

Agosto 2025



atm
agencia tributaria
madrid

Nº → ⑧

TRIBUTUS

Revista de la Agencia
Tributaria Madrid

TÍTULO	TRIBUTUS. Revista de la Agencia Tributaria Madrid Nº 8. 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

- | | | | |
|---|--|--|-----|
| ● | EL ACERCAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN A LA SOCIEDAD: MADRID TALENTO O LA CREACIÓN DE UNA MARCA EMPLEADORA Y LA EXPERIENCIA INNOVADORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID | → ANTONIO SÁNCHEZ DÍAZ
Director General de Planificación de Recursos Humanos
Ayuntamiento de Madrid | 05 |
| ● | ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS TASAS POR UTILIZACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL DE LAS EMPRESAS EXPLOTADORAS DE SERVICIOS DE SUMINISTROS. | → SANTIAGO PEIRÓ MARTÍNEZ DE LA RIVA
Subinspector de Tributos
Agencia Tributaria Madrid | 25 |
| ● | EL RETO DE LA TASA POR PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE GESTIÓN DE RESIDUOS DE COMPETENCIA MUNICIPAL EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID | → M ^a ROSARIO VILLENA CERÓN
Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios
Agencia Tributaria Madrid | 51 |
| ● | REFLEXIONES SOBRE LA UTILIZACIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL DESDE LA POSICIÓN DEL GESTOR TRIBUTARIO | → IGNACIO DURÁN BOO
Consejero Técnico. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección
Agencia Tributaria Madrid | 85 |
| ● | EL PLAN ESTRATÉGICO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID 2021-2024: SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN | → ROSA M ^a CASADO CARