota general	
	→ 3.4 La cuantificación de las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local: cuota especial	
	→ 3.5 La cuantificación de las tasas por ocupación del dominio público local exigible a las operadoras de telefonía	
4	EL INFORME TÉCNICO-ECONÓMICO / MEMORIA ECONÓMICO-FINANCIERA	122
	→ 4.1 Fundamento, regulación y contenido	
	→ 4.2 Impugnación de la ordenanza fiscal por omisión o insuficiencia del informe técnico-económico: recurso directo y recurso indirecto	
4	CONCLUSIONES	129

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

100

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

① INTRODUCCIÓN

El Texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales omite, a pesar de su relevancia para la cuantificación de las tasas locales, la referencia directa al principio de equivalencia, aunque como veremos a continuación se infiere de los arts. 24 y 25 del TRLHRL, que constituyen el sustrato normativo principal de nuestro estudio. Este principio se recoge expresamente en el art. 7 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que tiene por rúbrica *«principio de equivalencia»*, y que dispone que *«las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible»*¹.

Si tomamos como referencia los diferentes presupuestos jurídicos que conforman los hechos imponibles de las tasas (art. 2.2 a) de la LGT), el principio de equivalencia sirve para repercutir el coste de la actividad o el servicio o, en su caso, la utilidad del aprovechamiento del dominio público local sobre el sujeto beneficiario o destinatario de la actividad o el servicio de que se trate². La doctrina también ha señalado que dentro del género principio de equivalencia, pueden distinguirse dos especies: el principio de equivalencia de coste, que relaciona la tasa con los costes en los que incurre la Administración para la provisión de un bien o servicio público, y el principio de equivalencia de beneficio enlazado con el beneficio que obtiene el obligado tributario al utilizar el dominio público³.

A partir de la definición del principio de equivalencia expuesta, este estudio tiene por objeto dar cuenta de algunos interrogantes que suscita la aplicación del principio de equivalencia en las tasas locales. Para ello, en primer lugar, relacionaremos el principio de equivalencia con los principios tributarios más relevantes. A continuación, examinaremos las cuestiones más controvertidas en la cuantificación de las distintas modalidades de tasas, y también haremos referencia a los informes técnico-económicos previstos en el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, y a las memorias económico-financieras recogidas en la Ley de Tasas y Precios Públicos, dado que, como veremos, conforman el medio por el que el ente impositor justifica y el obligado tributario controla que el principio de equivalencia se respeta.

1. Vid. El art. 9.2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, recoge la aplicación supletoria de la citada ley a las tasas de las Comunidades Autónomas y las Haciendas Locales.

2. Cfr. ORTIZ CALLE, E. (2011), p. 209.

3. Vid. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2014), p.44. PAGÈS I GALTÉS, J. (1999), pp. 47-52 y (2001), pp. 17-20, matiza que si bien es habitual utilizar indistintamente los principios de equivalencia, del beneficio o de cobertura de costes, es posible dotarles de contenido propio, distinción que deriva del art. 24.2 LRHL, tras la modificación operada por la Ley 25/1998, de 13 de julio, que añade una cuantificación subsidiaria de las tasas conforme al principio de equivalencia al hacer referencia al *«valor de la prestación recibida»*.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

101

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

② EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA Y DE LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LA POLÍTICA SOCIAL Y ECONÓMICA DE LA CE

El principio de equivalencia no se recoge expresamente entre los principios que inspiran el sistema tributario en el art. 31.1 de la CE, es decir, no tiene un reflejo constitucional directo. No obstante, alguna opinión doctrinal admite en el principio de equivalencia cierta relevancia constitucional por vía indirecta, en cuanto manifestación del principio de igualdad entendida como justicia conmutativa ⁴.

El Tribunal Supremo también ha declarado que constituye «en cierta medida, una exigencia constitucional», argumentando que:

«parece que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha mantenido que existe un concepto constitucional de tasa en el que debe incluirse como elemento esencial el principio de equivalencia, cuando ha afirmado, en varias ocasiones, que con la tasas «se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público» (SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; y 16/2003, de 30 de enero, FJ 3; y AATC 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 31 y 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5); cuando, en el mismo sentido, ha sostenido que «el hecho imponible de la tasas se vincula a una actividad o servicio de la Administración pública», lo que determina que «el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa , de contraprestación» (SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4, y 16/2003, de 30 de enero, FJ 3; y ATC 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4; la cursiva es nuestra); o, por último, cuando ha afirmado que, pese a que el legislador calificaba el tributo como «tasa», «en la medida en que no se exige -como es esencial a las tasas- por un servicio o actividad de un ente público que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a los sujetos pasivos», «y que, por ende, la cuantía de la contraprestación exigida no tiene conexión alguna con la prestación efectiva de un servicio público o la realización de una actividad administrativa», lo que en realidad establecía y regulaba la Ley era un «impuesto» (AATC 381/2005, 382/2005 y 383/2005, todos ellos de 25 de octubre, FJ 4)» ⁵.

4. Vid. ORTIZ CALLE, E. (2011), pp. 226-227.

5. Vid. La SSTS de 20 de febrero de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:3050, ECLI:ES:TS:2009:3051, ECLI:ES:TS:2009:3052, ECLI:ES:TS:2009:3053 y ECLI:ES:TS:2009:3055); de 11 de junio de 2009, (ECLI:ES:TS:2009:5734); de 2 y 8 de octubre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:7352 y ECLI:ES:TS:2009:7364); de 11 de febrero de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:2009); de 10 de junio de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:4029) y de 8 de octubre de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:5174). Ponente: D. Ángel Aguillo Avilés.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

102

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

El examen de las cuestiones controvertidas que presenta el principio de equivalencia no puede realizarse aisladamente, su estudio requiere, aunque sea brevemente, conectarlo con los principios materiales y formales de justicia tributaria contenidos en el art. 31 CE.

La relación con el principio de reserva de ley, proclamado en los arts. 9.3, 31.3 y 133 CE, debe realizarse a la luz de la doctrina constitucional que flexibiliza y relativiza la reserva de ley en materia tributaria, en primer lugar, en función de la clase de tributo ante el que nos encontremos y, en segundo lugar, del elemento esencial del tributo de que se trate.

Así, el Tribunal Constitucional ha declarado que la reserva de ley es de mayor rigidez en los impuestos, en los que la coactividad es máxima, y es más flexible en los tributos causales, que obedecen a la idea de equivalencia, como son las tasas y las contribuciones especiales, tributos en los que se evidencia su carácter sinalagmático.

En segundo lugar, por lo que se refiere, al «quantum» de la obligación, el Tribunal Constitucional ha expuesto que la ley no debe precisar de forma directa y completa todos los elementos determinantes de la cuantificación del tributo, y ha concluido que la reserva de ley prevista en el art. 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infralegales, siempre que no se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador ⁶.

Por ello, la reserva de ley en la cuantificación de las tasas es doblemente relativa.

Supera el contenido de este trabajo el examen particular de la nueva tasa por la prestación del servicio de gestión de residuos de competencia local recogida en el art. 11 de la Ley 7/2022, de 8 de abril. Ahora bien, proyectada la jurisprudencia constitucional expuesta a la sucinta regulación legal no resulta difícil concluir que la reserva de ley en esta tasa más que relativa es írrita, lo que ha provocado que las entidades locales se hayan visto obligadas a completar reglamentariamente la escasa regulación legal, lo que generará más controversias en una tasa ya de por sí discutida.

Por otra parte, es también obligado vincular el principio de equivalencia con el cumplimiento de los principios tributarios materiales proclamados en el art. 31.1 de la CE, y en las tasas extrafiscales con los principios rectores de la política social y económica previstos en el capítulo III del Título I de la CE, es decir, es obligado conectar el principio de equivalencia, con el principio de capacidad económica, el principio de igualdad y, en su caso, con la extrafiscalidad tributaria.

6. Vid. Por todas, la STC de 63/2019, de 9 de mayo, FJ 5º.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

103

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

La aplicación del principio de capacidad económica en el ámbito particular de las tasas y su conexión con el principio de equivalencia constituye una polémica doctrinal clásica. Como ha razonado, con una lógica evidente, el Prof. LOZANO SERRANO admitir que toda una especie de la categoría tributo, como es la tasa, se configure al margen de los principios previstos en el art. 31.1 de la CE para el género tributo, no solo es una clara contradicción, sino jurídicamente inaceptable, es decir, no cabe aceptar el rango constitucional vinculante del citado artículo y, al mismo tiempo sostener que todo un sector del ámbito al que se dirige pueda configurarse por disposición legal, al margen del mismo ⁷.

En nuestro criterio, cuando el art. 24.4 del TRLRHL dispone que

«Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas»,

no significa que su aplicación derive de un criterio de oportunidad política o de discrecionalidad administrativa, sino de que las características de la tasa permitan su aplicación, dado que al igual que el principio de capacidad tiene distinta eficacia en las figuras impositivas, el grado de penetración en las tasas también diferirá en función de su modalidad. La regla general es que en la fijación de las tasas se debe tener en cuenta la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas, siempre que lo permita las características de la tasa. Por ello, la regulación legal debiera ser imperativa, y también más precisa para facilitar su aplicación efectiva ⁸.

Refuerza esta posición, la revitalización del principio de capacidad económica expresada por la doctrina más reciente del Tribunal Constitucional, que ha abandonado la fundamentación recogida en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, según la cual la capacidad como «medida» no era exigible a todos los tributos, sino solo a los que constituyen los pilares estructurales del sistema, y ha declarado que *«las tasas se basan en el principio de equivalencia, sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad»* ⁹.

El Tribunal Supremo también ha razonado que, una vez respetado el límite máximo derivado del coste total del conjunto de servicios, el reparto individual de la tasa puede ser desigual mediante su modulación con criterios de capacidad económica, que han de estar objetivados y ser razonables, y efectuarse con pautas de proporcionalidad que tengan en cuenta el grado de utilización del servicio ¹⁰, y el Alto Tribunal ha declarado que el sostenimiento de los gastos públicos debe realizarse de acuerdo con la capacidad económica a través de un sistema tributario en el que, evidentemente, se incluyen las tasas a las que no cabe negar su vertebración conforme a dicha capacidad ¹¹.

7. Vid. LOZANO SERRANO, C. (2012): pp. 49-122, razona que en términos dogmáticos, la capacidad económica en las tasas se proyecta fundamentalmente en sus elementos de cuantificación y en la previsión de beneficios tributarios moduladores de su importe, y reviste menor significación que en el impuesto su presencia en el aspecto material del hecho imponible.

8. Vid. Sobre la aplicación del principio de capacidad económica a las tasas locales nos permitimos reenviar a ALONSO GIL, M. (2024), pp. 99-118.

9. Vid. SSTC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3, 85/2014, de 29 de mayo, FJ 3 a); 63/2019, de 9 de mayo, FJ 3, 125/2021, de 3 de junio, FJ 4 B, y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4 B.

10. Vid. La STS de 31 de enero de 2019, ECLI:ES:TS:2019:190.

11. Vid. La STS de 19 de enero de 2024, ECLI:ES:TS:2024:427.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

104

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

Las entidades locales han tenido una magnífica oportunidad para aplicar este principio en los expedientes que han tenido que afrontar para establecer la tasa por la prestación del servicio de gestión de residuos de competencia local, y así materializar la previsión contenida en el art. 11.4 d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que habilita diferenciar o reducir las cuotas *«para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social»*.

Por otra parte, desde la perspectiva del principio de igualdad, el Tribunal Supremo ha resuelto que el empadronamiento no se erige como un criterio razonable y objetivo a los efectos de justificar diferentes tarifas entre los usuarios. El Alto Tribunal se apoya, entre otros argumentos, en el art. 24.4 del TRLRHL para evidenciar que este precepto permite la modulación de las cuotas tributarias en atención a la capacidad económica de los obligados tributarios, y el empadronamiento es ajeno a este criterio. El Tribunal Supremo tampoco acoge el argumento de que las personas empadronadas contribuyen por una doble vía al sostenimiento del servicio (abono de las tasas y contribución mediante el pago de los impuestos municipales), dado que los no empadronados también pueden estar sometidos a los tributos locales ¹².

Por último, el deber de contribuir en el seno del Estado social y democrático de Derecho supone que los tributos no solo sirven para allegar los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos (fin fiscal) ¹³, sino que también se orientan a la satisfacción de los intereses públicos que la Constitución garantiza (fin extrafiscal), finalidad esta última que puede manifestarse a través de medidas de gravamen que incrementan la carga tributaria (instrumentos de disuasión), e incentivos fiscales que la reducen (instrumentos de persuasión). Así, los tributos también pueden coadyuvar a la protección de los principios y derechos recogidos en el Capítulo III del Título I de la CE, por ejemplo a la protección del derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado (art. 45 de la CE).

El corolario de lo anterior es que en la cuantificación de las tasas el principio de equivalencia confluye con los principios que inspiran el sistema tributario en el art. 31.1 de la CE, singularmente, con el principio de capacidad económica, y que el principio de equivalencia y la extrafiscalidad también pueden converger en la cuantificación de las tasas. Ahora bien, estos principios no constituyen compartimentos estancos, sino que se entrecruzan, por lo que lo realmente complejo es medir su justa proporción en la cuantificación.

12. Vid. Las SSTs de 12 de julio de 2006, ECLI:ES:TS:2006:5352 y de 20 de julio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:3567.

13. Esta doble finalidad encuentra su reconocimiento legal en el art. 2.1 de la LGT.

14. Vid. GARCIA FRÍAS, A. (1991), p.176, que sobre la relación entre el principio de cobertura de costes y la extrafiscalidad en las tasas sostiene que difícilmente una tasa extrafiscal puede considerarse ilegítima por superar el límite derivado del principio de cobertura de costes. En nuestra opinión, el principio de cobertura costes constituye un límite máximo que la extrafiscalidad no habilita superar, lo contrario supondría desnaturalizar el propio concepto de tasa.

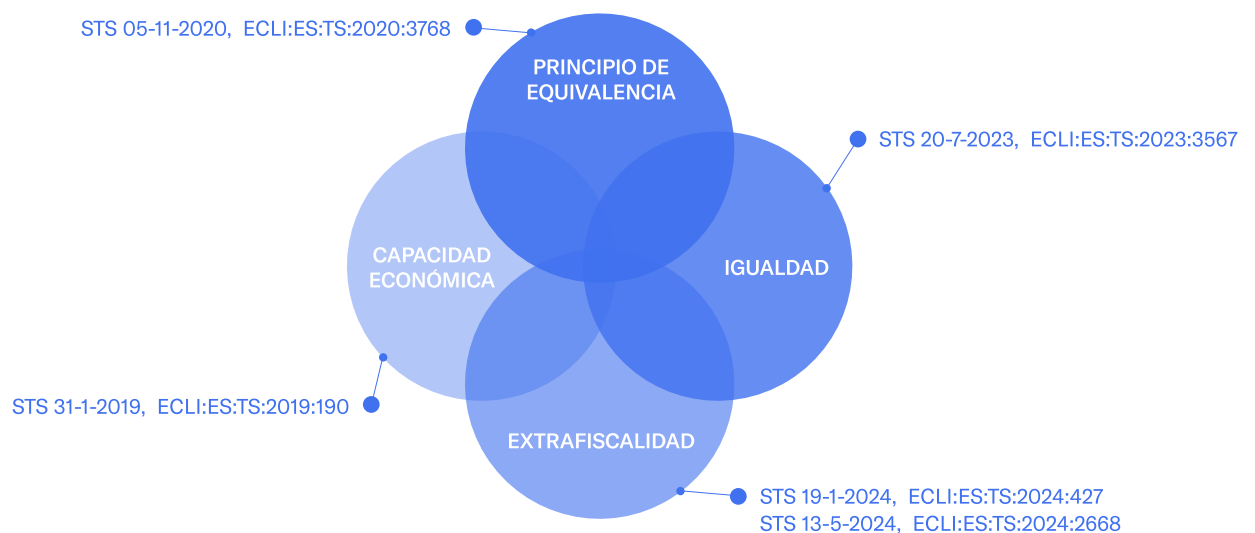
El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

105

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

De nuevo la reciente tasa por la prestación del servicio de gestión de residuos de competencia local derivada de la Ley 7/2022, de 8 de abril, nos sirve para visibilizar la asociación entre el principio de equivalencia y la extrafiscalidad, al prever reducciones de las cuotas, en función de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o por la utilización de puntos limpios ¹⁴.

TASA POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE GESTIÓN DE RESIDUOS



El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

106

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

③ CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN LA CUANTIFICACIÓN DE LAS TASAS LOCALES

3.1 La cuantificación de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad

15. Vid. Por todas, la STS de 19 de enero de 2024, ECLI:ES:TS:2024:427, que recuerda que ha declarado con reiteración que, pese a la idea de contraprestación que subyace en su concepto, en las tasas por la prestación de un servicio o desarrollo de una actividad no son retribución del coste concreto de ese servicio o de esa actividad sino los reales o previsibles que "globalmente" pueda representar para cada Corporación la prestación de esos servicios o la realización de esas actividades.

16. Vid. MERINO JARA, I. (2011) p.142. En la misma línea, RUIZ GARIJO, M. (2011), pp. 104-105, considera que cuantificar las tasas con el único límite del coste global del servicio público es un error y contradice el fundamento y la naturaleza jurídica de las tasas. También, LAGO MONTERO, J.Mª. y GUERVÓS MAÍLLO, M.A. (2004), p.107, que entienden que se viola el principio de igualdad si se obliga a contribuir a cada cual por una tasa en función de unos costes imputados que no se correspondan con los singularmente imputables.

17. Vid. SSTs de 26 de abril de 2017, ECLI:ES:TS:2017:1600; de 31 de enero de 2019, ECLI:ES:TS:2019:190 y de 5 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3768.

El art. 24.2 del TRLRHL dispone que el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida, y el art. 7 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, establece que las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible. Conforme con lo expuesto, «*el coste real o previsible del servicio o actividad*» o «*el valor de la prestación recibida*» son magnitudes que operan como umbrales máximos para determinar el importe de estas tasas.

El Tribunal Supremo entiende que el principio de equivalencia, que se expresa en la ecuación entre los costes del servicio y el importe de las tasas establecidas para retribuirlos, no opera en relación con el coste del servicio concreto prestado a cada obligado tributario, sino con el correspondiente al conjunto del servicio o la actividad, es decir, el límite viene constituido por el coste real o previsible global, no individual ¹⁵.

La doctrina considera criticable esta visión grupal del principio de equivalencia, que se desvincula de cada operación ¹⁶. Sobre esta cuestión, consideramos oportuno resaltar, que el Tribunal Supremo ha diversificado en la jurisprudencia más reciente el principio de equivalencia en otros dos:

- El principio de cobertura de costes, que se materializa en la ecuación expuesta costes/recaudación por tasa.
- El principio de aprovechamiento obtenido o utilidad percibida, que se traduce en una cierta proporcionalidad entre la tasa recaudada y el valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio que recibe. Siendo de subrayar, en lo que hace a este segundo principio, que no basta para la validez del reparto individualizado con respetar el límite máximo de ese coste global, dado que dicho reparto individualizado ha de hacerse con criterios de proporcionalidad y ponderación de los grados de utilización ¹⁷.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

107

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

A resultas de la normativa expuesta «no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad» y «tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad» tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han configurado el principio de equivalencia con cierta flexibilidad o relatividad.

Así, el Tribunal Constitucional interpreta que con las tasas

«se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público», y que «el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación»¹⁸.

En la misma línea, el Tribunal Supremo ha rechazado que el principio de equivalencia deba aplicarse con carácter general de una manera estricta o rígida. En este punto, la STS de 20 de febrero de 2009, Ponente: Don Ángel Agualló Avilés, resulta especialmente ilustrativa, al reseñar algunos ejemplos de esta flexibilización:

- la «equivalencia entre el coste del servicio y la tasa», «no tiene necesariamente que ser total en cada ejercicio, sino razonablemente fundado en el conjunto de lo previsible» (Sentencia de 12 de marzo de 1998 (rec. cas. núm. 3161/1992), FD Cuarto);
- «se flexibiliza la aplicación del principio de equivalencia que inspiraba las leyes anteriores», aunque se «continúa manteniendo el criterio de que el importe de las Tasas se ajuste lo más posible, sin superarlo injustificadamente, al coste de los servicios» [Sentencia de 11 de marzo de 2003, cit., FD A)];
- «notorio es la dificultad que entraña ajustar exactamente los dos términos de la ecuación indicada [recaudación por la tasa y coste el servicio] por lo que sólo la prueba de una demasía arbitraria y carente de justificación podría dar lugar» a la lesión del principio de equivalencia [Sentencia de 15 de marzo de 2003 (rec. cas. núm. 3114/1998), FD Tercero];
- hay que tener en cuenta el «carácter relativo del citado principio», de manera que el recurrente «partía del erróneo planteamiento de exigir una exacta equivalencia entre el coste del servicio y lo presupuestado» [Sentencia de 25 de

18. Cfr Las. SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4, y 16/2003, de 30 de enero, FJ 3; y ATC 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4 y 71/2014, de 6 de mayo de 2014 FJ 3.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

108

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

enero de 2006 (rec. ordinario núm. 64/2003), FD Segundo; en casi idénticos términos, Sentencia de 23 de enero de 2006 , cit., FD Primero, in fine];

- lo que exige el principio de equivalencia es la existencia de un «razonable equilibrio» entre ingresos y costes (Sentencias de 19 de junio de 1997, cit., FD Segundo; y de 18 de septiembre de 2007 , cit., FD Quinto);
- no se vulnera el principio de equivalencia porque, si bien para un determinado ejercicio «las previsiones recaudatorias excedieron notablemente del coste del servicio, de la propia constatación documental aportada» se «desprendía, también, que para el ejercicio siguiente» la «relación se invertía» (Sentencia de 19 de junio de 1997 , cit., FD Segundo);
- y, finalmente, que para «un examen crítico de correlación entre el coste global de los servicios y la liquidación de las tasas es preciso atenerse a series históricas» (Sentencia de 10 de febrero de 2003 , cit., FD Séptimo) ¹⁹.

La regulación legal de la cuantificación de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades se completa en el párrafo segundo del art. 24.2 del TRLHRL, con la enumeración de los costes que deben tomarse en consideración para determinar su importe:

«los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente» ²⁰.

19. Vid. La. STS de 20 de febrero de 2009, ECLI:ES:TS:2009:3055.

20. Cfr. DE LA MORENA SÁNCHEZ, M. (2023), pp. 29-52, que realiza un estudio detallado de la metodología en el cálculo de los ingresos y costes de las tasas por prestaciones de servicios.

21. Vid. PÀGES I GALTÉS, J. (1999), pp. 88-89. También, LAGO MONTERO, J.Mª. y GUERVÓS MAÍLLO, M.A. (2004), p.103.

La inclusión de «los costes necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad», derivada de la modificación operada en la Ley reguladora de las Haciendas Locales por la Ley 25/1998, de 13 de julio, ha sido criticada por la doctrina por introducir un concepto jurídico indeterminado, al hacer referencia al «mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio», es claro que aquí la ley también debiera ser más precisa ²¹.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

109

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

22. Cfr. AGUALLO AVILÉS, A. (1992), p.177. También LOZANO SERRANO, C. (2012), pp. 49-122.

23. Vid. El art. 18 del Real Decreto Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones Locales. El preámbulo del citado Real Decreto-Ley era concluyente en este punto al señalar que «respecto a los servicios públicos financiados mediante tasas afectadas, se establece la autofinanciación como principio general para la fijación de las tarifas, debiendo, en consecuencia, cubrirse la totalidad de los costes en que se incurra con las aportaciones de los usuarios».

24. Vid. El art. 214 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que dispuso igualmente: «La fijación de las tarifas de las tasas por prestación de servicios y realización de actividades se efectuará de forma que su rendimiento total cubra el coste de aquéllos, para cuya determinación se tendrán en cuenta tanto los costes directos como el porcentaje de costes generales que les sea imputable».

25. Cfr. DEL ALMO GALÁN, O. (2024), pp. 5-6. Por el contrario, HERRERA MOLINA, P.M. y TANDAZO RODRÍGUEZ, A. V. (2024), p. 174, critican que el documento suscrito por el Subdirector de Tributos Locales apunta a una excesiva flexibilidad, difícilmente compatible con la ley, al admitir reducir la cobertura de costes con el importe de los beneficios fiscales y señalar que como regla general que no resulta necesario revisar los costes e ingresos anualmente.

26. Cfr. PÀGES I GALTÉS, J. (2024), pp. 84-86.

3.2 La cuantificación de la tasa por la gestión de residuos de competencia local: la autofinanciación plena

La exigencia de la autofinanciación plena, es decir que resulte obligado que las cantidades a recaudar cubran la totalidad del coste, ya estuvo vigente en el ámbito de las Haciendas locales una década aproximadamente entre 1979 y 1988²². Así, se desprendía, primero, del art. 18 del Real Decreto Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones Locales²³ y, posteriormente, del art. 214 del Texto Refundido de las Disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril²⁴.

Actualmente, el art. 11.3 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular obliga a las entidades locales a establecer una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, en lo que aquí interesa, no deficitaria. Así, a diferencia de lo hasta aquí expuesto sobre el principio de equivalencia, el art. 11.3 de la citada Ley 7/2022 establece el principio de autofinanciación total del servicio.

No obstante, la guía para implantar esta tasa elaborada por representantes de la FEMP y de los diferentes ministerios implicados, suscrita por el Subdirector General de Tributos Locales del Ministerio de Hacienda, ha interpretado esta exigencia legal de autofinanciación plena como el necesario cumplimiento de un principio, y no como la imposición a los ayuntamientos de una absoluta precisión en la cobertura de los costes del servicio, aunque también ha precisado que el establecimiento de reducciones debe ser limitada, dado que cuanto mayor sea el importe global de los beneficios fiscales más se alejará la tasa del cumplimiento del objetivo de cobertura del coste del servicio, al considerar que la reducción no implica que el resto de sujetos pasivos deban pagar una mayor cuota equivalente²⁵.

Para alguna opinión doctrinal el principio de autofinanciación total del servicio en esta tasa es meramente programático, de lo que deduce que las ordenanzas podrán anularse si su cuantía excede del coste del servicio, pero no si resultan deficitarias²⁶. En nuestra opinión, el principio de autofinanciación plena previsto en el art. 11.3 de la Ley 7/2022, de 8 de abril no es una aspiración o una mera declaración programática, es evidente que el legislador ha querido expresarse en términos imperativos «las entidades locales establecerán (...) una tasa (...) no deficitaria». La exactitud resultara prácticamente imposible, pero a diferencia del resto de tasas, las entidades locales deben acercarse en su cuantificación lo máximo posible al cumplimiento de la plena cobertura de costes del servicio.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

110

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

Conforme a los datos publicados más recientes, esta exigencia legal de plena cobertura de costes resulta incumplida. Así, a partir de los presupuestos liquidados de las entidades locales del año 2023, en la versión provisional actualizada a fecha 29 de noviembre de 2024, el resultado de la suma de ingresos es de 2.335 m €, mientras que los gastos totales son 4.453 €, lo que determina un nivel de cobertura de solo el 52,4% (inferior, incluso, a los ejercicios 2021 y 2022) ²⁷. Veremos cuál es el grado de cobertura de costes de esta tasa en los ejercicios 2024 y 2025, y cómo valoraran los órganos jurisdiccionales y los órganos de control el correspondiente nivel de cobertura ²⁸.

Como hemos expuesto en el apartado anterior, la regulación legal de la cuantificación de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades se completa en el párrafo segundo del art. 24.2 del TRLHRL con la enumeración de los costes que deben tomarse en consideración para determinar su importe. Particularmente, el art. 11.3 de la Ley 7/2022 dispone que en la tasa por la gestión de residuos de competencia local se deberá reflejar

«el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía» ²⁹.

La guía anteriormente mencionada interpreta que el importe de la tasa debe reflejar, por tanto, los costes y los ingresos a que se refiere la Ley 7/2022, pero ello no supone la obligatoriedad de actualizar cada año el informe económico-financiero ni las tarifas correspondientes, salvo que exista una variación sustancial en el coste neto del servicio o en el régimen de prestación del servicio.

En nuestro criterio, es previsible que cada año varíen los costes anudados al sistema de recogida de residuos, y que también sean distintos los ingresos e inversiones así como la cantidad de residuos generados, circunstancias que tienen una relación directa con el cumplimiento del principio de equivalencia, por lo que conforme a la regulación vigente del art. 25 del TRLHRL y la jurisprudencia del Tribunal Supremo la regla será la obligatoriedad del informe técnico-económico si se modifica el «quantum» de la tasa.

Como hemos expuesto, la extrafiscalidad también penetra en la cuantificación de algunas tasas. La tasa por la gestión de residuos de competencia local es un claro ejemplo. Así lo recoge expresamente el art. 11.3 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, al disponer que

27. Vid. RÀFOLS FLORENCIANO, R.. (2024), p. 30.

28. Vid. El Programa de fiscalizaciones 2025 del Tribunal de Cuentas, aprobado por el Pleno el 18 de diciembre de 2024, ha previsto en el ámbito del sector público local, y en el marco de la prioridad estratégica sobre sostenibilidad medioambiental, la «Fiscalización del establecimiento por los ayuntamientos de las tasas por la gestión de residuos previstas en la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, ejercicios 2024 y 2055», en <https://www.tcu.es/>.

29. Vid. El documento elaborado en el seno de un grupo de trabajo integrado por representantes de la FEMP y de los diferentes ministerios implicados, y suscrito por el Subdirector General de Tributos Locales del Ministerio de Hacienda, pp. 7-10. También, PÀGES I GALTÉS, J. (2024), pp.84-93.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

111

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

«las entidades locales establecerán (...) una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria (...) que permita implantar sistemas de pago por generación».

El apartado 2 del Anexo V de la citada Ley 7/2022 identifica el pago por generación conforme con el siguiente detalle:

«2. Sistemas de pago por generación de residuos («pay-as-you-throw») que impongan tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados y proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados».

En este punto, el Subdirector General de Tributos Locales entiende en el documento citado que la Ley 7/2022 no impone la obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada para cada sujeto pasivo, sino que lo que pretende es que paulatinamente se incorporen estos sistemas, siendo admisibles junto a los sistemas que ya permitan una individualización de la cuota, otros que contemplen reducciones o incentivos de determinados comportamientos, y considera viables hasta tres sistemas de pago por generación (elemental, medio y avanzado) ³⁰.

En nuestra opinión, la Ley 7/2022, de 8 de abril es imperativa en la autofinanciación plena (la tasa no puede ser deficitaria), pero se muestra menos rígida en el principio de pago por generación. El preámbulo señala que estas tasas «*deberían tender*» hacia el pago por generación, y el art. 11.3 de la citada Ley prevé que las entidades locales establezcan una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributario que «*permita implantar*» sistemas de pago por generación, es decir, los verbos utilizados marcan un objetivo o un propósito a alcanzar progresivamente, no una obligación inmediata.

En este punto no está de más recordar «*el principio de subsidiariedad de la tasa respecto del servicio*», del que deriva que la tasa existe en función del servicio y no el servicio en función de la tasa ³¹. Por lo que la ordenanza fiscal y, como veremos en el siguiente apartado, el informe técnico-económico deben ser la expresión económica de las competencias atribuidas por la Ley 7/2022, de 8 de abril a las entidades locales en esta materia, y tener una relación directa con las ordenanzas municipales de gestión de residuos. De esta forma, las ordenanzas fiscales deben avanzar armónicamente con las ordenanzas de gestión de residuos municipales en el cumplimiento de los objetivos ambientales previstos en la citada Ley.

30. Vid. PUIG VENTOSA, I. y CALAF FORN, M. (2024), pp. 260-263, que se muestran en contra de esta clasificación.

31. Vid. Por ejemplo, la STSJ de Andalucía de 29 de enero de 2016, ECLI:ES:TSJAND:2016:2048.

En todo caso, los órganos jurisdiccionales serán los que validarán o anularán los modelos de cuantificación (muy distintos) incluidos en las innumerables ordenanzas fiscales que han aprobado las entidades locales sobre esta tasa para su entrada en vigor en el año 2025, y como el Tribunal Supremo se ha

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

112

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

cuidado de recordar, todavía no ha fijado criterio, por razones temporales, sobre las repercusiones tributarias de la aplicación de la citada Ley 7/2022, de 8 de abril ³².

La cuantificación de la tasa en función del volumen de los residuos realmente generados o la admisión de fórmulas indiciarias será una de las cuestiones principales a resolver.

La resolución de esta disyuntiva dependerá de múltiples factores, pero como ha señalado con carácter general alguna opinión doctrinal, que compartimos, el ente público debe acudir, en primer término, a la utilización real y efectiva de la prestación realizada. Ahora bien, cuando no sea viable, por resultar muy complejo o impracticable cuantificar con exactitud la prestación específica a cada obligado tributario cabe admitir *«una suerte de «criterio de realidad y probabilidad» (Wirklichkeits- und Wahrscheinlichkeitsmaßstab) como punto de referencia cabal para la determinación del importe de la tasa en el supuesto de hecho concreto»* ³³.

3.3 La cuantificación de las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local: cuota general

Como cuestión aclaratoria previa advertimos que utilizamos los términos «cuota general» y «cuota especial», conforme a la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo, que ha calificado de confusa la jurisprudencia anterior que utilizaba las expresiones «tasa general» y «tasa especial» ³⁴.

Como es sabido, el art. 24.1 del TRLRHL establece tres métodos para fijar el importe de las tasas previstas por la ocupación del dominio público local. Una regla general, que se recoge en la letra a), toma como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de la utilización privativa o aprovechamiento especial como si los bienes afectados no fuesen de dominio público. Esta regla trata de atribuir un valor de mercado presuntivo a bienes que son, por su protección constitucional, inalienables (art. 132 CE), y que por lo tanto quedan fuera del comercio.

Una primera regla especial en la letra b), que resulta de aplicación a aquellos casos que utilicen procedimientos de licitación pública, y en la que el importe de la tasa estará determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

Y, por último, una segunda regla especial en la letra c), aplicable a la utilización privativa o aprovechamiento especial del suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales realizado por empresas explotadoras de servicios

32. Vid. Las SSTs de 19 de enero, y de 13 de mayo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:427 y ECLI:ES:TS:2024:2668).

33. Vid. ORTÍZ CALLE, E. (2011), p. 209.

34. Vid. La STS de 3 de mayo de 2022, ECLI:ES:TS:2022:1697, que recoge *«en realidad, nos encontramos ante una única tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local con dos cuotas, una general y otra especial, interpretación que resulta sin esfuerzo de la simple lectura del artículo 24 TRLHL»*.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

113

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

de suministro de interés general o que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario del municipio, y en la que el importe de la tasa es el 1,5 por ciento de los ingresos brutos de la facturación que obtengan anualmente dichas empresas en el término municipal, que será objeto de comentario particular en el siguiente apartado.

Asimismo, el citado precepto prevé que «*las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada*». El Tribunal Supremo entiende que esta última previsión significa que la intensidad del uso o del aprovechamiento no es indiferente para el legislador ³⁵, y que la ordenanza fiscal debe diferenciar la intensidad del aprovechamiento del demanio para cuantificar la tasa ³⁶. Así, el Tribunal Supremo ha anulado las ordenanzas fiscales que no han trasladado a la cuantificación de la tasa la diferente intensidad que implican la utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público ³⁷.

Conforme con esta regulación, es doctrina jurisprudencial reiterada que si bien la cuantificación de estas tasas es una materia que escapa a la discrecionalidad administrativa, también es cierto que la dificultad es extremada, en tanto se está exigiendo que se concrete un valor de mercado de una utilidad que no tiene mercado, lo que indirectamente hace factible una amplia diversidad de métodos o modelos a seguir, siempre que los elementos, datos y criterios utilizados sean objetivos y adecuados para cumplir el mandato legal ³⁸.

Como ya explicara GIANNINI a mediados del siglo pasado, los municipios pueden imponer tasas por la ocupación, permanente o temporal del espacio y las zonas públicas que le pertenezcan, con tal de que su cuantía dependa de la extensión del terreno ocupado, excluida por tanto, toda referencia a la renta y a las utilidades económicas que puedan obtenerse por efecto de esta ocupación, y ello con el fin de impedir la transformación de la tasa en un impuesto ³⁹.

Esta configuración de la tasa plasma nítidamente una polémica que ha perdurado en el tiempo, y que se ha puesto de manifiesto recientemente con la anulación por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona por la que ha establecido la "Tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (Business to consumer, B2C)", conocida como 'tasa Amazon'.

En lo que aquí interesa, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha razonado que la clasificación tributaria de este gravamen, más que una verdadera tasa, es la de un impuesto, al gravar los previsible rendimientos obtenidos por actividades de las empresas distribuidoras de las mercancías adquiridas

35. Cfr. STS de 24 de mayo de 2022, ECLI:ES:TS:2022:2133.

36. Vid. La STS de 3 de diciembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:4162, relativa a instalaciones de transporte de energía eléctrica, y la STS de 18 de diciembre de 2023, ECLI:ES:TS:2023:5696, que extiende esta doctrina a las instalaciones de gas, agua e hidrocarburos. Como pone de manifiesto CHICO DE LA CÁMARA, P. (2024), p. 277, «*el Tribunal Supremo ha confirmado que la catalogación como <utilización privativa> versus <aprovechamiento especial> no es pleonástica, sino que debe tener efectos en la cuantificación de la tasa en función de su calificación*».

37. Vid. SSTs de 14 y 19 de julio de 2023, (ECLI:ES:TS:2023:3315 y ECLI:ES:TS:2023:3508) y 12 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4006).

38. Cfr. STS de 19 de julio de 2016, ECLI:ES:TS:2016:3484.

39. Cfr. GIANNINI, A.D. (1957), p.585.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

114

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

por comercio electrónico, de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades económicas.

En definitiva, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña considera que la ordenanza no grava el valor de la utilidad de las plazas de aparcamiento de carga y descarga en la ciudad de Barcelona para los operadores postales de comercio electrónico, sino los ingresos de estos operadores en el ejercicio de su actividad y, que por lo tanto, aunque la ordenanza denomine tasa al tributo que regula, en realidad se trata de un impuesto, que grava ingresos, lo que no es competencia del ayuntamiento ⁴⁰.

40. Vid. Las SSTSJ de 19 de julio de 2024, ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705 y de 1 de octubre de 2024, ECLI:ES:TSJCAT:2024:8003. Estas sentencias cuentan con un fundamentado voto particular de la Magistrada Dña. Isabel Hernández Pascual que sobre esta cuestión considera que «el parámetro ingresos brutos en la ciudad de Barcelona se utiliza única y exclusivamente para determinar el reparto entre los operadores postales de comercio electrónico del valor de la utilidad obtenida por ellos de las plazas de estacionamiento, y no para determinar el valor de la utilidad gravado con la Tasa».

41. Vid. La STS de 14 de junio de 2022, ECLI:ES:TS:2022:2427, que resuelve que no es posible sustituir la cuantificación del 1,5 por una tarifa derivada de un convenio o acuerdo con el contribuyente.

42. Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2001), p. 21, que considera «dentro de la lógica que la utilización del dominio sea más intensa cuanto mayor sea el tamaño de la empresa, y uno de los mejores baremos de medida, es sin duda, el volumen de operaciones».

43. Vid. STC 233/1999, de 16 de diciembre FJ 19 b).

3.4 La cuantificación de las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local: cuota especial

Como hemos expuesto, el art. 24.1 letra c) del TRLHRL establece una cuota especial para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del suelo, vuelo y subsuelo de vías públicas en favor de las empresas explotadores de servicios de suministros «que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario», cuyo importe consiste, en todo caso y sin excepción ⁴¹, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal.

Para este supuesto concreto, el legislador adapta el principio general de «utilidad pública» recogido en la letra a) del citado art. 24.1 del TRLHRL, que cuantifica la cuota general, en el entendimiento de que cuanto mayor es la facturación bruta por los suministros, mayor debe reputarse la utilidad que se deriva para las entidades suministradoras del aprovechamiento o utilización de las vías públicas ⁴².

Esta fórmula indiciaria fue avalada por el Tribunal Constitucional, en la redacción originaria de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, que había configurado como precio público la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, razonando que «obedece a la dificultad de cuantificar mediante el procedimiento general (el valor de mercado o la utilidad), las utilizaciones o aprovechamientos del dominio público que, como sucede con las que llevan a cabo las empresas explotadoras de suministros, implican la ocupación de gran parte (en ocasiones la práctica totalidad) del subsuelo, suelo o vuelo de las vías públicas municipales» ⁴³.

El particular método de cuantificación de esta tasa ha sido objeto de crítica por alejarse de los principios de las tasas y acercarse a un impuesto encubierto sobre los rendimientos de las empresas explotadoras de servicios de

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

115

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

44. Vid. MUÑOZ MERINO, A. (2002), pp. 55-57, que observa una clara desconexión entre el hecho generador de la tasa (utilización del suelo, vuelo o subsuelo del dominio público local) y el método de cuantificación de la base imponible, que recae sobre una magnitud en la que influyen (obligatoriamente) otros elementos que nada tienen que ver con la utilización del demanio público local. No participa de esta opinión ORTIZ CALLE, E. (2012), p. 236, que mantiene que si lo que persigue la tasa es retribuir la utilidad que reporta a las empresas de suministros la ocupación del dominio público, el principio de equivalencia conduce a tomar como referencia los ingresos obtenidos por aquéllas, lo que permite además modular la carga tributaria en función de la capacidad económica.

45. Cfr. Las SSTs de 22 de enero de 2009, ECLI:ES:TS:2009:1452, y de 26 de marzo de 2009, ECLI:ES:TS:2009:2144.

46. Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. y ORTIZ CALLE, E. (2010), pp. 897-903. También, PEIRÓ MARTÍNEZ DE LA RIVA, S. (2016) y (2024) que de forma didáctica sintetiza la mecánica liquidatoria: *Base Imponible = (Ingresos brutos de facturación) – (Ingresos por cuenta de terceros) – (Acceso / Interconexión a redes ajenas) + (Acceso/Interconexión a redes propias)* y describe la evolución normativa y jurisprudencial del concepto de «ingresos brutos procedentes de la facturación» en los diferentes sectores económicos. (electricidad, gas, telecomunicaciones).

47. Vid. La consulta V0070-23

suministro ⁴⁴. El Tribunal Supremo ha negado su presunta naturaleza impositiva razonando que «no considera que la tasa a la que hace referencia el citado art. 24.1.c) LRHL pueda ser calificada materialmente como un impuesto, en la medida en que, como señala la Sala de instancia, se exige efectivamente por el aprovechamiento especial del dominio público local en beneficio particular, con independencia de que dicho aprovechamiento se cuantifique por referencia a una cifra global consistente en un pequeño porcentaje -el 1,5 por 100- de los ingresos brutos percibidos por la empresa comercializadora en el término municipal. Fórmula de cuantificación de la tasa que, desde luego, no muta su naturaleza en la de un impuesto» ⁴⁵.

La redacción vigente del art. 24 del TRLRHL, que deriva, en esencia, de la reforma operada a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, sigue siendo controvertida, especialmente en la determinación y cómputo de los distintos conceptos que conforman los ingresos brutos procedentes de la facturación ⁴⁶.

El concepto legal de ingresos brutos comprende todos los obtenidos por las empresas que prestan estos servicios como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal. Si bien, por no ser imputables a las empresas explotadoras de servicios de suministros, no se incluyen entre los ingresos brutos: ni los impuestos indirectos que graven los servicios prestados, ni las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial de cuantificación de la tasa.

Al considerarse imputables a la entidad explotadora las cantidades satisfechas por otras empresas en concepto de acceso o interconexión a las redes de las mismas, estas cantidades se incluyen en los ingresos de facturación y, paralelamente, las empresas explotadoras de servicios de suministros que empleen redes ajenas deducirán esas cantidades satisfechas a la hora de cuantificar la cuota de la tasa ⁴⁷.

El art. 15 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, añadió un nuevo supuesto de exclusión para las cantidades percibidas por los servicios de suministro que vayan a utilizarse en las instalaciones que se hallan inscritas en la sección 1ª o 2ª del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica del Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen especial ⁴⁸.

La regulación actual, que ha pretendido adecuar esta cuantificación especial al proceso de liberación de los servicios públicos de suministros, no ha evitado que se mantenga la elevada conflictividad.

Por ejemplo, a efectos del cálculo de la tasa, la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo ha excluido de los ingresos brutos sobre los que aplicar el

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

116

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

porcentaje del 1,5% las cuotas o costes con destinos específicos del Sistema Eléctrico Nacional ⁴⁹.

También, el Tribunal Supremo ha fijado recientemente como doctrina que en el cómputo de la cuota tributaria de los suministros comprendidos en el art. 24.1.c) del TRLRHL deben excluirse del parámetro de ingresos brutos procedentes de la facturación de las empresas suministradoras de energía eléctrica, el importe de los servicios adicionales o de valor añadido como venta e instalación de equipos ajenos a los de recepción o medición del suministro, tales como calderas, termos, equipos de aire acondicionado, climatización, etc, así como su revisión, inspección, mantenimiento y reparación; servicios de gestión integral de estos equipos instalados en el domicilio o instalaciones del usuario del suministro; venta e instalación de placas fotovoltaicas; estudios de eficiencia energética; intermediación de contratos de seguros de riesgo de impagos ⁵⁰.

Por último, como hemos expuesto anteriormente, la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local es única con dos cuotas: una general (art. 24.1 a) del TRLRHL) y otra especial (art. 24.1 c) del TRLRHL). El citado precepto también prevé que los obligados tributarios por la cuota especial quedan excluidos por «la exacción de otras tasas derivadas de la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales». En consecuencia, las entidades locales no pueden exigir ambas cuotas en virtud de la ocupación de las vías públicas. Ahora bien, sí podrán gravar la utilización privativa o el aprovechamiento especial de todos los bienes integrantes del dominio público (tanto de las vías públicas municipales como de cualquier otro bien integrante del dominio público local), dado que es jurisprudencia reiterada la compatibilidad de las cuotas general y especial previstas en los arts. 24.1.a) y 24.1.c) TRLHL.

Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en una jurisprudencia consolidada ⁵¹:

«En el supuesto que el Ayuntamiento decida gravar la utilización privativa o el aprovechamiento especial de todos los bienes integrantes de su dominio público local, los particulares y empresas no explotadoras de servicios de suministros deberían satisfacer siempre la cuota general prevista en el artículo 24.1.a) TRLHL tanto por la utilización privativa como por el aprovechamiento especial de cualquier bien integrante del dominio público local, sean o no vías públicas municipales. Ahora bien, en esta hipótesis (gravar el uso sobre todos los bienes integrantes del dominio público local), las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, verán cuantificada la tasa, por un lado, sobre la base de la cuota especial, prevista en el artículo 24.1.c)

de la Subdirección General de Tributos Locales, en el caso de las empresas de comercialización de energía eléctrica, a los efectos de determinar el importe de la tasa del artículo 24.1.c) del TRLRHL, ha considerado que deberán computar los ingresos brutos procedentes de la facturación a sus clientes por los servicios de suministro de la energía eléctrica, sin que proceda disminuir dichos ingresos brutos en el importe de la minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica regulada en el título III del Real Decreto-ley 17/2021.

48. Vid. STSJ de Galicia de 25 de septiembre de 2023, ECLI:ES:TSJGAL:2023:6202.

49. Vid. STS de 16 de diciembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:4370.

50. Vid. STS de 14 de febrero de 2023, ECLI:ES:TS:2023:415

51. Cfr. Por todas, la STS de 9 de abril de 2024, ECLI:ES:TS:2024:1885.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

117

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

TRLHL, por la utilización privativa o por el aprovechamiento especial constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales y, por otro lado, a tenor de la cuota general prevista en el artículo 24.1.a) TRLHL, por la utilización privativa o por el aprovechamiento especial de cualquier bien de dominio público local, distinto a las vías públicas municipales».

3.5 La cuantificación de la tasa por ocupación del dominio público local exigible a las operadoras de telefonía

La cuota especial que acabamos de exponer prevista en el art. 24.1 c) del TRLHRL recoge expresamente que «no se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil».

Como es conocido, este marco normativo sugirió dos interpretaciones radicalmente contrapuestas en relación con la tributación de las operadoras de telefonía móvil. La primera, sustentada por los obligados tributarios, consideraba que, a partir de la reforma operada por la Ley 51/2002, el art. 24.1 c) del TRLRHL excluía expresamente a los servicios de telefonía móvil respecto de la tasa por ocupación o el aprovechamiento del dominio público local. La segunda, defendida por los ayuntamientos, entendía que la exclusión de la telefonía móvil en el art. 24.1 c) del TRLRHL solo hacía referencia al régimen especial de cuantificación, lo que implícitamente determinaba que las operadoras de telefonía móvil estuvieran incluidas en el régimen general de cuantificación previsto en el art. 24.1 a) del TRLRHL ⁵².

52. Vid. Sobre las cuestiones que suscita la aplicación de la tasa por ocupación del dominio público local a las operadoras de telefonía nos permitimos reenviar a ALONSO GIL, M. (2021), pp. 101-121.

53. Vid. La STJUE de 12 de julio de 2012, Vodafone España y France Telecom España (C55/11, C57/11 y C58/11), ECLI:EU:C:2012:446. Por auto de 8 de enero de 2013, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Número 17 de Barcelona planteó una segunda cuestión prejudicial y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluyó que en el ATJUE de 30 de enero de 2014, C-25/13, ECLI:EU:C:2014:58, que el Derecho de la Unión debía interpretarse, a la vista de la doctrina fijada en sentencia de 12 de julio de 2012, Vodafone España y France Telecom España (C55/11, C57/11 y C58/11).

El Tribunal Supremo planteó cuestión prejudicial sobre esta controversia, que fue resuelta por el Tribunal de Justicia en la Unión Europea sosteniendo: en primer lugar, que el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), debía interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de un canon por derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para prestar servicios de telefonía móvil y, en segundo lugar, que el art. 13 de la Directiva 2002/20 tenía efecto directo, de suerte que confiere a los particulares el derecho a invocarlo directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales para oponerse a la aplicación de una resolución de los poderes públicos incompatible con dicho artículo ⁵³.

De acuerdo con esta doctrina, el Tribunal Supremo anuló un sinnúmero de ordenanzas fiscales que gravaban a aquellas empresas explotadoras de servicios de telefonía móvil que no eran titulares de las redes, anulación que también

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

118

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

alcanzó al método de cuantificación ⁵⁴. Con fundamento en la citada doctrina jurisprudencial, las operadoras de telefonía móvil vieron estimados la mayoría de recursos presentados antes los órganos jurisdiccionales.

La litigiosidad y jurisprudencia expuesta han provocado que la mayoría de ayuntamientos no exijan esta tasa a las operadoras de telefonía móvil. Así lo puso de manifiesto el Tribunal de Cuentas en el informe de fiscalización de las tasas y precios públicos de los ayuntamientos de municipios de población superior a 500.000 habitantes, correspondiente al ejercicio 2017, que en relación con la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público en favor de empresas de telefonía móvil subrayó que solo el Ayuntamiento de Madrid liquidó esta tasa en el ejercicio fiscalizado ⁵⁵.

54. Vid. Por todas, SSTS de 10 de octubre de 2012 ECLI:ES:TS:2012:6485 de 15 de octubre de 2012, ECLI:ES:TS:2012:6484 y de 18 de enero de 2013 ECLI:ES:TS:2013:158.

55. Vid. El Informe del Tribunal de Cuentas nº 1417 de 22 de diciembre de 2020 de fiscalización de las tasas y precios públicos de los ayuntamientos de municipios de población superior a 500.000 habitantes, ejercicio 2017, en <https://www.tcu.es/>.

56. Vid. La STS de 20 de mayo de 2016, ECLI:ES:TS:2016:2188, y el ATS de 12 de julio de 2016, ECLI:ES:TS:2016:6989A, que desestimó el incidente de nulidad promovido por ORANGE ESPAGNE, S.A.U. La STS de 8 de junio de 2016, ECLI:ES:TS:2016:2662 y el ATS de 14 de septiembre de 2016, ECLI:ES:TS:2016:8525A que desestimó el incidente de nulidad promovido por Vodafone España, S.A.U. También la sentencia del TSJ de Madrid de 30 de julio de 2020, ECLI:ES:TSJM:2020:11242 y la STSJ de Cataluña de 30 de junio de 2017, ECLI:ES:TSJCAT:2017:5294.

57. Vid. SSTSJM de 17 de octubre de 2022, ECLI:ES:TSJM:2022:12793 y de 25 de octubre de 2023, ECLI:ES:TSJM:2023:1167.

En consecuencia, es muy reducido el número de entidades locales que lograron conciliar en sus ordenanzas fiscales las exigencias de la normativa interna y los límites impuestos por el conjunto de Directivas comunitarias en materia de telecomunicaciones ⁵⁶. Ahora bien, incluso en estos ayuntamientos la conflictividad no ha desaparecido. Algunas operadoras de telefonía han adoptado modificaciones societarias, segregando la titularidad de las redes de la actividad de prestación de servicio de telefonía para quedar exonerados de tributación conforme al criterio del TJUE. En nuestra opinión, esta decisión podría acercarse más a un conflicto en aplicación de la norma que a una economía de opción.

A lo que se añade que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con posterioridad a las sentencias del Tribunal Supremo que avalaron la ordenanza fiscal de telefonía móvil del Ayuntamiento de Madrid, ha anulado su fórmula de cálculo por aplicar en la cuantificación el interés legal sobre el valor del suelo ⁵⁷.

Esta conflictividad se trasladó inmediatamente a los servicios de telefonía fija. Así, la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia consideraron extrapolables al ámbito de la telefonía fija y los servicios de internet las limitaciones derivadas de los artículos 12 y 13 de la Directiva autorización, según fueron interpretados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por las sentencias del Tribunal Supremo para las operadoras de telefonía móvil.

Ante esta situación, el Tribunal Supremo acordó plantear al TJUE una nueva cuestión prejudicial para determinar si las limitaciones que derivan de la Directiva autorización para la potestad de los Estados miembros en orden a la imposición de tasas y cánones a las compañías que actúan en el sector de las telecomunicaciones móviles, se extienden también a las que lo hacen en los de la telefonía fija y de los servicios de internet, al no contar con un pronunciamiento expreso de dicho Tribunal sobre la aplicación de la Directiva 2002/20/CE a las operadoras de servicios de telefonía fija e internet.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

119

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

Sobre esta cuestión, la sentencia de 27 de enero de 2021 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Asunto C764/18) ha declarado que ⁵⁸:

«— La Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), en su versión modificada por la Directiva 2009/140/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, debe interpretarse en el sentido de que es aplicable también a las empresas que prestan servicios de telefonía fija y de acceso a Internet.

— Los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20, en su versión modificada por la Directiva 2009/140, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que impone, a las empresas propietarias de infraestructuras o de redes necesarias para las comunicaciones electrónicas y que utilicen estas para prestar servicios de telefonía fija y de acceso a Internet, una tasa cuyo importe se determina exclusivamente en función de los ingresos brutos obtenidos anualmente por estas empresas en el territorio del Estado miembro de que se trate».

En aplicación de la citada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal Supremo ha fijado como doctrina al respecto la siguiente ⁵⁹:

«Las limitaciones que para la potestad tributaria de los Estados miembros se derivan de los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de telecomunicaciones (Directiva autorización), tal como han sido interpretados por la STJUE (Sala Cuarta) de 27 de enero de 2021, Orange, C-764/18, no rigen para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local exigidas a las compañías que actúan en el sector de la telefonía fija y de los servicios de internet, tanto si éstas son las titulares de las redes o infraestructuras utilizadas como si son titulares de un derecho de uso, acceso o interconexión a las mismas».

58. Vid. STSJUE de 27 de enero de 2021, ECLI:EU:C:2021:70.

59. Vid. STS de 26 de abril de 2021, ECLI:ES:TS:2021:1532, Ponente D. Isaac Merino Jara, y las siguientes sentencias que se remiten a lo declarado en esta primera: SSTS de 27 de abril de 2021, ECLI:ES:TS:2021:1718, ECLI:ES:TS:2021:1716 y ECLI:ES:TS:2021:1717; SSTS de 29 de abril de 2021, ECLI:ES:TS:2021:1724, ECLI:ES:TS:2021:1728, ECLI:ES:TS:2021:1726, ECLI:ES:TS:2021:1729, ECLI:ES:TS:2021:1725 y ECLI:ES:TS:2021:1730 y SSTS 4 de mayo de 2021, ECLI:ES:TS:2021:1888, ECLI:ES:TS:2021:1890 y ECLI:ES:TS:2021:1889.

En nuestra opinión, las recientes sentencias del Tribunal Supremo no eliminarán la litigiosidad respecto de esta tasa, incluso añadirán nuevas controversias, dado que incluso cabría cuestionarse una expansión de su doctrina a través de la oportuna reforma legal, en este caso en dirección inversa a la derivada de la STJUE de 12 de junio de 2012, (C-55/11, C-5711 y C-58/1), a las operadoras de telefonía móvil. Ahora bien, lo que resulta claro es que, en aplicación de la STJUE de 27 de enero de 2021 y de la jurisprudencia expuesta, el

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

120

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

Tribunal Supremo ha avalado la tasa municipal por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local a las compañías que actúan en el sector de la telefonía fija y de acceso a internet.

Una visión completa del marco normativo vigente aplicable a las operadoras de telecomunicaciones también requiere hacer una breve referencia al régimen legal previsto en el art. 4 de la Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, actualmente Telefónica de España SAU, que satisface a los ayuntamientos y a las diputaciones provinciales una compensación en metálico de periodicidad anual, que consiste en un 1,9 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtiene en cada término municipal y en un 0,1 por 100 de los que obtiene en cada demarcación provincial.

El art. 21.5 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, limitó expresamente la aplicación del régimen especial a la empresa del Grupo Telefónica a la que le hubiera sido transmitida la concesión para la prestación de los servicios de telecomunicación establecida en el contrato de concesión entre el Estado y Telefónica de fecha 26 de diciembre de 1991 y, consecuentemente, también determinó que las restantes empresas del grupo quedaran sometidas al régimen general de tributación local.

La Comisión para la estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las HHLL (2002) propuso diversas alternativas para modificar este régimen jurídico, sin embargo la Ley 51/2002, de 27 de diciembre mantuvo el régimen de tributación local de la Compañía Telefónica previsto en la Ley 15/1987, de 30 de julio, desarrollado por el RD 1334/1998, de 4 de noviembre.

El Tribunal Supremo ha analizado su naturaleza jurídica a efectos de reconocer la procedencia de que Telefónica de España pudiera acordar la compensación del importe íntegro de la liquidación en los términos del art. 4 de la Ley 15/1987, de 30 de julio, con las deudas de las entidades locales con la citada entidad. El Tribunal Supremo razonó que no pueden aplicarse las normas de compensación de deuda, argumentando que las entidades locales no son acreedoras principales del importe que resulta de la declaración-liquidación de Telefónica, sino «simples beneficiarias». La citada sentencia recoge un voto particular, que compartimos, que distingue entre el régimen material de la exacción impuesta a Telefónica de España y el procedimiento para hacerla efectiva, y razona que el hecho de que la Ley 15/1987 prevea la forma en que debe hacerse el pago y el sujeto al que se le reserva su gestión no altera la naturaleza jurídica de la relación jurídico-tributaria establecida entre las entidades locales y la Compañía Telefónica de España ⁶⁰.

60. Vid. La STS de 30 de septiembre de 2014, ECLI:ES:TS:2014:4043 y el voto particular suscrito por D. José Antonio Montero Fernández, al que se adhiere D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco.

El procedimiento para comprobar la facturación de la Compañía Telefónica ha sido desarrollado por el RD 1334/1998, de 4 de noviembre, que en su art. 3

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

121

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

apartado 5 regula un régimen de gestión a través de la presentación de declaraciones-liquidaciones trimestrales y de una declaración-liquidación definitiva ante la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y ante la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, y en la D.A. 5 del citado Real Decreto recoge, expresamente, que la comprobación e inspección se llevará a cabo por los servicios competentes del Ministerio de Economía y Hacienda.

En nuestra opinión, este régimen jurídico y, en particular, la atribución a la Hacienda estatal de las competencias gestoras e inspectoras, como una competencia originaria y exclusiva, resulta contraria al régimen general de aplicación de los tributos locales previsto en los artículos 106.3 de la LRBRL y 12 del TRLRHL, que originariamente atribuyen la titularidad de la gestión e inspección de los tributos locales a las entidades locales. La administración tributaria estatal no puede atribuirse por vía reglamentaria una competencia que legalmente corresponde a las entidades locales.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

122

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

④ INFORME TÉCNICO-ECONÓMICO / MEMORIA ECONÓMICO-FINANCIERA

El informe técnico-económico previsto en el art. 25 del TRLHRL y la memoria económico-financiera recogida en el art. 20 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos coinciden en fundamento y contenido ⁶¹. Representan el medio por el que el ente impositor justifica y el obligado tributario controla que el principio de equivalencia se respeta. Por ello, no constituye un mero requisito formal sino una pieza clave para la exacción de las tasas. Así lo ha expresado, claramente, la doctrina al poner de manifiesto que *«la memoria es pieza esencial de la ordenanza misma, a la que complementa y alimenta de forma inseparable. La ordenanza no se entiende sin la memoria»* ⁶².

4.1 Fundamento, regulación y contenido

El art. 25 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su texto original, disponía que: *«Los acuerdos de establecimiento de tasas para financiar total o parcialmente los nuevos servicios deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto la previsible cobertura del coste de aquéllos»*.

Como es sabido, en la redacción inicial de la Ley reguladora de las Haciendas Locales de 1988 la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal se instrumentó a través de los precios públicos. Ahora bien, la STC 185/1995, de 14 de diciembre, declaró que las exacciones por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público no podían revestir la forma de precios públicos, lo que determinó, en lo que aquí interesa, la reforma del art. 25 de la LRHL por la ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, a fin de adaptar también al ámbito local la nueva delimitación del concepto de tasa.

De esta forma, el art. 25 de la LRHL recogió que:

«Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquéllos, respectivamente».

61. Cfr. Por todos, PAGÈS I GALTÉS, J. (1999), p. 67.

62. Cfr. LAGO MONTERO, J.Mª. y GUERVÓS MAÍLLO, M.A. (2004), pp.108-109. También sobre su especial relevancia, véase, GOMAR SÁNCHEZ, J.I. (2011), p. 153, que razona *«si todo informe se integra en el conjunto de documentos denominado expediente (...) como actos previos a la decisión que se toma, el informe económico-financiero contiene además de los argumentos la decisión misma, sin el cual no es posible conocer por qué la Administración propuso el establecimiento de una tasa del modo en que lo hizo»*.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

123

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

Esta regulación difiere de la contenida en el art. 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en la redacción también dada por la Ley 25/1998, de 13 de julio, que obliga a la elaboración de la memoria económico-financiera tanto para la propuesta de «establecimiento» de una nueva tasa como para «la modificación» específica de la cuantía de una preexistente.

Esta dispar regulación no obedece a que el informe técnico o la memoria económica financiera sean distintos. Como hemos expuesto, el fundamento de ambos documentos es análogo: servir de garantía para que el administrado pueda conocer si se ha fijado el importe de las tasas conforme a Derecho ⁶³. Por ello, el Tribunal Supremo mantiene una jurisprudencia consolidada sobre la obligatoriedad del informe técnico-económico también ante acuerdos de modificación de las tasas locales ⁶⁴. No obstante, ha matizado que la simple actualización de las tarifas por la variación del IPC no hace preciso el estudio económico-financiero ⁶⁵.

El legislador modificó de nuevo este precepto, con efectos desde el 1 de enero de 2013, a través de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. El preámbulo de la citada ley 16/2012 calificó la modificación como una «mejora técnica», y como veremos a continuación aminoró su ámbito material de exigencia.

Así, suprimió la obligatoriedad del informe técnico-económico para las revalorizaciones o actualizaciones de carácter general y para los supuestos de disminución del importe de las tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente. A estos efectos se consideraba que la reducción era sustancial cuando la disminución del coste del servicio era superior al 15 por ciento del coste del servicio previsto en el estudio técnico-económico previo al acuerdo de establecimiento o de modificación sustancial inmediato anterior, circunstancia que el órgano gestor del gasto debía motivar expresamente. La reforma también recogió de forma expresa una evidencia: que los informes técnicos-económicos debían incorporarse a los acuerdos de establecimiento de las tasas.

Esta redacción del art. 25 del TRLRHL estuvo vigente hasta que la D.F. 4ª de la Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española, con efectos 1 de abril de 2015, eliminó estas excepciones ⁶⁶. Así lo recoge expresamente su preámbulo que aclara que la reforma tuvo por objeto que el informe técnico-económico fuera exigible para el establecimiento y la revisión de las tasas en todos los casos. En este punto no está de más recordar que si bien las exposiciones de motivos carecen de valor normativo, constituyen un servicio de interpretación sistemática del articulado, que atiende al sentido unitario del texto legal ⁶⁷.

63. Vid. La STS de 7 de febrero de 2009, ECLI:ES:TS:2009:1362.

64. Vid. La STS de 21 de marzo de 2007, ECLI:ES:TS:2007:2878.

65. Vid. La STS de 27 de noviembre de 2012, ECLI:ES:TS:2012:7454 y las anteriores allí citadas SSTS de 7 de abril de 2006, Rec. cas. 4812/2004 y de 7 de Febrero de 2009, Rec. cas. 4290/2005.

66. La reducción del ámbito material de exigencia de estos informes se mantiene en el ámbito de las Haciendas Forales: art. 106 de La Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra; art. 26 de la Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales de Vizcaya; art. 25 de la Norma Foral 41/1989, de 19 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de Álava y art. 25 de la Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de Guipúzcoa.

67. Vid. Por todas, la STS de 28 de marzo de 2023, ECLI:ES:TS:2023:1395..

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

124

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

68. Vid. STS de 19 de diciembre de 2007, ECLI:ES:TS:2007:9032.

69. Vid. La STSJ de Andalucía de 9 de octubre de 2024, FJ 4º, ECLI:ES:TSJAND:2024:15149, que razona que : «*El establecimiento de una tasa requiere un informe económico-financiero, pero también lo exige su modificación, sin que sea válida la vinculación automática de la modificación de la tasa a las variaciones que experimente un índice como el IPC. No puede ser otra la solución si asumimos la voluntad que el legislador ha expresado a través de la Ley 2/2015, tanto en la Exposición de Motivos en lo referente a la modificación operada en el artículo 25 TRLHL mediante la disposición final 4ª*».

70. Cfr. El Informe de fiscalización de las tasas y precios públicos de los ayuntamientos de municipios de la Comunidad de Madrid de población comprendida entre 180.000 y 220.000 habitantes, Acuerdo del Consejo de la Cámara de Cuentas de 28 diciembre 2023, p. 34.

71. Vid. STSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2024, ECLI:ES:TSJCAT:2024:7148, que recoge que: «*en el presente supuesto estamos ante una modificación de la OF preexistente que es actualizada en sus valores económicos mediante la aplicación del IPC sin resultar necesario que cada ejercicio cuente con un nuevo y completo informe técnico de los valores de mercado y de los costes del servicio, valiendo los iniciales pero debiendo aplicarse a los mismos los coeficientes anuales de actualización. No obstante ello y pese a no ser necesario el citado informe, existe en las*

Actualmente, el art. 25 del TRLRHL dispone que:

«Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo».

Como consecuencia de las reformas expuestas, la jurisprudencia recaída sobre este precepto debe contextualizarse por razón del tiempo en que se adoptaron los acuerdos de establecimiento o modificación de las ordenanzas fiscales, teniendo presente que la redacción actual es coincidente con la vigente con anterioridad a la modificación operada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

Como hemos expuesto, una interpretación literal del art. 25 del TRLHRL permitiría entender que este precepto solo exige el informe técnico-económico en los casos de «establecimiento» de tasas. Ahora bien, es doctrina del Tribunal Supremo que esta redacción no pueda servir de base para permitir que las posteriores modificaciones de las tarifas se hagan sin la justificación del principio de equivalencia, lo contrario supondría dejar al administrado en posible situación de indefensión ante cualquier actuación administrativa de carácter arbitrario ⁶⁸.

Con la redacción actual del art. 25 del TRLRHL, incluso cuando la modificación de las tasas está vinculada a la actualización al IPC, algún Tribunal Superior de Justicia exige el informe técnico-económico ordenado por el artículo 25 TRLHL. También la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid ha concluido, que tras la modificación operada en el art. 25 del TRLHRL ⁶⁹ por la Ley 2/2015, de desindexación de la economía, el informe técnico-económico ha pasado a ser imperativo tanto en el establecimiento como en cualquier modificación que suponga variar el importe de las tasas ⁷⁰.

Por el contrario, otros Tribunales Superiores de Justicia no consideran necesario el informe técnico económico ante una modificación de la ordenanza fiscal preexistente que se limita a actualizar los valores económicos mediante la aplicación del IPC ⁷¹.

En nuestro criterio, debería reformarse el art. 25 del TRLHRL para recoger expresamente la obligatoriedad del informe también en los acuerdos de modificación de las cuantías de las tasas locales conforme previene, con mejor técnica, el art. 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

125

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

Desde una perspectiva subjetiva, el Tribunal Supremo ha resuelto que no es posible considerar como informe técnico económico el estudio de viabilidad económico-financiera del contrato de gestión del servicio público elaborado por la propia concesionaria, y que su elaboración por empleados del ayuntamiento que estén cualificados para ello (el interventor o técnico competente) es una garantía para el administrado por su presunción de imparcialidad ⁷².

Desde una perspectiva material, conforme a una jurisprudencia consolidada, la memoria económico-financiera debe incluir todas las precisiones y justificaciones del desarrollo articulado de la ordenanza fiscal, de modo que de su lectura se desprenda no solo el coste real o previsible del servicio en su conjunto, o, en su defecto, el valor de la prestación recibida, sino además la justificación razonada que ha llevado a la determinación, en su caso, de los criterios de cuantificación de la cuota para la elaboración de las liquidaciones, debiendo contener la explicación procedente que justifique el cumplimiento de los principios tributarios a los que hace referencia el art. 31.1 de la CE y al resto del ordenamiento jurídico ⁷³.

Conforme a lo expuesto, la memoria además de acreditar el grado de «cobertura» del coste de los servicios por los ingresos generados por la tasa debe justificar las cuantías concretas de las tasas exigibles «equivalencia» ⁷⁴.

A diferencia de lo que sucede con el régimen de invalidez de los actos administrativos que, como es sabido, puede determinar una irregularidad no invalidante, la anulabilidad o la nulidad de pleno derecho del acto viciado La sanción prevista con en el art. 47.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre para los reglamentos que incurran en infracciones jurídicas es siempre la nulidad de pleno derecho ⁷⁵.

En el ámbito de nuestro estudio, el art. 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos en este punto es claro, al recoger expresamente que la falta de la memoria económico-financiera determina la nulidad de pleno derecho de la disposición reglamentaria que determine la cuantía de las tasas.

4.2 Impugnación de la ordenanza fiscal por omisión o insuficiencia del informe técnico-económico: recurso directo y recurso indirecto

Como es sabido, el recurso directo constituye un recurso contra una disposición de carácter general, mientras que el recurso indirecto, no es propiamente un recurso contra la norma, sino contra su acto de aplicación, si bien con base a la eventual ilegalidad de la disposición de carácter general.

actuaciones la justificación técnico económica de los nuevos importes como demuestra el documento denominado REVISION PRECIOS ORDENANZA de fecha 12/12/2022 (folios 2 a 16 del EA)".

72. Las SSTs de 26 de abril de 2017, ECLI:ES:TS:2017:1600, y de 24 de junio de 2021, ECLI:ES:TS:2021:2596.

73. Vid. SSTs de 20 de febrero de 2009, ECLI:ES:TS:2009:3055; de 25 de junio de 2015, ECLI:ES:TS:2015:2925 y de 19 de enero y 13 de mayo de 2024, ECLI:ES:TS:2024:427 y ECLI:ES:TS:2024:2668.

74. Vid. ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2011), p.49.

75. Vid. El art. . 47.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre dispone que: «2. También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales».

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

126

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

Expuesto que el informe técnico económico del art. 25 del TRLHRL es un elemento esencial para la validez de la aprobación de la tasa, un requisito insubsanable, y que su falta conlleva la nulidad de la ordenanza, lo que no ofrece duda normativa ni jurisprudencial ⁷⁶, la cuestión que surge de inmediato es si la nulidad de pleno derecho de la ordenanza fiscal por la presentación de un recurso directo puede contaminar a las liquidaciones firmes que derivan de la misma, es decir, si anulada la ordenanza fiscal por ausencia o insuficiencia del informe técnico, el órgano jurisdiccional también puede incluir en el fallo de la sentencia la anulación de las liquidaciones firmes aprobadas en aplicación de la ordenanza fiscal anulada ⁷⁷.

La solución de esta cuestión requiere de una interpretación armónica del art. 73 de la Ley de Jurisdicción Contenciosa Administrativa que dispone que:

«Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente»

y del art. 19.2 del TRLRHL que recoge que:

«2. Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada» ⁷⁸.

Sobre la base de este último apartado es doctrina del Tribunal Supremo que la sentencia anulatoria de una ordenanza fiscal puede anular los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza anulada o modificada. El único requisito exigible es que la sentencia de modo expreso lo declare, y que este pronunciamiento esté justificado en virtud de su contenido y, en lo que aquí interesa, ha razonado que la nulidad de una ordenanza fiscal por la insuficiencia de la memoria económico-financiera puede justificar también la anulación de las liquidaciones firmes.

Ahora bien, el Tribunal Supremo realiza una precisión importante y es que si bien el órgano jurisdiccional puede declarar la prohibición de que se mantengan los actos firmes o consentidos dictados en aplicación de la ordenanza anulada, ello no significa

76. Vid. Por todas, SSTs de 26 de abril de 2017, ECLI:ES:TS:2017:1600.

77. Vid. El ATS de 21 de julio de 2021, ECLI:ES:TS:2021:10819A.

78. Vid. TESO GAMELLA, P. (2019), pp. 84-85, sobre la relación entre el art. 73 de la LJCA y art. 19.2 del TRLRHL razona que: «las facultades de los tribunales sobre los efectos de la declaración de nulidad de la norma reglamentaria se encuentran, por tanto, acotadas por este precepto (...) Por eso la previsión del art. 19.2 del TRLRHL, haciendo una salvedad respecto de una eventual prohibición expresa de la sentencia, que podría dejar sin efecto la limitación temporal, resulta singular y excepcional, limitada a los casos extremos y excepcionales en el ámbito tributario local, respecto de las ordenanzas fiscales».

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

127

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

«la automática anulación de todos los actos de aplicación amparados en la norma anulada, sino la posibilidad de hacer valer esa nulidad (...) por las vías del 217 o 219 LGT u otras eventuales previstas por la ley para combatir los actos firmes ⁷⁹».

Por otra parte, es criterio jurisprudencial reiterado sobre la impugnación indirecta de los acuerdos de establecimiento o modificación de las tasas locales que los vicios de procedimiento tienen su sede natural en los recursos jurisdiccionales directos, mientras que el recurso indirecto procede tan solo para depurar los vicios de ilegalidad material en que pudieren incurrir las disposiciones reglamentarias y afecten a los actos de aplicación directamente impugnados, es decir, en el recurso indirecto la eventual ilegalidad del acto de aplicación ha de ponerse en conexión argumental con la norma vigente, no con los trámites que la determinaron ⁸⁰.

También es doctrina jurisprudencial que es carga del reclamante acreditar el elemento legal que resulta vulnerado y determinante de la invalidez de la liquidación impugnada, la concreta ilegalidad que se imputa a la ordenanza fiscal, y la relación causal existente entre esta imputación y la disconformidad a Derecho de la liquidación o acto de aplicación de esa ordenanza ⁸¹.

79. Vid. La STS de 15 de noviembre de 2022, ECLI:ES:TS:2022:4333, con cita de la STS de 18 de mayo de 2016 (Rec. Cas. nº 1999/2014).

80. Vid. La STS de 6 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3721.

81. Vid. Por todas, la STS de 6 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3721.

82. Vid. Los AATS de 20 de junio de 2018, ECLI:ES:TS:2018:7005A; de 25 de enero de 2019, ES:TS:2019:556A; de 28 de marzo de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3530A, de 23 de julio de 2020 ES:TS:2020:5567A, y de 11 de marzo de 2021, ECLI:ES:TS:2021:2747A.

83. Vid. Las SSTs de 5 y 6 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3768 y ECLI:ES:TS:2020:3721; de 21 de enero de 2021, ECLI:ES:TS:2021:105 y ECLI:ES:TS:2021:205 y de 30 de junio de 2022, ECLI:ES:TS:2022:2759.

Ahora bien, en relación con la funcionalidad y límites de la impugnación indirecta con base a la omisión o insuficiencia del informe técnico-económico, el Tribunal Supremo entendió que existía interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia para determinar si, con ocasión de la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal, cabe alegar la falta de emisión de la memoria económica-financiera o su insuficiencia, al entenderse que se trata de un supuesto de incumplimiento de un requisito esencial en el procedimiento de elaboración de una disposición general, o, por el contrario, se considera que se trata de un mero vicio formal de dicho procedimiento y, como tal, no alegable en el recurso contencioso-administrativo indirecto ⁸².

El Tribunal Supremo ha resuelto esta cuestión concluyendo que no son meros vicios formales de la ordenanza fiscal y sí vicios sustantivos, susceptibles por ello de impugnación indirecta, la inclusión en su texto normativo de hechos o magnitudes económicas, para determinar los elementos cuantificadores de la deuda tributaria, que no resulten debidamente justificados en los informes técnico-económicos o en la memoria económico financiera, que a tal efecto disponen los arts. 25 del TRLHRL y 20 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos ⁸³.

Así, el Alto Tribunal ha razonado que los vicios que pueda presentar el informe técnico-económico no son siempre defectos puramente formales, dado que en determinados casos la inexistencia o insuficiencia del informe puede comportar un vicio sustantivo por afectar de forma directa a los elementos esenciales del tributo, y ello sobre la base de que el informe técnico económico no

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

128

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

solo constituye un trámite imprescindible para la elaboración de la ordenanza fiscal, sino que también aporta el sustrato y valoración técnica imprescindible para la conformación de los algunos de los elementos esenciales para la validez de la exacción.

Esta jurisprudencia, que entendemos razonable en el ámbito de los acuerdos de establecimiento o modificación de las tasas locales, ha sido trasladada al ámbito impositivo local, en particular a los supuestos de impugnación indirecta de una ordenanza fiscal del IAE que modifica el coeficiente de situación elevándolo a su límite máximo, al resultar también un requisito determinante de la cuota tributaria ⁸⁴.

Para dar respuesta a este recurso, el Tribunal Supremo parte de una evidencia, la tasa y el impuesto son tributos diferentes, pero entiende que ello no es óbice para trasladar al IAE las posibilidades impugnatorias expuestas en relación con las tasas locales. Convenimos con el voto particular emitido en estas sentencias que la cuantificación de los impuestos, que se rige por el parámetro de la autonomía municipal dentro de los límites establecidos en la ley, es ajena a las consideraciones técnicas de cuantificación de las tasas ⁸⁵.

Por último, el Tribunal Supremo ha matizado que en el ámbito de la impugnación indirecta de una disposición general que se limita a una mera actualización del importe de las cuotas tributarias, sin innovar la norma en las restantes determinaciones fiscales, el recurso indirecto únicamente puede referirse a ese estricto punto en que la ordenanza modifica la preexistente ⁸⁶.

84. Vid. El ATS de 19 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:9029A.

85. Vid. Las SSTs de 21 de enero de 2021, ECLI:ES:TS:2021:105 y ECLI:ES:TS:2021:205 y los votos particulares formulados por el Magistrado D. José Antonio Montero a las sentencias recaídas en los recursos de casación 2314/2019 y 4738/2018.

86. Vid. La STS de 20 de mayo de 2021, Rec. Núm. 6212/2019. En la misma línea, las SSTs de 27 de noviembre de 2012, Rec. Núm. 989/2010 y de 7 de febrero de 2017, Rec. Cas. 3700/2015.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

129

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

⑤ CONCLUSIONES

El principio de equivalencia es un principio estructural en la cuantificación de las tasas, y aunque no tiene un reflejo constitucional directo, el Tribunal Supremo ha declarado que constituye *«en cierta medida una exigencia constitucional»*. Así se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional cuando afirma que con las tasas *«se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público»*.

El fundamento del principio de equivalencia es repercutir el coste de la actividad administrativa o la utilidad del aprovechamiento del dominio público local sobre el sujeto beneficiario o destinatario de la actividad del servicio de que se trate.

Reconocida en cierta medida su exigencia constitucional, y también su función estructural en la cuantificación de las tasas locales, la regulación del principio de equivalencia muestra unos contornos excesivamente imprecisos.

En primer lugar, existen incertidumbres externas derivadas de la relación del principio de equivalencia con el resto de principios que inspiran el sistema tributario, singularmente, con el principio de capacidad económica y el principio de igualdad, incluso con la extrafiscalidad, principios que no constituyen compartimentos estancos sino que se entrecruzan, por lo que lo realmente complejo será medir su justa proporción para cuantificar el importe de las tasas.

En segundo lugar surgen incertidumbres internas derivadas de la propia configuración del principio de equivalencia. La normativa reguladora del principio de equivalencia no incluye criterios rigurosos sino más bien aproximativos, así como conceptos jurídicos indeterminados: *«previsible cobertura del coste»* (art. 25 del TRLHRL), *«coste real o previsible del servicio o actividad»* (art. 24.2 del TRLRHL), *«mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad»* (art. 24.2 del TRLRHL) *«valor de mercado»* (art. 25 del TRLRHL) y *«referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, <como> si los bienes afectados no fuesen de dominio público»* (art. 24.1 del TRLRHL).

Conforme a esta regulación, la primera disyuntiva interna que surge es la opción entre el principio de equivalencia global o individual. El primero se refiere al coste real o previsible grupal. El segundo, con fundamento en la idea de contraprestación que subyace en el concepto de tasa, se sustenta en el coste real o previsible particular. La referencia en el art. 24.2 del TRLRHL a que el importe de las tasas no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o la actividad, constituye el sustento de la jurisprudencia

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

130

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

reiterada que mantiene que no hay que atender a los costes particulares, sino a los costes que globalmente pueda representar para cada entidad local la prestación de los servicios o la realización de las actividades.

Ahora bien, el Tribunal Supremo ha declarado que el principio de equivalencia también se diversifica en el principio de aprovechamiento obtenido o utilidad percibida y, desde esta perspectiva, no basta para la validez del reparto individualizado con respetar el límite máximo del coste global, el reparto también debe hacerse con criterios de proporcionalidad y con la ponderación de los grados de utilización.

La segunda disyuntiva es la alternativa entre el principio de equivalencia completa o autofinanciación plena o el principio de equivalencia parcial o autofinanciación incompleta. La regla general es que en la tasas el coste real o previsible del servicio o la actividad o el valor de la prestación recibida son magnitudes que operan como umbrales máximos para determinar el importe de las tasas, es decir, la ley no exige la autofinanciación completa. La regla especial viene representada por la tasa por la gestión de residuos de competencia local derivada del art. 11.3 de la Ley 7/2022 y la exigencia de que no sea deficitaria. Aquí la autofinanciación es plena, dado que resulta obligado que las cantidades a recaudar cubran la totalidad de los costes.

En nuestra opinión, el principio de autofinanciación plena previsto en el art. 11.3 de la Ley 7/2022 de la Ley 7/2022, de 8 de abril no es una aspiración o una mera declaración programática, es evidente que el legislador se expresa en términos imperativos. No obstante, la exactitud resultara prácticamente imposible, pero a diferencia del resto de tasas, las entidades locales deberán acercarse lo máximo posible al cumplimiento de la plena cobertura de costes del servicio.

La indeterminación se acrecienta en las tasas por la ocupación del dominio público. La cuota general prevista en el art. 24.1 a) del TRLRHL, toma como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de la utilización privativa o aprovechamiento especial como si los bienes afectados no fuesen de dominio público, es decir, trata de atribuir un valor de mercado presuntivo a bienes que son, por su protección constitucional inalienables, y que por lo tanto quedan fuera del comercio. Como ha puesto de manifiesto el propio Tribunal Supremo la dificultad es extremada, en tanto se está exigiendo que se concrete un valor de mercado de una utilidad que no tiene mercado.

También, en la práctica, la cuota especial de las tasa consistente en el 1,5 por ciento de los ingresos procedentes de la facturación que obtengan las empresas explotadoras de servicios de suministro resulta conflictiva en el deslinde de los conceptos incluidos o excluidos en dicho concepto, y compleja en su aplicación al requerir el despliegue de importantes facultades inspectoras.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

131

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

El exponente máximo de esta conflictividad está representado por la tasa por ocupación del dominio público local por los servicios de telefonía móvil, cuyo gravamen por los ayuntamientos está resultando inviable, pese al evidente beneficio que estas empresas obtienen por la ocupación del dominio público local.

Como hemos expuesto, la regulación legal examinada es doblemente relativa, por referirse a un tributo causal y afectar al «quantum» de la obligación tributaria, pero es evidente que la indeterminación legal genera una incertidumbre que las entidades locales no han podido hacer desaparecer ni a través de su potestad normativa ni a través de los procedimientos de aplicación de los tributos. La consecuencia es clara: conflictividad y quiebra del principio de seguridad jurídica.

Señalaba SAINZ DE BUJANDA, al valorar la reforma de las Haciendas locales operada por la Ley de 3 de diciembre de 1953, que «*Lo primero que ha de reconocerse es que las haciendas locales estaban necesitadas de una reforma a fondo*» y se preguntaba «*¿Lo conseguirá la nueva Ley? ¿Serán acertados los recursos establecidos para lograrlo? ¿Podrá funcionar con eficacia el mecanismo jurídico previsto?*». ⁸⁷

También actualmente cabe reconocer la necesidad de una reforma legal a fondo de las haciendas locales, la conflictividad que acabamos de exponer es un claro ejemplo, pero lamentablemente no podemos dar respuesta a las preguntas que se hacía el gran maestro a mitad del siglo pasado.

Desde la última reforma general de las Haciendas locales, operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, hace ya más de veinte años, la academia ha realizado valiosas propuestas de reforma de las Haciendas locales (véase, por ejemplo, las incluidas en materia de tasas en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local 2017 ⁸⁸), pero ninguna ha tenido reflejo positivo.

Por lo que solo cabe reclamar nuevamente la acción del legislador para abordar la necesaria y urgente reforma de las Haciendas locales, que incluya, en lo que aquí interesa, unos criterios más claros y precisos en la cuantificación de las tasas locales.

87. Vid. SAINZ DE BUJANDA, F. (1954), p. 241.

88. Vid. Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local (2017), en <https://www.hacienda.gob.es/>.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

132

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

BIBLIOGRAFÍA

- › AGUALLO AVILÉS, A. (1992): *Tasas y precios públicos*, Editorial Lex Nova SA.
- › ALONSO GIL, M. (2021): *La tasa por ocupación del dominio público local exigible a las operadoras de telefonía fija a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo*, en *Revista Tributos Locales* Nº 151. Editorial REGRESA.
 - (2024): *La aplicación de la reciente jurisprudencia revitalizadora del principio de capacidad económica a las tasas locales*, en *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados* Nº1, Extra (Ejemplar dedicado a las tasas locales).
- › ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2011): *Principio de suficiencia financiera: tasas locales*, en QDL Fundación Democracia y Gobierno Local.
- › COBO OLVERA, T. (1998): *Régimen de las Tasas y Precios Públicos de las Entidades Locales en la Ley 25/1998, de 13 de julio*, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*. Madrid.
- › CHICO DE LA CÁMARA, P. (2024): «*Propuestas en materia de configuración de tasas para una reforma de la tributación local*», en *Revista El Consultor de los Ayuntamientos* nº2.
- › DE LA MORENA SÁNCHEZ, M. (2023): Metodología de elaboración de los informes técnico económicos de las tasas por prestación de servicios y de los precios públicos municipales, en *Revista de la Agencia Tributaria Madrid*, TRIBUTUS nº.2.
- › DEL ALMO GALÁN, O. (2024): *Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos*, Dirección General de Tributos. Ministerio de Hacienda, en <https://www.femp.es>.
- › GARCIA FRÍAS, A. (1991): *Los fines extrafiscales en las tasas*, en «*Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*», Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons.
- › GIANNINI, A.D. (1957): *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducción y Estudio preliminar por FERNANDO SAIZ DE BUJADA. Editorial de Derecho Financiero. Madrid.
- › GOMAR SÁNCHEZ, J.I. (2011): *El informe económico financiero y las tasas locales. Aspectos jurídicos*, en «*Las Tasas Locales*», (Dirs. CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J.), Thomson Reuters, Civitas.
- › HERRERA MOLINA, P.M. y TANDAZO RODRÍGUEZ, A. V. (2024): Comentario al informe consensuado sobre las tasas y tarifas de residuos, en *Revista Tributos Locales* Nº 170. Ed. Tirant lo blanch.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

133

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

- LAGO MONTERO, J.Mª. y GUERVÓS MAÍLLO, M.A. (2004): *Tasas locales: cuantía*, en Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA.
- LOZANO SERRANO, C. (2012): *La capacidad económica en las tasas*, Revista española de Derecho Financiero núm.. 153. Editorial CIVITAS.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2014): *El principio de equivalencia en el sistema tributario español*, Ed. Marcial Pons.
- MERINO JARA, I. (2011): *Principios rectores de las tasas*, en «Las Tasas Locales», (Dir. CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J.), Thomson Reuters, Civitas.
- ORTÍZ CALLE, E. (2011): *La aplicación del principio de capacidad económica a las tasas locales*, en Anuario de Derecho Municipal. IDLUAM.
- PAGÈS I GALTÉS, J. (1999): *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Escola d'Administració Pública de Catalunya. Marcial Pons.
 - (2001): *Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las tasas y precios locales*, en Revista Tributos Locales nº 4. Ed. REGRESA.
 - (2024): *La prestación económica por la gestión local de residuos: elementos estructurales*, en Revista Tributos Locales nº 170. Ed. Tirant lo blanch.
- PEIRÓ MARTÍNEZ DE LA RIVA, S. (2016): *La tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros*. Uno Editorial. Albacete.
 - (2024): *La tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros*, en TRIBUTUS. Revista digital de la Agencia Tributaria Madrid Nº 2.
- PUIG VENTOSA, I. y CALAF FORN, M. (2024): *Tendencias en las tasas de residuos por generación*, en Revista Tributos Locales Número 170. Tirant lo blanch.
- RÀFOLS FLORENCIANO, R. (2024): *Las tasas de residuos en España* (Revisión PUIG VENTOSA, I.), Fundación ent, en <https://ent.cat/>.
- RUBIO DE URQUÍA, J.I. (1998): *El nuevo régimen de las tasas y precios públicos locales*, Ed. CISS.
- RUIZ GARIJO, M. (2011): *Concepto de tasa y delimitación con otros ingresos de derecho público y privado*, en «Las Tasas Locales», (Dir. CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J.), Thomson Reuters, Civitas.

El principio de equivalencia: un principio estructural en la cuantificación de las tasas locales con contornos excesivamente imprecisos.

134

Miguel Alonso Gil. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario UC3M

- SAINZ DE BUJANDA, F. (1954): *La reforma de las Haciendas locales*, en Revista de administración pública Nº. 153.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2001): *Del monopolio a la libre competencia. La tributación local de los operadores de telecomunicaciones*, en Conferencia de fecha 17 de enero de 2001, en las Jornadas organizadas por LOCALRET y FEMP sobre La tributación local de los operadores de telecomunicaciones: regulación actual y propuestas para su reforma, en www.localret.net.
- TESO GAMELLA, M.^a P. (2019): *La impugnación de los reglamentos: los efectos de la declaración de nulidad*, en Revista de Administración Pública, 210, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rap.210.03>.
- ZORNOZA PÉREZ, J. y ORTIZ CALLE, E. (2010): *Las tasas*, en «Los tributos locales» (Cord. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.), 2ª Ed., Thomson Civitas.
- VVAA:
 - El Informe de fiscalización de las tasas y precios públicos de los ayuntamientos de municipios de población superior a 500.000 habitantes, ejercicio 2017, en <https://www.tcu.es/>.
 - El Informe de fiscalización de las tasas y precios públicos de los ayuntamientos de municipios de la Comunidad de Madrid de población comprendida entre 180.000 y 220.000 habitantes, Acuerdo del Consejo de la Cámara de Cuentas de 28 diciembre 2023, p. 34, en <https://www.camaradecuentasmadrid.org/>

EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

ROCÍO SEVILLA RAMOS

Jefa de Departamento
Transmisiones Intervivos

Servicio Incremento de Valor
de los Terrenos de Naturaleza Urbana,

Subdirección de Gestión
Tributaria

Agencia Tributaria de Madrid

RESUMEN

El objeto del presente artículo es resaltar la necesidad de utilizar el procedimiento de comprobación de valores, en el ámbito del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a pesar de la complejidad y dificultades técnicas que eso conlleva. Las sucesivas sentencias de inconstitucionalidad o posteriores aclaratorias del Tribunal Supremo han dado lugar a nuevas disposiciones normativas reguladoras del impuesto. Esta modificación ha supuesto una grave consecuencia para los municipios: una reducción de los ingresos en torno al 39% respecto a ejercicios anteriores y que viene provocada tanto por la “mayor bondad” de la nueva norma como por la aparición de un nuevo supuesto de exención: cuando no hay incremento.

Palabras clave: recaudación, exención, comprobación, valor, plusvalía, procedimiento

ABSTRACT

This paper aims to highlight the importance of applying the process of value verification in the area of the "Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana" (tax on the increase in value of urban land) despite the technical complexity and difficulties that it entails. The successive rulings of unconstitutionality or subsequent clarifications by the Spanish Supreme Court have led to new tax regulatory provisions. This modification has implied a serious consequence for municipalities: a reduction in income of around 39% compared to previous years, which is caused both by the “greater goodness” of the new regulation and by the appearance of a new exemption case: when there is no increase.

Keywords: collection, exemption, verification, value, capital gains, procedure.

1	INTRODUCCIÓN	138
2	EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES	143
	→ 2.1 Los medios de valoración	
	→ 2.1.1 La elección del medio de valoración	
	→ 2.1.2 El valor de los bienes	
	→ 2.2 Los aspectos procedimentales de la comprobación de valores	
	→ 2.2.1 Cuestiones generales	
	→ 2.2.2 Inicio	
	→ 2.2.3 Instrucción	
	→ 2.2.4 Terminación	
3	LA COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IIVTNU	161
	→ 3.1 La base imponible del IIVTNU	
	→ 3.2 El procedimiento de comprobación de valores en el IIVTNU	
	→ 3.2.1 El inicio del procedimiento y su justificación	
	→ 3.2.2 El método de valoración en el IIVTNU y sus requisitos	
	→ 3.2.3 La finalización del procedimiento	
	→ 3.2.4 Extensión de la resolución	
4	CONCLUSIONES	180

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

138

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

① INTRODUCCIÓN

La potestad de la Administración de practicar la comprobación de los elementos que conforman la obligación tributaria ha sido una de las funciones sustanciales a la aplicación de los tributos. La verificación puede alcanzar a cualquiera de los elementos de la obligación tributaria y cuando nos referimos al valor de las rentas o bienes estamos hablando del procedimiento de «comprobación de valores». La comprobación cuando alcanza a los valores utilizados por los contribuyentes no es una cuestión baladí, por un lado, existe una clara presunción de veracidad en lo declarado o autoliquidado por los ciudadanos y por otro sólo puede realizarse por los métodos y procedimientos determinados en la normativa y estrictamente delimitados por la jurisprudencia.

Uno de los principales y más complejos problemas en relación con el tratamiento fiscal de los inmuebles es precisamente su valoración (algo necesario para determinar la base imponible que se les aplica), más aún cuando para ello se utilizan conceptos jurídicos indeterminados como el llamado «valor real», «valor», «valor de mercado» o cuando se solapan distintos impuestos con alusión a fórmulas de computación diferentes (precios, capitalización, etc.). Es un hecho cierto que deslindar el valor ha generado una gran litigiosidad en los tribunales españoles (los contribuyentes declaraban y las distintas Haciendas corregían a través de un procedimiento de comprobación de valores), donde la jurisprudencia ha sido muy estricta para aceptar el valor comprobado por la Administración Tributaria imponiendo gran cantidad de condiciones y requisitos a su motivación.

Cuando estamos hablando del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante IIVTNU) la cuestión se complica. La situación generada por las diferentes sentencias del Tribunal Constitucional (STC) y su posterior, continua y, a veces errática, modulación por las sentencias del Tribunal Supremo (STS) además de tener su origen precisamente en la complejidad que supone determinar el incremento de valor, ha implicado una serie de consecuencias que van más allá de las evidentes dificultades de gestionar una nueva normativa y alcanzan a una considerable disminución de la recaudación, una considerable inseguridad jurídica y una cierta inestabilidad de los sistemas informáticos. El desarrollo normal de los procedimientos tributarios también resulta afectado, especialmente cuando tratamos del de comprobación de valores.

No vamos a tratar en este artículo la situación jurisprudencial del IIVTNU, ni analizar la normativa inmediatamente posterior, tampoco los sistemas de cálculo de la base imponible que define el incremento de valor salvo para enunciarlos en la medida en que afectan a la sustancia del procedimiento de comprobación de valores, lo que vamos a tratar es como queda el procedimiento tributario en cuestión tras la nueva regulación del impuesto.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

139

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

Hasta las primeras sentencias sobre la constitucionalidad del IIVTNU la cuestión de la comprobación de valores era relativamente sencilla. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, introdujo una nueva regulación del tributo, un sistema objetivo de determinación de la base imponible del IIVTNU que era el sistema de cálculo que había que utilizar y que hacía prácticamente innecesaria la comprobación de valores salvo supuestos en los que se discutía la valoración catastral o ésta no existía. Sin embargo, esta objetivación casi forzada deja de serlo en el mismo momento en que deja de ser verdad absoluta el presupuesto de hecho del que partía (que un terreno incrementa de valor a lo largo del tiempo de forma natural).

Esta creencia que asumimos de forma natural y casi nos ha sido inculcada desde la cuna, si bien puede ser cierta en el largo plazo, ha demostrado no serlo en el corto y medio o cuando aparecen denominadas burbujas inmobiliarias. Como se ha determinado en varias ocasiones

«El precio de la vivienda en España calculado sin tener en cuenta la inflación, ha mantenido históricamente cierta estabilidad salvo en las burbujas seguidas de las correspondientes crisis inmobiliarias; es decir los periodos en que los precios sufren alzas y luego caídas desmesuradas a título de ejemplo la burbuja inmobiliaria de 1986 a 1992, la cruel de 1997 a 2007 con una caída muy significativa en los precios en la vivienda, En 2018 se apreció un repunte de los precios de la vivienda frenado en seco por el Impacto socioeconómico de la pandemia de COVID-19 iniciada en marzo de 2020 que distorsionó los precios de venta.»¹,

de las que se han tenido ya dos desde finales de los 80 del siglo pasado y se desconoce si existe una nueva amenaza actualmente² aunque como señala el artículo de Lidia Muñoz Camacho en La Vanguardia; «Expertos descartan burbuja inmobiliaria para el 2024

1. «Precio de la Vivienda en España» 18/08/2024
WIKIPEDIA
https://es.wikipedia.org/wiki/Precio_de_la_vivienda_en_Espa%C3%B1a
El precio de la vivienda en España calculado sin tener en cuenta la inflación, ha mantenido históricamente cierta»

2. Lidia Muñoz Camacho;
«Expertos descartan burbuja inmobiliaria para el 2024» La Vanguardia
<https://www.lavanguardia.com/economia/finanzas>

«el precio de la vivienda actualmente en venta ha subido en España un 29% en los últimos 10 años, un 18% en los últimos 5 años y un 7% en el último año. Así se desprende del análisis publicado por Fotocasa que destaca, sin embargo, que los precios todavía están un 11% por debajo de como estaban hace 15 años (2009)».

por lo que, ante las numerosas impugnaciones, la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional (en adelante TC) determinó la posibilidad de que en una transmisión se diese la situación de que no hubiese incremento de valor dejando al legislador (que no parecía atento a dicho mandato) la tarea de modificar la norma. La abstracción y poca concreción empujó al Tribunal Supremo (en adelante TS) a concretar en la propia sentencia de 1163/2018, de 9 de julio, aclarando que correspondía al obligado tributario

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

140

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

probar la inexistencia de incremento de valor por algún principio de prueba que, al menos indiciariamente, permitiera apreciarla (diferencia de valor en escrituras, prueba pericial, valoración en otros impuestos...) correspondiendo a la Administración el desmontar esas aseveraciones por lo que aquí no es exactamente trasladable la mecánica de la comprobación de valores.

Una nueva sentencia del TC 126/2019, de 31 de octubre utilizaba el principio de no confiscatoriedad consagrado en nuestro ordenamiento y vuelve a remitir al legislador que continuaba sin estar disponible lo que, pandemia por medio, desembocó en la que declara totalmente la inconstitucionalidad: la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021 (en adelante STC 182/21), declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLHL), dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible del impuesto impidiendo la liquidación, comprobación, recaudación y revisión del mismo y, por tanto, su exigibilidad, en tanto no se dictase la norma de regulación.

Muy poco tiempo después se dicta el Real Decreto ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU que establece dos métodos para el cálculo de la base imponible del impuesto: el objetivo y el de estimación directa, el segundo compara la base imponible calculada conforme a dicha valoración catastral y la que se obtiene por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión y además, incluye un nuevo supuesto de no sujeción, cuando se estima que no ha existido incremento de valor entre la transmisión y la adquisición. Sin embargo, el tema no está totalmente resuelto y a partir de aquí aparecen nuevas complicaciones comenzando a cobrar sentido una utilización correcta del procedimiento de comprobación de valores.

A pesar de una sentencia de inconstitucionalidad aparentemente definitiva y de una normativa nueva, la cuestión del IIVTNU dista mucho de estar resuelta como demuestran las diferentes cuestiones que se han ido planteando y las sentencias que el Tribunal Supremo ha ido dictando y alguna que otra aclaración del Tribunal Constitucional (por ejemplo la vigencia de la sentencia desde su dictado o desde su publicación, la constitucionalidad o no del RDL 26/2021, la adecuación de la técnica de aplicación de los coeficientes, cómo quedan las liquidaciones no firmes ni impugnadas a esa fecha, que pasa con las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas antes de la sentencia pero recurridas después, qué pasa con las liquidaciones que adquirieron firmeza antes de la sentencia entre otras). Hasta ahora el Tribunal Supremo en sentencias de 10, 12 y 13 de julio de 2023 ha señalado la indudable voluntad del Tribunal Constitucional de fijar la intangibilidad de las situaciones

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

141

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

consolidadas a la fecha del dictado de la sentencia, sin perjuicio de que puedan ser estudiadas otras cuestiones ajenas a la inconstitucionalidad. También la sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, de, de 28 de febrero ha declarado que cabe obtener la devolución de lo pagado por IIVTNU en liquidaciones tributarias firmes, cuando en la transmisión por la que se giró la liquidación tributaria no existió incremento y aún quedan temas que resolver.

Desde la primera de las sentencias del TC hasta la entrada en vigor del RDL 26/2021 se hace patente la necesidad de utilizar algún criterio para resolver la avalancha de reclamaciones alegando la falta de incremento de valor o minusvalía. Los municipios españoles optaron por varias vías incluso contradictorias que no es necesario analizar ahora, algunas basadas en el intento de adaptar la normativa efectuado por la Proposición de Ley por la que se modifica el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, admitida a trámite por la Mesa de la Cámara del Congreso de los Diputados en fecha 6 de marzo de 2018, que añadía un apartado 5 en el artículo 104) o por una mezcla de soluciones. En todo caso la vía inexcusable es la solicitud de rectificación de la autoliquidación. Tema aún pendiente de finalizar.

Sin embargo, a partir de la entrada en vigor del RDL 26/2021 y a pesar de su atropellada construcción no sólo es posible sino necesario utilizar el procedimiento comprobación de valores, y es que la nueva normativa ha originado una pérdida de ingresos para los ayuntamientos estimada en un 39% en 2022, cayendo de los 2.141 millones de euros de 2021 a los 1.306 de 2022, según datos de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) ³. Cuestión que se une a la ingente cantidad de devoluciones de ingresos que, como consecuencia de las sucesivas sentencias que se han dictado, aún se está intentando solucionar.

El Consejo de Cuentas de Castilla y León por su parte también estableció que las reformas de la plusvalía municipal redujeron un 30% los ingresos de los ayuntamientos por ese impuesto en su comunidad autónoma (aunque analizaba desde la sentencia de 2017) y no sólo por la nueva norma ⁴.

Y a esta reducción de ingresos, causada no sólo por un sistema objetivo más benigno fiscalmente y por la implantación del sistema de cálculo directo y a la existencia de una nueva exención en los supuestos de inexistencia de incremento, hemos de sumar los procedimientos de rectificación de autoliquidaciones en los supuestos basados en la minusvalía consecuencia de las diferentes sentencias y su consiguiente devolución de ingresos, con un coste añadido, la devolución de los intereses que se han generado.

A pesar de que parezca que en este artículo se pone el acento en la recaudación, lo cierto es que no se trata únicamente de corregir esa disminución de los ingresos, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se determina en el artículo 31.1 de la Constitución española, y el Tribunal

3. «La recaudación el impuesto de plusvalía cayó un 39% en 2022 tras la sentencia del TC y su posterior reforma» Fuente: Marta Fernández; Europa Press Economía Finanzas (newsletter). Publicado: martes, 18 abril 2023 14:35 <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-recaudacion-impuesto-plusvalia-cayo-39-2022-sentencia-tc-posterior-reforma-20230418143509.html>

4. Consejo de Cuentas de Castilla y León. Pleno del Consejo en sesión celebrada el día 20 de julio de 2023 <https://www.consejodecuentas.es/es/actualidad/actualidad/reformas-plusvalia-municipal-redujeron-30-ingresos-ayuntami>
Las reformas de la plusvalía municipal redujeron un 30% los ingresos de los ayuntamientos por ese impuesto en Castilla y León.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

142

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

Constitucional, ha señalado que esto implica una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. La sentencia 73/2017, de 8 de junio del Tribunal Constitucional ya declaró inconstitucional la declaración tributaria especial a del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público,

«por afectar a la esencia del deber de contribuir del mencionado artículo 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los y las contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, y contradecir así la prohibición establecida en el artículo 86.1 de la Constitución».

Es decir, un sistema tributario como el nuestro debe cuidar que situaciones económicas iguales impliquen la misma imposición fiscal. La Ley 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, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (en adelante Ley 11/2021) también lo señala en su exposición de motivos asumiendo un objetivo múltiple que no sólo alcanza a tratar de evitar la elusión fiscal y la protección del sujeto pasivo frente a la presión excesiva (que recordemos que ha sido una de las causas de la conflictividad del IIVTNU) sino también

«garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor, reforzar el nivel medio de protección contra la planificación fiscal abusiva y establecer normas contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo».

Objetivo que debe ser el motor en toda gestión tributaria.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

143

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

② EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES

El procedimiento de comprobación de valores tiene por finalidad contrastar los valores declarados por el obligado tributario con los valores que son tenidos en cuenta por la Administración para ese caso concreto. Oscila por tanto entre la presunción de veracidad de que gozan las autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones de los obligados tributarios y la potestad revisora de la Administración.

La presunción de veracidad en la autoliquidación o declaración del obligado tributario conforme a lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT determina que

«Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario»

se consagra posteriormente en STS de 23 de mayo de 2018, dictadas en los recursos de casación 1880/2017 y 4202/2017, 5 de junio de 2018, recursos de casación 1881/2017 y 2867/2017 y 13 de junio de 2018, recurso de casación 2232/2017.

Un sistema fiscal que descansa como el nuestro en la autoliquidación como forma de gestión requiere que se reconozca por la ley un valor de presunción a un acto puramente privado y que pueda desplegar sus efectos en una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, explícitamente, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos por la ley tributaria a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa. Si la Administración no está de acuerdo con el contenido de la declaración tiene que probar en contra de lo declarado y de una forma muy específica ya que el artículo 101 de la LGT, en su apartado 1, dispone en síntesis que la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, o comunicaciones; evidentemente no actuará cuando esté de acuerdo.

El problema se planteará cuando no le alcancen las posibilidades para revisar todas y cada una de las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones ya que en estas ocasiones existe la posibilidad de que la Administración no llegue a comprobar consolidándose la actuación del contribuyente.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

144

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

Consecuencia directa de la presunción descrita es que la carga de la prueba en esta cuestión corresponde a la Administración y así lo manifiesta claramente la STS 2186/2018 de 23 de mayo, recurso 4202/2017.

La Consulta Vinculante V1128-22, de 20 de mayo de 2022, de la Subdirección General de Tributos Locales determina claramente que la Administración ha de iniciar el procedimiento de comprobación de valores y utilizar alguno de los métodos del artículo 57 LGT en caso de discrepar de los valores declarados en las escrituras o títulos cuando se opta por el sistema de valoración directa en el que

«(...) se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor» y que para constatarlo «(...) se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria».

La regulación actual de la materia divide en dos cuestiones: los medios a emplear (artículos 57 LGT y 157 a 159 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos -en adelante RGGIT-y los aspectos procedimentales -artículos 134 de la LGT y 160 RGGIT-). Y esta diferenciación ha sido la tónica general en la regulación del procedimiento a lo largo del tiempo.

2.1 Los medios de valoración

La valoración de los bienes, sobre todo de inmuebles, ha sido tradicionalmente un problema de difícil solución. Durante la vigencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y la 58/2003 General Tributaria conforme a su redacción originaria de 17 de diciembre de 2003 se establecían en su artículo 52 un catálogo de medios de los que podía servirse la Administración para la comprobación de valores, mencionando la posibilidad de comprobar mediante capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, precios medios en el mercado, cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros, dictamen de peritos de la Administración, tasación pericial contradictoria y cualquier otro determinado en la ley de cada tributo. En ambas se consideraba la tasación pericial contradictoria como un medio más de comprobación.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

145

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

Por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal se matiza el medio del apartado b) al señalar que la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal,

«podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración Tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario»,

Se incorporan las letras f), g) y h) que en relación a los inmuebles permite valorar por el valor asignado en pólizas de contratos de seguros, en la tasación de fincas hipotecadas o a partir del precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, también excluye a la tasación pericial contradictoria de entre los aludidos medios de comprobación de valores y pasando a considerarla como un medio de impugnación de una comprobación de valores acordada por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1.

La LGT en su redacción actual mantiene en su artículo 57 como medios de comprobación de valores prácticamente los siguientes:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Dicha estimación puede consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria a los valores que figuren en dicho registro. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se toma como referencia es el Catastro inmobiliario.
- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

146

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

En el apartado 3 añade que las normas de cada tributo regularán la aplicación de dichos medios de comprobación, por lo que la ley de un tributo puede establecer como medio de comprobación exclusivamente uno o varios de los enumerados como por ejemplo la normativa reguladora del Impuesto de Sociedades que determina sus propios sistemas de valoración.

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGI) remite en su artículo 157 al 57 de la LGT y trata los medios en el 158 ampliando algunas cuestiones en relación a la estimación por referencia a valores, precios medios de mercado, dictamen de peritos de la administración y valoración en relación a otros impuestos incluyendo otros requisitos adicionales. También al artículo 57.3 LGT remite a la normativa de cada tributo.

Se ha dictado una normativa trascendente en relación con el valor de los inmuebles, la Ley 11/2021, sobre todo en relación con evitar determinados supuestos a los que aplicar la comprobación de valores aportando un valor concreto.

La norma, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD) como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) introduce en el sistema de determinación general de las bases imponibles sustituyendo valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado que, en el caso de los inmuebles, será

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

147

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

«el valor de referencia calculado conforme se dispone en la normativa reguladora del Catastro Inmobiliario, institución que informará con carácter vinculante a la Administración tributaria competente para liquidar la procedencia de rectificar el referido valor de referencia cuando así lo inste el obligado tributario».

También añade esta regla en el Impuesto sobre el Patrimonio para los inmuebles cuyo valor haya sido determinado por la Administración en un procedimiento.

Para los impuestos que regula la norma se excluye la utilización del procedimiento de comprobación de valores (salvo en los casos en que el inmueble carezca de valor de referencia) pero, sorprendentemente, esta norma ignora al IIVTNU por lo que en nuestro impuesto la comprobación de valores es, en los supuestos conflictivos el único camino para conocer si existe incremento del valor de suelo, y que éste se ha puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión. Por último, si bien no se refiere esta norma al IIVTNU el valor de referencia no nos será totalmente inútil en nuestra gestión.

El artículo 104.5 del TRLHL determina que

«para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.»

Para añadir más adelante que

«si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

2.1.1 La elección del medio de valoración

Examinando los medios del artículo 57 se observa en primer lugar que no existe ningún orden de prevalencia entre ellos, lo que ha sido consagrado por la jurisprudencia (por ejemplo, la STS de 19/01/1996, en el recurso 3922/1991) por lo que será en principio, discrecional su elección para el gestor, sin perjuicio de la necesidad de observar las formalidades exigidas en cada caso en garantía de los derechos del administrado y de fundamentar el uso en el inicio

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

148

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.
Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

del procedimiento, lo que viene a ser lo mismo que justificar la idoneidad del método.

En segundo lugar, son en su mayoría medios de valoración indiciarios, parten de datos externos al bien de los que deducimos la valoración, mientras que otros son directos, surgen de la observación directa e individualizada del mismo y de sus características. Existen otros que, aunque puedan considerarse directos, no pueden trasladar su resultado a un valor de mercado o a un valor real (actualmente simplemente valor) en cualquier impuesto.

En la enumeración de los medios vamos a excluir los apartados a y d, porque no resultan de aplicación en nuestro impuesto. En cuanto a los que restan podemos señalar lo siguiente:

1.- El consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, en nuestro caso nos remitimos a la referencia a valores catastrales. Los valores así definidos multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) son un método indiciario, el más común y también el más rechazado, o al menos rechazado cuando se utiliza en solitario. Se ha considerado como no idóneo *«por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata»*⁵ es el método que se desarrolla en la utilización del sistema objetivo de determinación de la base imponible pero que *«no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no»*. El 158.1 RGGIT amplía en este método indicando que

«la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden».

Esta cuestión es evidente, el valor catastral se obtiene por una valoración colectiva automatizada. Este medio para poder ser utilizado requiere cumplir los requisitos del artículo 158 del RGGIT (aprobación y publicación previa de la metodología técnica, el periodo de validez y los coeficientes resultantes que han de aplicarse sobre el valor catastral para obtener el valor real comprobado).

2.- En relación con los precios medios de mercado (art. 158.2 RGGIT) la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el

5. BANACLOCHE PÉREZ, JULIO.
"La Claridad de la norma (V)".
Impuestos. Editorial La Ley.
2010, no. 5, pág. 51.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

149

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al ministro de Economía y Hacienda mediante orden.

Estas órdenes ministeriales desarrollan el medio de comprobación para ámbitos territoriales específicos, estableciendo la metodología técnica en función de la cual se determinarán dichos precios medios para los bienes incluidos en su ámbito, así como la aplicación de los valores obtenidos con este medio en los tributos gestionados por cada Comunidad Autónoma cuya base imponible sea el valor real de los bienes inmuebles. La incorporación de este medio de valoración produce importantes ventajas sobre todo para el contribuyente en cuanto a la seguridad jurídica que se consigue. Constituyen otro sistema de valoración objetiva, común, homogéneo y capaz de adaptarse a las vicisitudes del mercado, que suministra información del valor real a efectos fiscales del bien objeto de transmisión, en el que se explica detalladamente el sistema de cálculo que se va a utilizar, pero no individualizado al bien concreto. Su ventaja fundamental es que, cuando utiliza este medio de valoración en sus autoliquidaciones, la Administración tributaria resulta vinculada con el valor así obtenido resultando excluida la utilización del procedimiento de comprobación de valores.

Como método de comprobación requiere que la propuesta de liquidación esté motivada en los términos establecidos en el artículo 160.3.b) del RD 1065/2007. Para ello, deberá especificarse "la adaptación de los precios medios de mercado y sistema de cálculo al caso concreto", lo cual significa identificar y calificar cada uno de los parámetros que concurren en el inmueble y esta operación debe hacerla un funcionario con la titulación adecuada que habrá de justificar el encaje de cada caso concreto dentro de las opciones del cuadro de precios medios resultante del estudio de mercado, para cumplir con la exigencia de individualización de cada caso como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010 (Rec. 1/2008) . Utiliza este método por ejemplo la Comunidad Foral Navarra. Cuando se realiza como en Navarra podemos considerarlo un método directo siempre y cuando se tomen todas las garantías que la jurisprudencia exige. El «valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria» y el «asignado en las pólizas de seguros» (artículo 57.1.f y g) LGT que se introdujo en la modificación de 2006 y se aceptó por la jurisprudencia inicialmente, ha sido rechazado en los últimos años por los tribunales por entender que con este método no se da una valoración justa, (que aunque no siempre elimina la visita al inmueble y la valoración directa y singularizada está excluido actualmente por la STS dictada el 23 de mayo de 2018 del Tribunal Supremo donde señala en relación con el valor de una vivienda que

«la administración tributaria deberá analizar de forma concreta y pormenorizada el valor de la vivienda comprada, donada o heredada para poder valorar el inmueble, sin que sirvan como referencia absoluta los métodos antes mencionados».

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

150

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

La lógica es que no es posible equiparar un valor calculado a efectos hipotecarios con el valor real del inmueble. (Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras en la versión introducida por RD 1060/2015, de 20 Noviembre).

3.- En cuanto al dictamen de peritos de la Administración, el método directo por excelencia, el artículo 158.3 RGGIT determina que

«cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en dictamen de perito de la Administración, este deberá tener titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar. Tratándose de una valoración que se refiera a un bien o derecho individualizado se harán constar las características físicas, económicas y jurídicas que según la normativa aplicable hayan de considerarse para determinar el valor del bien o derecho».

El dictamen de peritos es así el más adecuado como sistema de comprobación, el más complejo pero que, cumplidos los requisitos exigidos hasta ahora por la jurisprudencia, tiene más visos de prosperar ante una hipotética impugnación en los tribunales porque es el único que puede llegar a satisfacer el interés en la individualización que se exige.

No obstante como señalan algunos Tribunales Superiores de Justicia (7/2021 de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de fecha 17/02/2021) que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración y que corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente ⁶ mediante visita al lugar. Por tanto, puede ser aceptable como fórmula indiciaria, pero requiere que sea la Administración quien fundamente su corrección del valor de manera contundente y el contribuyente quien deberá justificar adicionalmente si se han mantenido o no las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico del bien objeto de transmisiones sucesivas como contestación a esa propuesta de regularización.

Desarrollaremos este método al hablar específicamente del IIVTNU.

4.- El «valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria» y el «asignado en las pólizas de seguros» (artículo 57.1.f y g) LGT que se introdujo en la modificación de 2006 y se aceptó por la jurisprudencia inicialmente, ha sido rechazado en los últimos años por los tribunales por entender que con este método no se da una valoración justa, (a que aunque no siempre elimina la visita al inmueble y la valoración directa y singularizada se produce está excluido actualmente por

6. Normalmente es el término que se utiliza en la sentencia, pero no debemos entenderlo como «siempre», sobre todo atendiendo a la naturaleza de bien que ahora tratamos. Se efectúan aclaraciones en los últimos puntos del artículo

la STS dictada el 23 de mayo de 2018 del Tribunal Supremo donde señala en relación con el valor de una vivienda que «la administración tributaria deberá analizar de forma concreta y pormenorizada el valor de la vivienda comprada, donada o heredada para poder valorar el inmueble, sin que sirvan como referencia absoluta los métodos antes mencionados». La lógica es que no es posible equiparar un valor calculado a efectos hipotecarios con el valor real del inmueble. (Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras en la versión introducida por RD 1060/2015, de 20 Noviembre).

5.- En cuanto al precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones de este bien (artículo 57.1.h), y teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, ha sido objeto de doctrina oscilante tanto por parte de los Tribunales Económico Administrativos como la jurisprudencia sólo puede servirnos como método indiciario. Al respecto, la doctrina sentada por el TS en diversas Sentencias, iniciada en la de 10 de diciembre de 1993 y reiterada, entre otras, en la de 5 de octubre de 1995 y 27 de septiembre de 1996, donde remite a las anteriores, y expresa que es conforme a derecho el resultado de la comprobación de valores basado en el precio o valor declarado en otras transmisiones del mismo bien, dentro del plazo de un año desde el devengo del impuesto, si el obligado tributario no acreditaba que se había producido una variación sustancial de las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor, correspondiéndole la carga de la prueba.

Como ya hemos señalado, en el ámbito del IIVTNU la Agencia Tributaria de Madrid está utilizando en aquellos supuestos en los que no existe título, la referencia al ISD tal como indica el artículo 104.5 TRLHL y nuestra Ordenanza, para admitir el valor declarado en ese impuesto.

6.- Por último, la utilización de la combinación de varios medios para soslayar las dificultades que representa la exigencia de motivación tampoco se ha revelado enteramente satisfactoria para la jurisprudencia, sobre todo si reparamos en la sentencia del TS de 18 de enero de 2016, dictada en unificación de doctrina. Así, sobre el dictamen de peritos utilizado en combinación con el de los precios medios el Tribunal Supremo ha dictado una sentencia que recapitula las exigencias de motivación que dicho dictamen debe tener, sobre todo cuando se utiliza como un medio híbrido de comprobación exigiendo que se cumplan los requisitos exigidos para cada medio.

2.1.2 El valor de los bienes

Pero ¿por qué es tan complicado constatar el valor de un bien inmueble? Fundamentalmente porque no existe un concepto claro de valor establecido y se da una presunción de veracidad en las declaraciones y autoliquidaciones

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

152

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

de los contribuyentes: los datos declarados por el contribuyente en sus declaraciones y autoliquidaciones se presumen válidos, y lo cierto es que los valores que utiliza el contribuyente son los que constan en los títulos de adquisición.

Pero en los títulos difícilmente consta el valor real, valor de mercado o valor a secas, lo que consta es el precio, que no es lo mismo. Francisco Rosales de Salamanca ⁷, Notario, señala en su blog con mucho acierto que *«Las cosas tienen el coste que tienen, valen lo que valen, y se venden por el precio que acuerdan las partes»* y añade *«De estos tres conceptos, el más claro es el precio, y no sólo es que las partes lo acuerdan libremente, sino que además el notario según el artículo 177 del Reglamento Notarial, está obligado a comprobar los medios de pago»*. Por tanto, el precio es lo que se consigna en las escrituras, no es directamente equiparable al valor, al valor real o al valor de mercado (sin perjuicio de que últimamente hemos encontrado en algunas escrituras la inclusión de la comparación con el valor de referencia) y lo que este impuesto grava es la diferencia de valor puesto de manifiesto por la transmisión de un bien inmueble, y no de cualquier bien inmueble, sino del suelo. Por tanto, lo que se consigna en las escrituras es el precio y, sin ánimo de ofender, tampoco tiene porqué equipararse directamente al valor. Y esto ya lo había dicho Francisco de Quevedo a Felipe III en el siglo XVII en aquella frase que popularizó en el XX Antonio Machado: «Sólo el necio confunde valor y precio».

Nadie se aventura a una compraventa sin conocer el coste de la transacción y, si bien las Notarías advierten del criterio valorativo de la Administración y de cuál es el valor mínimo de escrituración que se considera lógico (últimamente algunos notarios mencionan incluso el valor de referencia), también lo es que hay supuestos en que ese posible valor difiere del pactado por las partes o incluso del que se hace constar. De esta forma si ya la realidad que entiende la Administración choca con la realidad de mercado lo hace mucho más con la propia de los que intervienen en la transacción.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 23 de mayo de 2018 estableció

«(...) la valoración de inmuebles puede efectuarse en una multiplicidad de casos (IRPF, Sociedades -para determinar las ganancias patrimoniales o a otros efectos, como corregir los precios en operaciones vinculadas-; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; Impuesto sobre Bienes Inmuebles, etc.). No en todos ellos debe atenderse, por razón de la configuración legal de cada tributo, a los mismos valores o vertientes de la capacidad económica. Ha de estarse a la naturaleza del bien y, principalmente, al hecho imponible y a la determinación legal de la base imponible.

7. «¿Qué precio pongo en la escritura?» Francisco Rosales de Salamanca Rodríguez | Abr 20, 2023
<https://www.franciscorosales.es/que-precio-pongo-en-la-escritura/>

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

153

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

El valor real configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como esta Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja —no puede hacerlo— un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado— que puede variar en unos y otros casos; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración (art. 57.1.e) LGT); o, en fin, si se emplean otros medios de comprobación legalmente previstos, como los precios medios de mercado o las valoraciones atribuidas a efectos de aseguramiento o hipotecarios.

Mas adelante la misma sentencia apunta lo mismo al valor de mercado identificando éste como lo hacía entre otras, la de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 224/2009 *«el precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes...»*.

También el Tribunal Constitucional en sentencia 194/2000, de 19 de julio señala que

«la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias».

Resulta interesante traer de nuevo a colación la Ley 11/2021 que establece *«una equiparación entre valor real y valor»*, a efectos del ISD y en el ITP y AJD, y en su caso al Impuesto de Patrimonio, modifica su base imponible, y equipara valor al valor de mercado que podemos definir como *«la cuantía estimada por la que un inmueble debería intercambiarse en la fecha de valoración cuando ambas partes, comprador y vendedor, están dispuestos a realizar la operación sin presiones y prudentemente»*.

Estas dificultades en calcularlo y la posibilidad de discrepancia hacen al procedimiento de comprobación de valores más necesario que nunca en nuestro impuesto al que no ha alcanzado al menos directamente, la modificación de la Ley 11/2021.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

154

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

2.2 Los aspectos procedimentales de la comprobación de valores

2.2.1 Cuestiones generales

Desde el punto de vista del procedimiento se sigue la misma mecánica y esquema que el resto de los procedimientos tributarios con sus tres fases: inicio, desarrollo o instrucción y terminación, siendo uno de los procedimientos que sólo puede ser iniciado de oficio (artículo 117.1.g LGT).

El ámbito de aplicación de la comprobación de valores, conforme al artículo 134.1 de la LGT, permite a la Administración tributaria proceder a la comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria, y por tanto del incremento de valor en el IIVTNU salvo:

- a) cuando el obligado tributario haya tributado declarando los siguientes valores:

- el valor que le haya sido comunicado por la Administración en las actuaciones de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles (artículos 90 1 y 2 LGT).

Teniendo en cuenta que, desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021 se sustituye valor real por valor de referencia de la Dirección General del Catastro que conste publicado en su sede electrónica a la fecha de devengo en los impuestos de sucesiones y donaciones y de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

- el valor recogido en el acuerdo previo de valoración solicitado previamente por el obligado tributario (manifestación del deber de información de la Administración Tributaria); y

- los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios de comprobación de valores (art.57 LGT).

- b) cuando el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento (RGGIT art.159.5), o se especifique

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

155

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

por la norma o la jurisprudencia la imposibilidad de comprobación para el caso concreto.

El ejemplo tipo es el valor de vehículos usados, publicados anualmente mediante Orden Ministerial; en otro supuesto y a efectos del ITPyAJD e ISD sentencias del TS de 7/10/1995 y 15/7/1998) o el valor de la venta de viviendas militares enajenables, para las que han determinado que la transmisión de vivienda en la que el precio queda fijado mediante la correspondiente normativa reguladora es válida. También cuando se produce una transmisión en subasta pública judicial, notarial o administrativa considerando en estos casos que se tiene la absoluta certeza de la realidad de la operación y de su importe.

Conforme al artículo 159.1 del RGGIT, el procedimiento de comprobación de valores puede configurarse como un procedimiento independiente o como una actuación concreta dentro de otros procedimientos tributarios (procedimiento iniciado mediante declaración, procedimiento de comprobación limitada y de inspección) pero no en el procedimiento de verificación de datos (Resolución TEAC 1151/2011 de 19 enero de 2012 donde se establece que

«en el procedimiento de verificación de datos no pueden llevarse a cabo actuaciones de comprobación de valores, pues ello vulnera los artículos 131 Ley General Tributaria y 159.1 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección ⁸».

Igualmente, el TEAC establece que

8. Tribunal Económico-Administrativo Central; 1151/2011 resolución de 19/01/2012; <https://serviciostelematicosexthacienda.gob.es>

9. Consejo de Cuentas de Castilla y León. Pleno del Consejo en sesión celebrada el día 20 de julio de 2023 <https://www.consejodecuentas.es/es/actualidad/actualidad/reformas-plusvalia-municipal-redujeron-30-ingresos-ayuntami>
Las reformas de la plusvalía municipal redujeron un 30% los ingresos de los ayuntamientos por ese impuesto en Castilla y León.

el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor, tanto cuando ésta sea su único objeto como cuando la comprobación de valor constituya una actuación concreta dentro de una comprobación más amplia del hecho imponible, al estimar el órgano gestor que pudiera derivarse del expediente alguna cuestión adicional y de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado. De configurarse en el seno de otro procedimiento le será de aplicación lo determinado en el artículo 134 de la LGT y 160 y siguientes del RGGIT, pero el plazo máximo será el del procedimiento que se esté tramitando». Además, es correcto utilizar un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objeto sea la comprobación de valor (TEAC, Resolución 2920/2015 de 10 diciembre de 2018.) ⁹.

La actividad administrativa de valoración puede desencadenarse no sólo cuando procede de una declaración o autoliquidación del obligado tributario, sino

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

156

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

también cuando el hecho ha permanecido oculto total o parcialmente para la Administración en el ámbito de inspección. Con carácter general la diferencia entre las actividades administrativas de comprobación e investigación en materia de comprobación de valores se centraría por el tenor literal del artículo 117.1.g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) en la existencia o no de declaración.

2.2.2 Inicio

El procedimiento se inicia de oficio exclusivamente, mediante una comunicación notificada del órgano competente de la Administración actuante puesto que no se ha recogido la posibilidad notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 del artículo 134 de la LGT, como por ejemplo si se ha recogido en la comprobación limitada o en la verificación de datos.

La comunicación debe contener lo preceptuado en el artículo 87.3 RGGIT naturaleza del procedimiento, objeto, obligaciones tributarias y derechos en el curso de este procedimiento; podrá contener un requerimiento al obligado tributario (para que aporte justificante de los datos o valoración utilizadas) o la petición de colaboración cuando se requiera en determinadas actuaciones de valoración. Mediante su notificación los órganos de la Administración Tributaria se relacionan unilateralmente con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones, es decir se produce la puesta en conocimiento de las circunstancias que justifican el procedimiento.

Las dos premisas más importantes en el inicio de este procedimiento se han consagrado por la jurisprudencia y son la obligación de motivar o justificar el comienzo del procedimiento y la obligación de iniciar y comunicar correctamente dicho inicio con todo el contenido y realizarlo antes de realizar cualquier actuación trascendente.

En cuanto a la obligación de motivar (STS ya mencionada, de 23 de mayo de 2018 —recurso 4202/2017— o la más reciente sentencia 75/2023 de 23 Enero de 2023, —recurso 1381/2021—) la administración debe motivar en este momento cualquiera que sea el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de discrepancia con el valor declarado por el obligado tributario en la autoliquidación o declaración y los indicios de una falta de concordancia con el valor real.

De otro lado, es esencial comunicarle dicho trámite al interesado, separándolo de cualquier actuación que se considere trascendente y que ha de desarrollarse en el seno del procedimiento ya que no es permisible realizar actos de comprobación a fin de determinar si existe fehacientemente una discrepancia

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

157

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

antes de iniciar o no, si cabe el procedimiento de comprobación de valores (más allá de una comprobación de los datos utilizados y del cálculo) aunque paradójicamente es necesario fundamentar el inicio. El TS en sentencia 295/2023, rec. 5810/202 de 8 de marzo de 2023 fija la siguiente doctrina

«Una actuación administrativa con trascendencia «ad extra», como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede del propio ámbito interno de la Administración actuante y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, en este caso de comprobación limitada».

Más recientemente, como veremos más adelante en el seno de la comprobación de valores sobre el IIVTNU el Tribunal Supremo ha fijado el inicio en el momento de solicitud de dictamen de peritos por la Administración.

Por ejemplo, no puede procederse a la valoración por peritos de la administración antes de comunicar el inicio del procedimiento al interesado. No estamos hablando de efectuar el cálculo en este momento, sino que tal como señala una reciente jurisprudencia, (STS de 09/12/2024, recurso 5884/2023) hay que considerar erróneo el criterio por el que si se opta por uno de estos medios la Administración venga obligada a acreditar previamente la existencia de indicios de fraude, ni justificar que el valor coincide con el valor real, es decir, no requiere que se realice el cálculo en ese momento, sólo que existan indicios que hagan creer razonadamente que la valoración aportada no corresponde con la que la Administración considera correcta.

2.2.3 Instrucción

Determina el Artículo 160 del RGGIT que

«En este procedimiento la Administración tributaria podrá proceder al examen de los datos en poder de la Administración, de los consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, así como requerir al obligado tributario o a terceros la información necesaria para efectuar la valoración.

Asimismo, la Administración podrá efectuar el examen físico y documental de los bienes y derechos objeto de valoración. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 de este reglamento».

La Administración en esta fase ha de examinar la documentación existente y en su caso proceder al examen de las circunstancias de los bienes y

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

158

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

derechos objeto de valoración (en el ámbito de inspección, las facultades de la Administración tributaria han de ser las reconocidas a los órganos de inspección).

Es en este momento cuando se procederá a realizar la valoración de los bienes y a confeccionar la propuesta de regularización resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada.

La motivación constituye el punto culminante del procedimiento porque es el que evita la indefensión del contribuyente y es, su punto más controvertido ya que depende del sistema de valoración por el que se opta. El artículo 102.2 c) de la LGT, recoge la obligación de incluir en las notificaciones de las liquidaciones su motivación

«cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho».

Obligación que se concreta en el artículo 160.3 del RGGIT con algunas pinceladas en función del método elegido y que hemos analizado en parte y es una fundamentación diferente de la que justifica el inicio ya que no requiere indicios de actuación, sino razones que demuestran que la valoración correcta es la de la Administración y que se ha efectuado de forma individualizada y atendiendo a criterios técnicos.

Es uno de los requisitos más acotados por la jurisprudencia y que exige una motivación específica, según el método elegido, en la propuesta de regularización.

Sin embargo, la ausencia o insuficiencia de motivación no provoca la nulidad de pleno derecho sino la mera anulabilidad del acto de valoración y de la consecuente liquidación (TS 8-11-96, por ejemplo).

Elegido y evacuado conforme a sus propias normas el sistema de valoración que se haya elegido se formulará la propuesta de valoración provisional adecuadamente motivada y acompañada de la regularización que se propone, será remitida al obligado tributario otorgándole un plazo de 10 días para alegaciones conforme al artículo 91 del RGGIT.

El órgano al que corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites. La ampliación no podrá exceder de la mitad del plazo concedido inicialmente y no se concederá más de una

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

159

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

ampliación del plazo respectivo y se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar. La notificación expresa de la concesión antes de la finalización del plazo podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior.

Esta regulación (artículo 91 RGIIT) también opera como norma común en los procedimientos de aplicación de los tributos, desplazando a la normativa reguladora del procedimiento administrativo común exigiendo una solicitud al menos tres días antes de finalización del plazo y justificar las circunstancias, así como que no se perjudiquen los derechos de terceros.

Los acuerdos de concesión o denegación de ampliación de plazos no son susceptibles de recurso alguno.

2.2.4 Terminación

Transcurrido el plazo de alegaciones y una vez resueltas todas ellas y de forma expresa, la Administración tributaria ha de notificar al obligado la resolución, incluyendo la regularización que proceda o la no necesidad de regulación, según el caso.

El plazo máximo para notificar es el general de seis meses desde la comunicación de inicio, salvo que la comprobación de valores se realice como una actuación concreta de un procedimiento de inspección, en cuyo caso el plazo máximo es el que corresponde al propio procedimiento inspector que se está tramitando. En este caso no se considera aconsejable realizar una notificación conjunta del inicio y la propuesta, precisamente por la propia lógica del procedimiento de valoración.

No se contempla expresamente en la norma otras formas de terminación del procedimiento. No obstante, se puede entender que el incumplimiento del plazo de seis meses para notificar la resolución del procedimiento conlleva la resolución de caducidad del mismo, sin perjuicio de que pueda iniciarse un nuevo procedimiento de comprobación dentro del plazo de prescripción (LGT art.104.4).

Es posible utilizar en los procedimientos posteriores la información obtenida en un procedimiento caducado, pero requiere que se haya resuelto y notificado la caducidad y el archivo de las actuaciones «las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

160

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario», no obstante «producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.» (Tribunal Supremo, Sentencia 1766/2023 de 21/12/2023 recurso 5451/2022).

Por tanto, la aseveración del artículo 87.3.f) RGGIT

«En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica»

lo que exige es que en el nuevo inicio se haga constar que el anterior procedimiento ha caducado y que actuaciones se pretenden conservar.

Los obligados tributarios no pueden interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero pueden promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización por lo que la tasación debe darse en seno de la actividad revisora de la Administración.

Por último, en los supuestos en que la ley lo establezca el valor comprobado por la Administración para un obligado, debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria queda vinculada por su comprobación de valor y esto será así siempre que nos encontremos ante figuras tributarias que tomen como base el mismo criterio valorativo.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

161

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

③ LA COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IIVTNU

3.1 La base imponible del IIVTNU

Para centrar la atención en los valores que hay que comprobar en el IIVTNU ante la definición de un nuevo sistema de cálculo podemos recordar que el RDL 26/2021 plasmó la forma de calcular la base imponible estableciendo un doble método, el objetivo por un lado y el de estimación directa por otro.

El método objetivo regulado en su artículo 107.1 establece lo siguiente a fin de calcular la base imponible:

«La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4».

La regla inicial es que

«El valor del terreno en el momento del devengo en las transmisiones de terrenos, será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.»

A ese valor se le aplican unos coeficientes en el momento del devengo que dependen del periodo de tenencia del bien inmueble, que serán aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los establecidos en el artículo 104.4. En defecto de regulación municipal se aplicarán los máximos.

El cálculo de la base imponible por este método no reviste más que una complejidad matemática, porque depende única y exclusivamente del valor catastral que, en cada caso pueda corresponder al inmueble en cuestión y de la aplicación subsidiaria de las reglas indicadas en el mismo artículo. Es un método de valoración que se corresponde al determinado por el artículo 57.1.b) de la LGT y que debido a los déficit en su aplicación anterior se complementan por su excesiva generalidad con el método de estimación directa que es un método opcional y que se establece precisamente por la incapacidad

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

162

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

en algunos supuestos de determinar la existencia o no de incremento, por la generalidad de valor catastral y por su falta de relación con el bien concreto

«cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor»

y con la apertura de la nueva exención con la falta de incremento de valor.

Es decir, la base puede estar constituida por la diferencia entre el valor de adquisición del bien y el valor de transmisión siempre que ese valor arroje un resultado más favorable al obtenido por el método objetivo, en cuyo caso será el que se aplique, es decir, el segundo método es un método comparativo, compara el valor obtenido por el método objetivo con aquel que determina el valor de la base imponible por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, escogiendo el que arroje un resultado más favorable.

Este segundo sistema de cálculo debe ponerse en relación con un nuevo supuesto de no sujeción en el artículo 104.5 TRLHL establece que

«No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición (...) Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.»

El Artículo 4 bis, de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de 6 de octubre de 1989 establece

- «1) No estarán sujetas al impuesto las transmisiones respecto de las cuales se constate la inexistencia de incremento de valor de los terrenos, teniendo en cuenta la diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.
- 2) Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

163

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

tomará, en cada caso, el mayor de los siguientes valores, sin que, a estos efectos, puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones:

- a) El que conste en el título que documente cada operación.
- b) El comprobado, en su caso, por la Administración tributaria competente.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo, a estos efectos, el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

- 3) Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los apartados anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

El punto esencial donde puede producirse la comprobación de valores es en la utilización del método de estimación directa, se compararán dos cifras que surgen de dos negocios jurídicos distintos y en momentos diferentes y a las que se han podido aplicar baremos cuantificadores muy distintos. «Expresada la existencia de una situación en la que no existe hecho imponible mediante la declaración efectuada con cuota 0 el Ayuntamiento estaría obligado a emitir una liquidación administrativa si no está conforme» según la STS de 6 de noviembre de 2018 (Recurso nº 5279/2017), el Ayuntamiento asume «la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido».

Además, en el caso del IIVTNU el sistema de declaración y su veracidad asume un especial significado puesto que la tributación se produce de forma concatenada en el tiempo de diferentes adquisiciones y transmisiones, la alteración en la valoración de cualquiera de ellas origina un efecto en todas las demás que rompería los principios de actuación tributaria. Si un sujeto transmite a otro un bien inmueble por un precio inferior al valor de mercado, el transmitente declarará un menor ingreso en IIVTNU, (y en el resto de los impuestos que pudieran quedar afectados como el ISD, ITPyAJD, sociedades, patrimonio, en el IRPF), al tiempo que el adquirente estará sujeto por esa minusvaloración cuando al cabo del tiempo transmita el bien por lo que estará obligado a pagar una mayor cantidad. Si se transmite en cada caso por el valor correcto no se producirán esas disfunciones ni agravios comparativos. Esta

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

164

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

cuestión es mucho más gravosa en los supuestos de sucesiones mortis causa donde los sujetos que adquieren por herencia son los sujetos pasivos del impuesto y volverán a serlo en la posterior transmisión mediante un negocio como la compraventa. Los importes del impuesto están altamente bonificados para familiares directos, por lo que pueden darse situaciones irregulares.

No podemos dejar de notar que la norma distingue entre el valor que conste en el título que documente cada operación (ISD en el caso de transmisiones onerosas mortis causa) y el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria competente por lo que la diferencia está específicamente admitida.

3.2 El procedimiento de comprobación de valores en el IIVTNU

Ya hemos señalado el esquema procedimental en la comprobación de valores: Inicio, comunicación de inicio al contribuyente de forma anterior o simultánea a cualquier actividad trascendente, la obligación de motivar el inicio y señalar la causa de la discrepancia con el parecer de la administración, efectuar la valoración y remitirla junto con la propuesta de regularización con trámite de alegaciones, solución de las alegaciones y resolución del expediente. Vamos a tratar en este epígrafe las cuestiones más relevantes a tener en cuenta cuando del IIVTNU se trata.

3.2.1 El inicio del procedimiento y su justificación

Como hemos señalado las autoliquidaciones comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción de certeza, la Administración correlativamente tendrá que justificar, antes de comprobar, que *"hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad"* tal como establecía la sentencia de 23 de mayo de 2018 del Tribunal Supremo y por tanto debe justificar por qué no se acepta el valor declarado, independientemente del método de comprobación empleado.

La sentencia nº 75/2023 del Tribunal Supremo fija como criterio interpretativo que la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores y explicar

«las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

165

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien».

De lo que se trata es justificar por qué vamos a iniciar el expediente, necesitamos un indicio que nos de pie a actuar.

En el ámbito del IIVTNU lo más acertado puede ser realizar siempre la comparación de lo declarado con otros sistemas de valoración indiciarios, fundamentalmente el que se realiza por comparación con el que consta en otros tributos que graven la operación. Es decir, comparar el precio pactado en las escrituras con el que consta en otros impuestos devengados en el mismo momento a cuyo conocimiento se tenga acceso (lo que es lo mismo en la Comunidad de Madrid con el valor de referencia) que si bien no se traslada automáticamente como valor real si da una pista que manifiesta una discrepancia (aunque sea con lo que otra Administración ha calculado). Refuerza esta idea que, en transmisiones onerosas sin títulos acudiremos directamente al valor del ISD (trasladándolo automáticamente en lugar del que se hubiera podido establecer en el título) que es precisamente en la actualidad el valor de referencia. Estas actuaciones de comparación serían previas y bastarían para justificar el inicio, aunque no pueden sustentar la valoración posterior y la propuesta de regularización. Por contra, en aquellos supuestos en los que directamente se han utilizado dichos valores o con una diferencia mínima entre ellos, podría considerarse innecesaria la utilización del procedimiento ya que estaríamos ante uno de los supuestos en los que el procedimiento no debe iniciarse.

Pero no es la única posibilidad, también puede reconducirse la justificación a la doctrina de los actos vinculados, cuando no hay equiparación con el valor de referencia y existe una vinculación entre las partes podemos presumir que invalida los precios consignados en los títulos y justificar con ello no sólo el inicio del procedimiento de comprobación de valores sino apoyar la fundamentación posterior.

Son operaciones vinculadas aquellas que se llevan a cabo entre personas y/o entidades que mantienen algún tipo de relación o vinculación por lo que no se las considera partes independientes. Al contabilizar estas operaciones se han podido utilizar valores alejados del precio de mercado, provocando una disfunción en la tributación. Es necesario por tanto que se trate de operaciones efectuadas entre sujetos independientes y que los valores declarados no obedezcan a una determinación arbitraria o alejada de los valores reales de mercado que pudiera ser consecuencia o resultado de la vinculación existente entre ellos, ya sea ésta de carácter familiar, societaria o mercantil. En este sentido se pronuncia, entre otras, la sentencia del TS 1412/2020, de 28 de octubre que establece la posibilidad de que los valores consignados en las escrituras no siempre sean un instrumento válido para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno, en cuanto no respondan a valores reales

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

166

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

o de mercado, así como la sentencia 474/2019, de 13 de febrero del Tribunal Supremo que determinó que

«no resultó suficiente la acreditación de los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión, porque tal como se puso de manifiesto en su día, la relación de parentesco entre los socios representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, hacía dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a satisfacer "valor real" ».

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia núm. 6959/2019, de 18 de septiembre de 2019 referida a un supuesto de transmisión mortis-causa, indica que, «en los casos de inexistencia de incremento de valor, el contribuyente provisionalmente podría demostrarlo por cualquier medio generalmente admitido en los procedimientos tributarios, siempre que se trate de partes independientes porque se está reflejando así, un valor de mercado. Pero ello no sucede en este caso donde las partes que atribuyen el valor se encuentran vinculadas (...) lo cual impide realizar una correcta comparación entre las escrituras que permitan acreditar la inexistencia de incremento de valor».

Por ello en estos supuestos debe entenderse comprometido el valor que aparece en los títulos y aceptar la utilización del procedimiento de comprobación de valores. Esta cuestión no debe suponer la presunción de un fraude en el declarante, todo lo contrario, el artículo 108.4 LGT, sentamos como principio la presunción en materia tributaria de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones.

En el ámbito de las personas físicas los supuestos de vinculación incluyen las relaciones familiares y/o afectivas (entre abuelos, padres, hijos, hermanos, cónyuges, etc).

En el ámbito de las operaciones societarias el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades se establece que

- «1) Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.
- 2) Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: a) Una entidad y sus socios o partícipes. b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

167

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

sus funciones. c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores. d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo. e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo. f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios. g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios y h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.»

En el apartado 4 establece unas reglas para la valoración de tales operaciones desde el punto de vista del Impuesto de Sociedades que se perfila en el artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, el inicio se justificará en la existencia de una discrepancia con los datos de que dispone la Administración (otros impuestos, valor de referencia, etc.) o en defecto de lo anterior en la vinculación entre las partes que le dan un significado distinto al precio pactado en las escrituras o en cualquier otro dato fehaciente que justifique poner en tela de juicio el precio constatado en las escrituras para ser cotejado por un sistema alternativo que defina el valor correcto que debe ser aplicado. No supondría por sí solo la negación del valor, pero sí la justificación del procedimiento.

En cuanto al momento de inicio del expediente y su comunicación al obligado tributario ya hemos advertido que debe realizarse antes de realizar una

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

168

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

actuación trascendente para el procedimiento, así se ha fijado como doctrina en la sentencia 295/2023 del TS de 8 de marzo, (rec. 5810/2021)

«una actuación administrativa con trascendencia "ad extra", como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede del propio ámbito interno de la Administración actuante, tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, (...)».

Esta postura se incentiva en la STS nº 363/2024 de 1 de marzo, en la que fija como doctrina que

«desde que solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores, y en ese momento se deberá notificar la incoación al interesado, pues desde que la Administración tributaria solicita un informe de valoración a través de una de sus unidades, donde se encuadra el perito que emite el dictamen, se realizan actuaciones para comprobar el valor de los bienes inmuebles y, en consecuencia, se ha iniciado el procedimiento de comprobación de valores, sin que pueda producirse un diferimiento del efecto iniciador, a efectos del cómputo del plazo de caducidad del procedimiento, a la fecha de otro acuerdo, este formal, de incoación y propuesta de liquidación. Ello no impide que la Administración deba motivar ese acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación para el cual se solicita el dictamen de peritos, pues las propias razones que hayan llevado a la Administración a considerar necesario ese dictamen deben de ser expuestas en el acuerdo de iniciación como motivación, que deberá ser la adecuada a esos efectos».

Desde el punto de vista práctico el inicio acordado por el órgano competente y la comunicación del mismo (incluyendo la justificación) se realizará siempre antes o simultáneamente a la solicitud del dictamen de los peritos de la Administración. No resulta aceptable realizar una valoración formal y posteriormente acordar el inicio.

3.2.2 El método de valoración en el IIVTNU y sus requisitos

El Artículo 158 del RGGIT trata los medios de comprobación de valores algo más específicamente que el artículo 57 de la LGT.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

169

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

- « 1) La aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.
- 2) Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.
- 3) Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en dictamen de perito de la Administración, este deberá tener titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar.

Tratándose de una valoración que se refiera a un bien o derecho individualizado se harán constar las características físicas, económicas y jurídicas que según la normativa aplicable hayan de considerarse para determinar el valor del bien o derecho.
- 4) A efectos de lo dispuesto en el artículo 57.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el valor de los bienes transmitidos determinante de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria atendiendo al precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo del impuesto en el que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor.»

Con carácter general la elección del método de valoración deberá tener en cuenta la naturaleza de la operación, la disponibilidad de información fiable y

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

170

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

el grado de comparabilidad entre las referencias que se utilizan. En la relación de los métodos ya hemos señalado que el más adecuado es aquel en que la valoración se realiza a través del dictamen de peritos, fundamentalmente por su carácter más directo y objetivo y porque permite una individualización del bien concreto, siendo el que más puede acercarse a lo requerido por la jurisprudencia que siempre ha prestado una especial atención al procedimiento de comprobación de valores. Así lo ha señalado la sentencia ya mencionada 843/2018, de 23 de mayo que establece que por la generalidad y falta de relación con el bien concreto de los métodos valoración dicha actividad ha de complementarse *«con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo»*.

El artículo 158.3 del RGGIT es muy parco al respecto, aunque la cuestión había sido ampliamente tasada por la jurisprudencia anterior. El artículo 160.2 y 3 del RGGIT disponen que

«En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito».

3. La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos:

(...) c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

171

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

El Tribunal Supremo ha definido su función en esta materia (*controlar la idoneidad de los peritos, la contemporaneidad de las valoraciones y la suficiencia de su motivación*) así como los requisitos que ha de cumplir dicha motivación. La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de diciembre de 1999 ya había establecido la necesidad de individualizar la valoración al bien concreto, concretándose también la motivación de dicho resultado,

«(...) los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no pueden entenderse cumplida dicha obligación impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los repunte equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho (...)».

A ésta se unen unos años más tarde la aparente obligación impuesta de realizar la inspección ocular del inmueble. Por ejemplo, la STS de 29 de marzo de 2012, Recurso nº. 217/2009, 17 de diciembre de 2012 (Recurso nº 1643/2011) y la de 12 de diciembre de 2011 (Recurso nº 5967/2009), afirmando que

«para que se puedan entender debidamente motivados los dictámenes de peritos que emite la Administración Tributaria para la comprobación de valores de bienes inmuebles, es necesario que se haya efectuado la visita correspondiente a efectos de comprobar y evaluar las circunstancias que influyen o afectan a tal valoración. Todo ello porque no puede emitirse un dictamen debidamente motivado que tomase como base circunstancias tales como el estado de conservación o la calidad de los materiales empleados si no se han evaluado previamente dichos aspectos mediante una visita al inmueble en cuestión y la toma de datos correspondiente».

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

172

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

No debemos olvidar que, en nuestro caso no hay estado de conservación ni materiales que observar ya que valoramos el suelo que, salvo raras excepciones, no se ve bajo la edificación.

El TS en sentencia de 21 de enero de 2021, (Recurso de Casación núm. 5352/2019) insiste en la visita individualizada,

«debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico».

En la sentencia se establecen tres puntos fundamentales:

- a) Se debe justificar de manera individual y caso por caso por qué resulta innecesario llevar a cabo la visita personal al inmueble. Esta justificación debe ser racional y suficiente.
- b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles similares mediante la comparación o el análisis requiere una identificación precisa de las muestras obtenidas y la presentación de documentos públicos certificados que reflejen dichos valores y las circunstancias que llevaron a su adopción. Este criterio está en línea con lo establecido por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).
- c) En los casos en los que el heredero o contribuyente se haya adherido en su declaración o autoliquidación a los valores de referencia aprobados por la Administración tributaria, la motivación debe extenderse a la necesidad de contar con pruebas periciales correctoras de esos valores, así como a la inexactitud de la declaración del contribuyente en ese aspecto. Cuestión que ya hemos señalado que, aunque no se refiere a nuestro impuesto, puede trasladarse al IIVTNU.

Como bien señalaba la Ley 11/2021 en su exposición de motivos constituyéndolo en una de las justificaciones de su dictado *«La determinación del valor real (de los inmuebles) ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción»*. Añade además a la jurisprudencia existente al incidir en que es necesario utilizar un método no genérico con falta de relación con el bien concreto o en su caso complementarlo con la realización de

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

173

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

«una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración Tributaria».

No se distingue en la normativa al hablar de inmuebles entre bienes rústicos, urbanos, suelo y construcción, únicamente se hace referencia a los requisitos de individualización, fundamentación técnica y reconocimiento físico.

No obstante, si bien existe una exigencia de un reconocimiento personal, y se ha traducido por una exigencia aparente de visita al domicilio lo que exige es un reconocimiento y examen individual, que en el caso del suelo será de las circunstancias que lo acompañan, dado que nuestro examen no valora ni puede valorar la edificación (estado de conservación, mejoras, etc.) pues sobre ella no pesa este impuesto. La visita no es al domicilio que no nos importa, sino en todo caso a la zona cuando existen otras fuentes de información más fiables y que describen las características urbanísticas y servicios accesorios del lugar en cuestión (las plazas de aparcamiento existentes en la zona se observan mejor con bases de datos e información técnica que consta en el Ayuntamiento más que por un paseo por el lugar).

En lugar en cuanto a la excepción de reconocimiento al inmueble podemos traer a colación la STS 1353/2023 de 30 Oct. 2023, Rec. 1571/2022 similar a la de 2021 en la que se otorga un considerable valor a las bases de datos que pueden utilizarse siempre que no articulen una valoración lineal y plana que no justifique las fórmulas utilizadas. Es decir, el problema no era la visita o su falta, sino que «no bastaba con identificar las fincas (ubicación, extensión y clase de aprovechamiento), a tomar unos valores del catastro, a utilizar fórmulas aritméticas sin justificar su empleo para así obtener una valoración lineal y plana, sin la singularización exigida por la jurisprudencia».

Encontramos también el auto de 4/12/2024 (ATS 14387/2024) que, aunque es contraria a admitir la falta de visita en una valoración a una vivienda, permite extraer una serie de consecuencias interesantes cuando lo que estamos valorando es el suelo y no la edificación o construcción, que es en nuestro caso lo importante. Nos recuerda esta decisión la STS de 18 de julio de 2017 (rec. 2479/2016),

«(...) la doctrina de este Tribunal sobre la exigencia de visita personal del inmueble valorado por el perito informante puede resumirse en los siguientes términos: "[...] aunque una debida motivación pueda requerir la visita del perito al inmueble, no por ello —por esta circunstancia— puede anularse sin más la valoración, sino que ha de apreciarse una concreta carencia de motivación suficiente (Cfr. SSTs 6 de marzo de 2015 (rec. de cas. unificación de doctrina 3007/2014), de 13 de marzo de 2005 (re. cas. unificación de doctrina 3039/2014), de 5 de marzo de 2015 (rec. de cas.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

174

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

unificación de doctrina 2559/2014, entre otras muchas) y, la más reciente de 24 de mayo de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1858/2016)».

En ellas se pone de relieve que cuando la valoración de los inmuebles no ha consistido «en una mera referencia sin más, a los precios de mercado, ni una mera consulta de tablas de valores, sino que ha sido acompañada de una labor de investigación, análisis y descripción realizada por el técnico, acompañando al informe de documentación gráfica de apoyo catastral/registral, debería ser suficiente. En el caso de autos que se menciona se establece que

«si existe algún elemento interno —vgr. distribución, instalaciones, reformas etc.— que pudiese alterar el precio, con arreglo al criterio de facilidad probatoria, le hubiese sido sencillo (al recurrente) aportar pruebas o indicios que permitiesen combatir la idoneidad de la tasación realizada, lo que no ha sido el caso de autos.

Pero es que en nuestro caso en que valoramos el suelo es absolutamente indiferente, ya que la construcción nos es totalmente ajena y el resto de las circunstancias que afectan puede observarse desde otro lugar.

Y es que, en nuestro caso, si la valoración tiene en cuenta la documentación disponible, la descripción catastral y registral, el entorno, el nivel de infraestructuras, el nivel de equipamientos, nivel de rentas, comunicaciones, tipificación comercial, información urbanística y otras referencias conformando el informe de valoración una apreciación conjunta de todos estos elementos, podemos considerar que la visita al inmueble no va a aportar datos relevantes que pudieran alterar la valoración (y mucho más cuando sólo se trata del suelo). Porque de lo que se trata es que la *individualización contenida en los informes haya tenido en cuenta todos los parámetros que pueden determinar la valoración del suelo*.

A la vista de las citadas sentencias parece deducirse que lo que ha invalidado las valoraciones no es tanto la falta de visita como la falta de suficiente justificación técnica de su no necesidad y que lo que se requiere es una tasación técnicamente fundamentada y concreta del bien. Y aunque en ocasiones podía parecer más complejo argumentar que evitar el reconocimiento in situ, pero no es así ya que dicho reconocimiento, a la luz de los argumentos que se esgrimen, no sería suficiente por sí mismo y en solitario exigiéndose una fundamentación técnica que no puede ser suplida con una foto y sí con un conocimiento de la realidad, al que puede accederse de múltiples formas.

Por ello no debemos olvidar que la visita in situ nada dice si no se producen la argumentación que hemos descrito ya que la norma tributaria ya prevé que no sea necesario el reconocimiento personal de los bienes inmuebles objeto de pericia, ya sean rústicos o urbanos, "siempre y cuando se motive

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

175

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.
Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

adecuadamente la razón por la que no es necesaria la visita personal al objeto de pericia» y existen bases de datos disponibles que aportan a la valoración de datos exactos y fiables para singularizar e individualizar los bienes inmuebles.

No obstante, desde un punto de vista práctico y técnico, dicha visita, si es necesaria en aquellos casos en los que el bien que debe valorarse es «singular» o cuando los datos de valoración no pueden obtenerse de fuentes suficientemente contrastadas. Ni que decir tiene que, en los casos en los que el contribuyente se haya adherido en su declaración o autoliquidación a los valores de referencia aprobados por la Administración tributaria, la valoración por este sistema será excepcional y la justificación debe extenderse a la necesidad de contar con pruebas periciales correctoras de esos valores.

También debemos tener en cuenta que, el mundo actual está totalmente datado e informatizado. Existe una gran cantidad de fuentes formales altamente fiables que no hacen necesario una visita puerta a puerta como en la antigüedad. De hecho, la utilización de la inteligencia artificial en la valoración de inmuebles es algo que lleva ya casi 15 años. Sería ridículo pensar a estas alturas que es una actividad experimental o lejana. En España existen campos de actuación pública que lo están utilizando (la Agencia Tributaria Estatal inicia recientemente un sistema para la detección del fraude fiscal en el IVA).

Existen estudios que calculan que el nivel de error entre una IA y uno de regresión múltiple es inferior para la primera, además de incorporar la ventaja de estimar mejor el valor de las propiedades de características especialmente diferentes y no sólo el error humano sino la intención humana.

Para los curiosos el Ministerio de Hacienda y Función Pública ha publicado en su página «*La inteligencia artificial aplicada a la valoración de inmuebles. Un ejemplo para valorar Madrid*» de Julio Gallego Mora-Esperanza de la Gerencia Regional de Madrid»¹⁰

Por último y para aquellos supuestos en los que la discusión es la valoración en el momento de la adquisición (recordemos que la plusvalía encadena adquisiciones y transmisiones) la determinación de éste es más complicada (aunque un poco menos con una IA). Si se trata de una liquidación de otro impuesto o una escritura entre partes independientes lo más sensato es asumir lo que en dichos documentos se establece. Pero a falta de documentación que date ese momento, con por ejemplo el impuesto de sucesiones la declaración hereditaria por muy elevada a público que esté se considerará realizada entre partes vinculadas.

Los bienes inmuebles se suelen poseer durante un periodo largo de tiempo lo que dificulta la comparación cuando la duda recae en la fecha de adquisición que ha podido ser muy atrás en el tiempo. En el «Informe sobre la determinación de la base imponible en el IIVTNU» elaborado por el Servicio

10. https://www.catastro.hacienda.gob.es/documentos/publicaciones/ct/ct50/_2E.pdf

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

176

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.
Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

de Actualización Catastral y Valoración» de la Subdirección General de Tecnología e Información Tributaria, se señalaban las dificultades de efectuar la valoración para fechas de adquisición anteriores a 2010, por las dificultades de localizar un número suficiente de testigos válidos para esas fechas.

Nos llevaría en este caso a comprobar en nuestras bases de datos del IIVTNU (y si fuera posible a las de la Comunidad Autónoma de Madrid) el valor por el que se declaró en la adquisición y asumir la valoración efectuada por el contribuyente en ese momento o en su caso cotejar con los otros impuestos en juego, si disponemos de ellos.

Si no se produjeron declaraciones no existe parámetro válido de comparación más que la escritura (siempre entre partes independientes).

Por último y aunque se manifiesta en la norma, resulta obvio que el funcionario o perito que realice el dictamen debe de tener titulación adecuada a la naturaleza de los bienes. Esta cuestión ha sido controvertida y aún no parece totalmente resuelta ya que las Sentencias del Tribunal Supremo no han seguido una línea unívoca, pero debemos partir del principio de objetividad, autonomía e independencia que se presume del funcionario emisor del dictamen y del conocimiento de la materia le validan para efectuar la valoración y que en el caso del Ayuntamiento de Madrid son profesionales del ramo de la arquitectura, ingeniería y obra civil.

No olvidemos la STS de 17 de febrero de 2022 (recurso 5631/2019) en cuanto a la emisión de los informes por técnico competente. En dicha resolución, el Alto Tribunal aclara la «naturaleza y valor probatorio de los informes de la Administración obrantes en el expediente administrativo más los aportados en sede judicial como pericial, todos elaborados por funcionarios o técnicos de la Administración para cuestionar su valor, teniendo en cuenta la posible parcialidad de los peritos de la Administración, por su condición contratados. Evidentemente la presencia del funcionario es la garantía de la imparcialidad que se requiere para esta labor, no obstante como el Tribunal Supremo podemos remitirnos a la jurisdicción civil en la que para valorar dicha prueba pericial de la Administración señala que

«tales informes y dictámenes serán subsumibles dentro del medio de prueba oficialmente denominado "dictamen de peritos" en tanto en cuanto reúnan las características que al mismo atribuye el art. 335 de la Ley de Enjuiciamiento Civil: que "sean necesarios conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos para valorar hechos o circunstancias relevantes en el asunto o adquirir certeza sobre ellos" y que las personas llamadas como peritos "posean los conocimientos correspondientes" ».

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

177

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

En pocas palabras, se trata de que la acreditación de un hecho requiera de conocimientos especializados, emitidos por quien corresponde y que estén dotados de una presunción de veracidad por su condición.

En definitiva, estamos ante dictámenes de peritos, que deben valorarse con las normas existentes en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Y es que

«no todos los expertos al servicio de la Administración se encuentran en una misma situación de dependencia con respecto al órgano administrativo llamado a decidir. Por mucha que sea la capacitación técnica o científica de la concreta persona, no es lo mismo un funcionario inserto en la estructura jerárquica de la Administración activa que alguien que -aun habiendo sido designado para el cargo por una autoridad administrativa- trabaja en entidades u organismos dotados de cierta autonomía con respecto a la Administración activa.»

Por tanto, habrá que tener en cuenta si el perito de la Administración es personal funcionario, o no. En el primer caso se predica mayor independencia y presunción de acierto y en el último caso, habrá que ver qué grado de autonomía tiene dicho perito, en relación con la Administración que le ha encargado la elaboración del informe o dictamen.

3.2.3 La finalización del procedimiento

Una vez resueltas las alegaciones, sin perjuicio de que las mismas requieran una nueva acción técnica de valoración que conteste todas sus aseveraciones, se resolverá el expediente aprobando la valoración y la regularización que requiere la gestión del impuesto (o en su caso la no necesidad de esa regularización).

También este procedimiento es susceptible de formas de terminación anormal. El art. 104.4 de la LGT regula el régimen general de la caducidad en los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen que hayan sido iniciados de oficio y siempre que el hecho que la provoque sea imputable a la Administración. Cuando se incumplen los plazos procedimentales exigidos el procedimiento caduca y termina.

El procedimiento se entiende iniciado (dies a quo) en la fecha de notificación del acuerdo de inicio y finaliza (dies ad quem), con la notificación de la resolución, a estos efectos el artículo 104.2 de la LGT dispone que «a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

178

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución». El tiempo entre estos dos hitos será de 6 meses (dado que no hay uno específico para este procedimiento) y *no incluirá el cómputo los períodos de interrupción no justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria.*

La caducidad debe resolverse expresamente de acuerdo con el apartado 5 del artículo 104 de la LGT, una vez verificado el presupuesto de hecho de la caducidad, ésta deberá ser declarada, de oficio o a instancia del interesado. Debe interpretarse como una garantía para el obligado tributario puesto que si el objetivo de esta regulación es poner fin a la incertidumbre del ciudadano por la falta de resolución del procedimiento no puede cargarse con la necesidad de otra nueva resolución. Que la naturaleza de la caducidad sea declarativa y no constitutiva no le quita valor La Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2014, (RG 278/2014) ha afirmado que:

«sin declaración expresa de la caducidad del procedimiento iniciado, las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento, caducado y por tanto sin virtualidad interruptiva de la prescripción, de ahí la necesidad de que exista una declaración expresa de caducidad si se pretende iniciar un nuevo procedimiento».

Y, la sentencia del Supremo de 26 de febrero de 2019, (recurso nº 1423/2017), entre otras señalan que

«la declaración expresa de caducidad no es facultativa sino obligatoria, considerándose como un deber inexcusable a cargo del órgano administrativo actuante si pretende utilizar los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad».

3.2.4 Extensión de la resolución

Este principio opera entre todos los obligados tributarios por la transmisión del mismo inmueble y se recoge en el artículo 134.4 la LGT «En los supuestos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados» sin perjuicio del derecho de estos a recurrir también aquella valoración

Por la misma razón, si alguno de los afectados recurre aquella valoración o acude a la tasación pericial contradictoria y de ello resulta un valor distinto,

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

179

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

éste «será aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante» sin perjuicio de que estos también puedan recurrir (art. 134.5 LGT). Se trata así de que una vez fijado el valor fiscal de un mismo bien o derecho se aplique el mismo a todos los posibles obligados tributarios, pero exige que sea la misma Administración «actuante», no deja claro si puede tratarse de tributos distintos o «cedidos» a las Comunidades, o si podrían revisarse actos «firmes» con valoraciones distintas, o las distintas valoraciones que podrían darse al admitirse varios recursos, o si cabe aplicar dos métodos de valoración distintos dentro de un mismo impuesto y año (por ejemplo, el valor catastral por un coeficiente a uno, y el precio de mercado a otro porque no tiene valoración catastral).

Se ha pretendido la utilización del «principio de unicidad» (o de coordinación) que implica que si la Administración ha efectuado la valoración de un bien o derecho calculando el valor real o de mercado después no podrá volver a realizar otra valoración distinta incluso con efectos para otro impuesto u obligado tributario. Y esto no sólo para extender una valoración dentro de la misma Administración sino entre Administraciones distintas. No obstante, en la actualidad está en cierta forma superado dado que la norma de valoración en cada tributo es distinta y no es literalmente trasladable como ha reiterado la jurisprudencia antes mencionada.

Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización. Uno de estos mecanismos de respuesta es la tasación pericial contradictoria que debe realizarse dentro del plazo establecido para interponer el primer recurso o reclamación que proceda plantear contra la liquidación y regularización practicadas. Dado que se produce en fase revisora y este artículo sólo trata el ámbito de gestión no la hemos tratado en esta exposición.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

180

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

④ CONCLUSIONES

Sin perjuicio de la obligación de recaudar allí donde deba recaudarse y en la exacta medida que exige la norma se hace imprescindible dotarse de mecanismos para revisar los valores declarados por los ciudadanos, en cualquier tributo y, especialmente en el IIVTNU con la disminución de la recaudación por la mayor bondad del sistema actual y por la nueva exención por falta de incremento de valor.

La presunción de veracidad de que gozan las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones emitidas por los obligados tributarios, implica que de los medios posibles que recoge el artículo 57 de la LGT el más acertado, aunque no el único, sea la valoración por dictamen de peritos de la administración ya que es el más objetivo y menos indiciario.

El procedimiento es complejo y requiere justificar y fundamentar las razones por las que se inicia, comunicar el inicio antes de cualquier actuación trascendente y posteriormente justificar por qué y cómo el valor declarado no se corresponde con el que considera la administración.

La valoración requiere ser singularizada para el bien, técnicamente motivada y efectuarse por un examen del inmueble mediante un reconocimiento individual y exhaustivo de este. No obstante, hay que prever, que, a la luz de la jurisprudencia existente se interprete dicho reconocimiento se entienda como sinónimo de visita presencial, puesto que en el caso del suelo debe datarse técnicamente la valoración y justificar claramente que la visita no es necesaria (salvo supuestos de singularización o falta de datos. En suma, es imprescindible justificar todos los parámetros utilizados y que dicha visita no es necesaria.

El examen debe realizarse por quien está capacitado para ello y cuyos informes revistan esa presunción de veracidad, corrección e independencia.

Si bien las exigencias jurisprudenciales han convertido al procedimiento en algo sumamente complejo, también lo es que la obligación de la administración es que los beneficios pueden ser considerables, siempre que se cuente con los medios técnicos y personales que sean necesarios.

El procedimiento de comprobación de valores en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

181

Rocío Sevilla Ramos. Jefa de Departamento Transmisiones Intervivos.

Subdirección de Gestión Tributaria. Agencia Tributaria de Madrid

BIBLIOGRAFÍA

- Banacloche Pérez, Julio. "La Claridad de la norma (V)". Impuestos. Editorial La Ley. 2010, no. 5. Página 44
- Biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales «Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia» / Clara Gras Balaguer y Begoña de Navasqües Pérez [Electrónico], 2010 y Cuadernos de formación n. 11, 34/2010, p. 173-186 https://biblioteca.ief.es/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=134953&shelfbrowse_itemnumber=152909
- Calderón Carrero, José Manuel; Martín Jiménez, Adolfo J. Carta Tributaria . «El procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas» - Monografías, N.º 5, Quincena del 1 al 15 Mar. 2009, Editorial CISS
- https://laleydigital.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAE1Qy07DMBD8m-vpSCTkEQnvwgTQXLgiVwH1jb1MLx5v6kTZ_z6YREpZGXs-sZnZ9yRjm-Fm9JjYEOGjtY9Im2BreaBuY60HaTpTyVfiEncBQwih78vOg2pBRJOiK-qTcvOgFBaNkPDEqxo6xX_i7WAnQKYNrSKtqe2ELXSqEhQMhnpWUiR-K4I4YVVWVlp7p-g6T7SFZ8jWENdQao5pW8ike5e55LyYMkRvUt-15BR-QRlejzB_So6hvvGQ08QBxvwwkfDv-8y6vXZPGqrDd400Aw94sPyJs_PJ2cQX3v3n1rXNKHNYlv2pCO74bSHgAh978jQnj6OYjOV7m_h4pcngeeM-Q3z2mUolzfwHUaXKPiAEAAA==WKE
- Funes Extremera, Javier «Comprobación de valores en el ITPAJD e ISD: requisitos de motivación y medios» Tribuna Fiscal, Nº 274, Sección Brújula, Septiembre-Octubre 2014, Editorial CISS
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2020). «Una revisión de la tasación pericial contradictoria como instrumento de corrección de los medios de comprobación fiscal» Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 446, 113-150.
- Naredo, José Manuel. «El modelo inmobiliario español y sus consecuencias», Comunicación en Urbanismo, democracia y mercado: una experiencia española (1970-2010), Université Paris 12 Val-de-Marne, 2010
- Palao Taboada, Carlos. Los métodos indiciarios de valoración tras las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018, Revista Técnica Tributaria // Nº 124 // Enero - Marzo / 2019
- <https://revistatecnica tributaria.com/index.php/rtt/article/view/469>.

JURISPRUDENCIA SOBRE TRIBUTOS DEVENGADOS EN MADRID

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

- Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024 sobre la revisión de oficio de liquidaciones firmes del IIVTNU, con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, de 11 de mayo.
- Auto del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2024 fecha 23 de octubre de 2024 admitiendo a trámite el recurso de casación por concurrencia de interés casacional objetivo (reconocer el derecho de exención del IBI de los bienes inmuebles de los que son titulares los partidos políticos).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2024 sobre si la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria deducida directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa constituye una actuación administrativa impugnabile.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2024 en relación con los efectos del silencio administrativo cuando la Administración incumple su deber de resolver en plazo sobre la inadmisión por extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa.

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024 sobre la revisión de oficio de liquidaciones firmes del IIVTNU, con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, de 11 de mayo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia nº 339/2024, de 28 de febrero, abrió 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. Dicho pronunciamiento constituyó un cambio en la doctrina jurisprudencial previamente fijada por el propio TS en su Sentencia 436/2020, de 18 de mayo, sentencia esta última que limitó toda posibilidad de revisión de oficio de liquidaciones firmes con base a la STC antes mencionada.

Consideró 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», debía 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 LOTC. Venía a señalar el TS que ante la ausencia de limitación de efectos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, debe operar como único límite la intangibilidad de los actos con valor de cosa juzgada señalada en el artículo 40.1 de la LOTC, sin perjuicio, eso sí, de que esa habilitación de la revisión de oficio de actos firmes amparadas en la declaración de inconstitucionalidad indicada no excluye la necesidad de que se trate, tal y como se indica en la misma, 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.

Pues bien, el TS, en su reciente sentencia de 25 de noviembre de 2024 ha delimitado el alcance de esta expresa habilitación de la revisión de oficio amparada en la repetida declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017. Efectivamente, el Alto Tribunal ha concretado que la acción de nulidad en aplicación de la doctrina de la STC 59/2017 con la consiguiente devolución de los ingresos indebidos más los intereses correspondientes, requiere no solo que quede probada la inexistencia de incremento del valor de los terrenos, sino que desde el pago hasta la solicitud de nulidad, no haya transcurrido más de 4 años. Así lo afirma el TS en su fallo cuando, al confirmar la procedencia de la revisión de oficio en el caso concreto que se enjuiciaba por probada inexistencia de incremento de valor, se hace hincapié en que *«la revisión de oficio se solicitó en un plazo inferior a cuatro años desde que se produjo el pago de la liquidación tributaria cuya revisión se pretende»*.

Auto del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2024 fecha 23 de octubre de 2024 admitiendo a trámite el recurso de casación por concurrencia de interés casacional objetivo (reconocer el derecho de exención del IBI de los bienes inmuebles de los que son titulares los partidos políticos)

El artículo 9.2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos señala de forma expresa respecto al régimen tributario de los partidos políticos que *«En lo no previsto en este título se aplicarán las normas tributarias generales y en particular, las previstas para las entidades sin fines lucrativos»*. Esta remisión expresa a la aplicación supletoria de la normativa en materia de entidades sin fines lucrativos cobra especial relevancia en lo concerniente a la exigibilidad del IBI a los partidos políticos por la titularidad de las sedes de esos partidos políticos.

Efectivamente, considerando que la ley orgánica antes mencionada únicamente se refiere a la exención de los partidos políticos del Impuesto de Sociedades por la obtención de determinadas rentas, se cuestiona la posibilidad de que esos mismos partidos políticos puedan beneficiarse de la exención que a efectos del IBI se regula en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, precepto que reconoce la exención indicada respecto a los bienes inmuebles de los que sean titulares dichas entidades sin fines lucrativos.

Interpuesto recurso de casación por el Ayuntamiento de Barcelona contra la sentencia dictada el 12 de septiembre de 2023 por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 16 de Barcelona, sentencia en la que, estimando el recurso interpuesto por el Partido de los Socialistas de Cataluña, se consideró procedente la aplicación supletoria del antes mencionado artículo 15.1 de la Ley 49/2002 a los efectos de reconocer el derecho de exención del IBI de los bienes inmuebles de los que son titulares los partidos políticos, en este caso el Partido de los Socialistas de Cataluña, el Tribunal Supremo ha dictado auto de fecha 23 de octubre de 2024 admitiendo a trámite el recurso de casación por concurrencia de interés casacional objetivo.

En consecuencia, el Alto Tribunal procederá a formar jurisprudencia respecto a la cuestión planteada en el recurso y que consiste en *«Determinar, interpretando el artículo 9.2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, si las sedes de los partidos políticos se encuentran exentas del IBI en aplicación del artículo 15.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, según el cual gozan de ese beneficio fiscal los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos en los términos previstos en la normativa reguladora de las haciendas locales, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades»*.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2024 sobre si la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria deducida directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa constituye una actuación administrativa impugnabile

El artículo 25.1 de la ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, establece con carácter general, la inadmisión de recursos contencioso-administrativos contra los actos, expresos o presuntos, que no agoten la vía administrativa. Recordemos que en los municipios donde no exista Tribunal Económico Administrativo, el acto finalizador de la vía administrativa será la resolución del recurso de reposición regulado en 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. Por el contrario, en aquellos municipios donde sí exista el referido Tribunal municipal, la vía jurisdiccional no quedará expedita hasta la interposición de la pertinente reclamación económico-administrativa, revistiéndose de naturaleza potestativa, en tales casos, al recurso de reposición que eventualmente se interpusiera con carácter previo a la indicada reclamación económico-administrativa.

No obstante, este formalismo por el que se exige el previo agotamiento de la vía administrativa para acceder a la vía de la jurisdicción contencioso-administrativa ha sido recientemente matizado por el Tribunal Supremo, en sus Sentencias nºs 815/2018, de 21 de mayo y 810/2020, de 18 de junio. Efectivamente, el Alto Tribunal concluyó, en tales sentencias, que no era preciso el agotamiento de la vía administrativa para acudir a la vía jurisdiccional cuando el recurso contencioso-administrativo descansara sobre el único motivo de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura.

Esta doctrina fijada por el Tribunal Supremo parece referirse a la actividad administrativa propiamente dicha, esto es, a los actos dictados por la Administración, no resultando, por tanto, extensible a las autoliquidaciones. Tales autoliquidaciones son actos del propio contribuyente, por lo que, sin perjuicio de la doctrina que el Tribunal Supremo ha fijado respecto a la accesibilidad de los actos administrativos al orden jurisdiccional sin necesidad del previo agotamiento de la vía administrativa, no constituyen materia impugnabile en vía judicial. Así lo ha entendido el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia de 25 de octubre de 2022, señalando de forma expresa que *"no es posible acudir a los Tribunales a impugnar los propios actos del administrado, condición que poseen las autoliquidaciones tributarias según el art. 120.1 LGT, por ser esencialmente declaraciones de los contribuyentes adicionadas con la liquidación del tributo"*

Contra dicha Sentencia se interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo instándose aclaración sobre *«...si la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria puede considerarse o no, un mecanismo de*

agotamiento de la vía económico-administrativa, a los efectos de considerar aplicable la doctrina de la Sala relativa a la eliminación del formalismo del agotamiento de la vía administrativa como presupuesto de acceso a la vía jurisdiccional cuando se impetra a la Administración algo que no puede satisfacer, como es la declaración de inconstitucionalidad de una ley, no sólo a los recursos administrativos, sino también a las autoliquidaciones tributarias»

La sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en virtud de auto de fecha 20 de julio de 2023, apreció la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a la cuestión planteada, auto de admisión al que ya nos referimos en el nº3 de nuestra revista.

Finalmente, el Alto Tribunal, en su sentencia 1260/2024, de 12 de julio, confirma el criterio seguido por el juzgador de instancia y el propio TSJ de Madrid al señalar que la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias antes mencionadas e invocadas por el recurrente (21 de mayo 2018 y 18 de junio de 2020), no es aplicable al caso concreto por no existir actividad administrativa, tratándose únicamente de una solicitud de rectificación planteada directamente ante la jurisdicción contenciosa-administrativa.

Se establece en la sentencia, por tanto, el siguiente criterio interpretativo.

«...la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria deducida directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, no constituye una actuación administrativa impugnabile, sino que deberá solicitarse previamente a la Administración competente la eventual rectificación de la autoliquidación y, en su caso, la devolución del ingreso que se pretende sea declarado indebido, también en los casos en que el fundamento de la solicitud de rectificación sea la posible inconstitucionalidad de la ley tributaria en cuyo cumplimiento se efectuó la autoliquidación»

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2024 en relación con los efectos del silencio administrativo cuando la Administración incumple su deber de resolver en plazo sobre la inadmisión por extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de octubre de 2024 (Recurso nº 3840/2023), establece, en relación a los efectos del silencio administrativo cuando la Administración incumple su deber de resolver en plazo, que esta podrá resolver expresamente, aunque sea tardíamente, la inadmisión por extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa a pesar de que ya se hubiera interpuesto el correspondiente recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta de la misma.

Se planteaba al Alto Tribunal la posibilidad de considerar esa resolución expresa tardía, existiendo ya recurso contra la desestimación presunta ante el órgano jurisdiccional, contraria a derecho por incurrir en una «reformatio in peius» expresamente prohibida por nuestro ordenamiento jurídico, además de constituir una clara vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que consagra nuestro Texto Fundamental en su artículo 24.

Efectivamente, la parte recurrente considera que la resolución expresa tardía inadmitiendo la reclamación económico-administrativa por su carácter extemporáneo, vulneraría el indicado derecho a la tutela judicial efectiva, además de incurrir en una reformatio in peius proscrita por nuestro derecho, por impedir al órgano judicial entrar a juzgar sobre el fondo del asunto ya fijado en el correspondiente recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la desestimación presunta en fecha anterior a la resolución expresa tardía.

En este caso, como se ha indicado inicialmente, la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS no comparte el criterio del recurrente y recuerda que tal y como previene el artículo 240 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el órgano administrativo tiene la obligación de resolver expresamente en todo caso, sin perjuicio del plazo legalmente establecido al efecto. Dice el Tribunal Supremo en su fallo que esa obligación de resolución expresa, que no decae aunque transcurra el plazo de resolución, implica que «el transcurso del plazo de un año desde la interposición de la reclamación, sin que el tribunal revisor le haya dado respuesta expresa, solamente determina que pueda considerarse desestimada a los efectos de interponer el recurso procedente, pero no impide al órgano revisor económico-administrativo la emisión de una resolución expresa declarando la inadmisibilidad de la reclamación por haberse presentado fuera del plazo legalmente previsto».

Y aclara finalmente la Sentencia del Alto Tribunal que habilitando el artículo 24.3.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas la resolución expresa tardía sin vinculación al sentido del silencio cuando este es negativo, como es el caso, nada impide que se resuelva conforme a derecho como si de una resolución tempestiva se tratara. En definitiva, si estamos ante una reclamación económico-administrativa extemporánea, el órgano administrativo deberá resolver necesariamente, aunque sea fuera de plazo y existiera ya recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la desestimación presunta, conforme a derecho, esto es, deberá inadmitir la reclamación por su carácter extemporáneo. De hecho, el Tribunal Supremo afirma en la Sentencia que ni siquiera puede hablarse de indefensión en tales casos al ser posible la ampliación del recurso contencioso a la resolución de inadmisión del Tribunal Económico-Administrativo, pudiendo alegarse en ese momento cuanto se considerase oportuno respecto de la inadmisibilidad declarada en la resolución expresa dictada fuera de plazo.

Se establece en la sentencia, por tanto, el siguiente criterio interpretativo.

«...Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla.

La resolución expresa del órgano revisor, dictada fuera de plazo, que declara la inadmisibilidad de la reclamación por ser extemporánea, no incurre en reformatio in peius ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico, pues la revisión del fondo del asunto requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta.

En tales casos, el juez a quo competente para resolver el recurso contencioso-administrativo debe enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto»

CONSULTAS A LA ATM

El artículo 3 de los Estatutos de la Agencia Tributaria Madrid, aprobados por Acuerdo Plenario de 22 de diciembre de 2008, atribuye a este organismo autónomo «La propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del Ayuntamiento». En ejecución de dicho mandato se publican los informes emitidos por la ATM a las siguientes consultas tributarias planteadas, a las que puede acceder siguiendo el enlace:

- [20250110 Consulta. Modificado el artículo 12.3.c\), a partir de 1 de enero de 2025, se plantea qué tarifas aplicar a los supuestos de ocupaciones autorizadas en 2024, pero que se van a efectuar en 2025.](#)
- [20250324 Consulta. Aclaración acerca de los efectos en la esfera jurídico-tributaria de los pactos entre particulares de cesión de créditos tributarios.](#)
- [20250411 Consulta. Sustituto del contribuyente en el ámbito de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal, en los supuestos en los que el sujeto pasivo, en concepto de contribuyente, es el propio Ayuntamiento de Madrid.](#)

CRONICA DE LA ATM

- El Ayuntamiento de Madrid recibe un premio por la digitalización de sus servicios públicos tributarios.
- La ATM participa en la Jornada de puertas abiertas del Parque Tecnológico de Valdemingómez.
- Aprobadas las modificaciones de las ordenanzas fiscales y la imposición de la nueva tasa por gestión de residuos urbanos.
- Se prórroga el convenio en materia de inspección catastral.
- Homenaje de la dirección de la Agencia Tributaria Madrid a los empleados que se han jubilado el pasado año.
- El Diario de Madrid publica una noticia sobre los compromisos de la ATM en materia de accesibilidad en la atención ciudadana.

El Ayuntamiento de Madrid recibe un premio por la digitalización de sus servicios públicos tributarios

El proyecto conjunto entre la Agencia Tributaria Madrid (ATM) e Informática Ayuntamiento de Madrid (IAM) ha recibido el Premio Socinfo Digital 2025 por su proyecto «Transformación de la gestión de ingresos tributarios en la ATM». El premio ha sido otorgado en la categoría de Digitalización de los Servicios Públicos Tributarios reconociendo el liderazgo municipal del Ayuntamiento de Madrid en la implantación de un modelo innovador de gestión basado en los «tributos inteligentes».

Con este reconocimiento, el Ayuntamiento se ha impuesto a las candidaturas presentadas por los consistorios de Barcelona, Lérida y Logroño, las agencias tributarias de Cataluña y de Bizkaia o el Gobierno de Aragón y la Comunidad de Madrid, afianzando su liderazgo en «la adaptación de la Administración a las necesidades de las ciudades del siglo XXI para que los madrileños tengan los mejores servicios públicos digitales».

Los Premios Socinfo Digital de la revista Sociedad de la Información Digital persiguen divulgar los proyectos más relevantes dentro del ámbito de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en las administraciones públicas buscando la mejora de su eficacia, el intercambio de experiencias y buenas prácticas entre los sectores público y privado y la prospección tecnológica.

Este galardón supone un reconocimiento a los esfuerzos y logros de la ATM en la incorporación de los llamados «tributos inteligentes» o smart taxes a su plan estratégico desde 2021, desarrollando un modelo de gestión basado en la aplicación de diferentes tecnologías innovadoras sobre el esquema tradicional de gestión tributaria que pone al servicio de los ciudadanos una nueva batería de herramientas que simplifican al máximo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Con esta idea transformadora, que extiende el concepto de «smart city» al ámbito de la gestión de los tributos y sitúa al contribuyente en el centro de todas las operaciones, se han alcanzado ya hitos como la implantación del nuevo sistema de gestión del IBI, el principal tributo municipal, que afecta a más de 2,2 millones de inmuebles en la ciudad y genera un recaudación anual superior a los 1.500 millones de euros, o la puesta en marcha de un nuevo modelo para pagar el impuesto municipal de plusvalía. También se ha podido disponer de una potente herramienta para gestionar la nueva tasa municipal por generación de residuos, que supondrá el tercer tributo municipal por ingresos y el segundo por número de contribuyentes, más de 1.700.000.

El premio ha sido recogido por la directora de la ATM, Gema T. Pérez y por el subdirector general de Sistemas de Información Corporativos del IAM, Ángel Juan Fernández, durante el desarrollo de una ceremonia celebrada el pasado 3 de abril en la sede del Instituto Nacional de Administraciones Públicas (INAP) en el marco de la jornada «Transformación digital y modelos de tributos inteligentes».



La ATM participa en la Jornada de puertas abiertas del Parque Tecnológico de Valdemingómez

El Parque Tecnológico de Valdemingómez, responsable de la gestión de los residuos generados en la ciudad de Madrid, ha organizado una Jornada de puertas abiertas bajo el título: «Parque Tecnológico de Valdemingómez. Centro de economía circular donde los residuos se transforman en recursos».

La Jornada, celebrada el 9 de diciembre de 2024, fue inaugurada conjuntamente por José Antonio Martínez Páramo, delegado del Área de Limpieza y Zonas Verdes, Alfonso Sánchez Vicente, director gerente EMT Madrid y M^a Inmaculada Sánchez-Cervera Valdés, coordinadora general de Alcaldía.

A lo largo de la Jornada se desarrollaron dos Mesas técnicas en la que se puso de manifiesto, en una de ellas, las líneas estratégicas de futuro del Parque Tecnológico; y en la otra, se abordaron los proyectos para mejorar la gestión de residuos en la ciudad de Madrid y avanzar en la economía circular.

Esta segunda Mesa técnica contó con la participación de la Agencia Tributaria Madrid, a través de Ignacio Durán Boo, Consejero Técnico de la Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección, que presentó el diseño e implantación de la tasa de gestión de residuos en la ciudad de Madrid.

Tras la clausura realizada por Borja Carabante Muntada, delegado del Área de Gobierno de Urbanismo, Medio Ambiente y Movilidad, se realizó una visita a las instalaciones de tratamiento de residuos de Valdemingómez, con dos itinerarios, uno que dirigía a la planta de Biometanización de las Dehesas, Planta de tratamiento de Biogás, Planta de clasificación y valorización energética de Las Lomas, y el otro itinerario que conducía a la visita a la nueva planta de compostaje de los Cantiles.



Aprobadas las modificaciones de las ordenanzas fiscales y la imposición de la nueva tasa por gestión de residuos urbanos

En el Pleno de 23 de diciembre de 2024 se aprobaron las modificaciones de las ordenanzas fiscales para 2025 que han supuesto una nueva bajada de impuestos y que ahorran a los madrileños más de 30 millones de euros.

En el IBI, se ha aprobado una nueva reducción del tipo de gravamen al 0,428%, la cuarta bajada que se produce en los últimos cinco años y que sitúa a Madrid como la tercera capital de provincia con el tipo del IBI más bajo de España y que acerca el tipo general al mínimo legal del 0,40%.

También se han incorporado determinadas modificaciones en la Ordenanza General de Gestión, Recaudación e Inspección, de carácter fundamentalmente técnico o aclaratorio, para una mayor eficacia en la gestión tributaria y en la mejora de los derechos de los contribuyentes.

Igualmente, la modificación aprobada en el IVTM ha tenido por finalidad la incorporación de determinadas aclaraciones, entre las que puede citarse la relacionada con la obligación de presentar la autoquidación del impuesto e ingresar la cantidad correspondiente para los nuevos vehículos o vehículos autorizados para circular.

Respecto a las tasas, se han adoptado diversas modificaciones en diferentes tasas, destacando la producida en la Ordenanza Fiscal reguladora de las Tasas por servicios y actividades relacionadas con el medio ambiente, con el objeto de suprimir el hecho imponible relativo a la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos de actividades (TRUA) motivada por la imposición de la nueva Tasa por prestación del servicio de gestión de competencia municipal (TGR).

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular establece la obligatoriedad a los ayuntamientos de imponer en el plazo de tres años, es decir, antes del 10 de abril de 2025, una tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario, no deficitaria, que cubra los costes netos del servicio de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, sin superarlos y bajo el principio de «quien contamina paga».

El ayuntamiento de Madrid, teniendo en cuenta la escasa regulación en la Ley 7/2022 de los elementos esenciales de esta nueva tasa, la ha configurado conforme a los datos disponibles en el momento actual y que, en una ciudad como Madrid, no permiten identificar de manera individualizada el peso de los residuos generados por cada ciudadano ni la calidad de separación de aquellos. Por lo que en la TGR se ha incorporado los mejores datos de residuos

generales y calidad de separación a nivel de cada distrito y barrios de Madrid, y que irá evolucionando conforme se vaya disponiendo de mejor información.

La tasa se aplicará a todos los inmuebles urbanos excluidos los destinados a trasteros y garajes de uso residencial, cuya cuota será objeto de notificación individual y sobre la que se aplicaran determinadas reducciones a favor de familias numerosas, beneficiarios del Ingreso Mínimo Vital o de la Renta Mínima de Inserción de la Comunidad de Madrid, así como para los locales o viviendas vacías.

Es necesario finalizar la referencia a esta nueva tasa haciendo alusión a la disconformidad que ha manifestado el ayuntamiento de Madrid en reiteradas ocasiones y ante diferentes foros para evitar que la tasa llegue a aplicarse, o en caso de tener que hacerse, lo sea estableciendo cómo debe hacerse y cuáles son los elementos mínimos comunes.

Se prórroga el convenio en materia de inspección catastral

El Director General del Catastro y la Delegada del Área de Economía, Innovación y Hacienda firmaron el pasado 17 de febrero la prórroga del convenio en materia de inspección catastral suscrito entre la Secretaría de Estado de Hacienda y el Ayuntamiento de Madrid.

El convenio, en régimen de delegación de competencias, fue firmado en febrero de 2020, por lo que transcurridos los cuatro años de plazo de vigencia era necesaria esta prórroga, que se produce, de acuerdo con lo establecido legalmente, por un plazo único de cuatro años.

A través de este convenio, la Dirección General del Catastro y la Agencia Tributaria Madrid colaboran activamente en actuaciones de investigación de circunstancias diversas relacionadas con los inmuebles del ámbito territorial del municipio de Madrid, que darían lugar a su incorporación en el Catastro Inmobiliario.

Al asumir la Agencia Tributaria Madrid por delegación de competencias la inspección catastral, se detectan alteraciones realizadas sobre los bienes inmuebles que no han sido declaradas procediéndose a su regularización. Para ello, de acuerdo con lo estipulado en el convenio, se elabora un Plan anual de inspección catastral de Madrid, que se incorpora en el Plan de inspección de la Dirección General del Catastro en el que se detallan las actuaciones a desarrollar, que se orientan fundamentalmente a fomentar la cultura de la declaración y evitar posibles bolsas de fraude.

Homenaje de la dirección de la Agencia Tributaria Madrid a los empleados que se han jubilado el pasado año

El pasado 26 de febrero, la directora de la ATM ha reunido a los empleados que se han jubilado en 2024 para agradecerles los servicios prestados a la organización durante sus años de servicio en la Agencia.

El acto tuvo lugar en el espacio de innovación de la ATM en la calle Mayor, 58 y contó con la presencia de los responsables de las subdirecciones y Servicios en los que desempeñaban su trabajo. Durante el mismo, la Directora de la ATM les dirigió unas palabras de gratitud y merecido reconocimiento a su dedicación y compromiso de servicio público en el Ayuntamiento de Madrid, que han sido fundamentales para el funcionamiento de nuestra Agencia.

El acto finalizó con la entrega de un diploma en el que se reconoce y agradece de manera individual los años de servicio dedicados a la Agencia.

Desde estas páginas queremos agradecerles también el trabajo desarrollado a lo largo de sus años de servicio en la ATM y les enviamos nuestros mejores deseos para su nuevo futuro.



El Diario de Madrid publica una noticia sobre los compromisos de la ATM en materia de accesibilidad en la atención ciudadana

En su permanente compromiso a la ciudadanía, la Agencia Tributaria Madrid ha dado un paso más en la mejora de la accesibilidad a los servicios que presta a los contribuyentes. Para ello, en colaboración con la Dirección General de Accesibilidad ha asumido, en el marco del Primer Plan de Accesibilidad de la Ciudad de Madrid, cinco nuevas iniciativas que se implementaran entre 2025 y 2027.

Una de las iniciativas adoptadas es la realización por parte del personal de la Agencia de cursos de formación en accesibilidad de los impartidos por la Escuela Madrid Talento. Como ha asegurado la directora de la ATM: «Es fundamental que los responsables de la atención a los contribuyentes, tanto presencial como digital, así como los responsables de los edificios e instalaciones de la Agencia tengamos la formación adecuada, porque eso nos permitirá ser impulsores de distintas actuaciones que favorezcan la accesibilidad dentro de nuestros ámbitos, y hacerlo extensivo al resto del equipo».

Otra de las iniciativas a implantar es la inclusión en los pliegos de los contratos de cláusulas específicas que aseguren los criterios de accesibilidad universal, y además, la Agencia continuará participando en la Red Técnica de Interlocutores Internos de la Mesa de Accesibilidad y asume comunicar a la Oficina de Accesibilidad las acciones que vayan impulsando e incorporando a sus servicios, para que puedan ser compartidas a través del boletín semanal de novedades, y se compromete a su publicación en el [Portal del contribuyente](#).

Por último, queremos destacar la especial relevancia que está teniendo la colaboración de la Agencia Tributaria Madrid con el programa de Voluntarios Digitales que acompañan en los centros de mayores a aquellas personas que quieran realizar sus trámites digitalmente, para lo que los voluntarios han recibido formación en gestiones tributarias.

Si te interesa leer el texto completo, puedes hacerlo a través del siguiente enlace:

[Agencia Tributaria de Madrid, compromiso con la accesibilidad en la atención ciudadana La Agencia Tributaria de Madrid comprometida con la accesibilidad](#)

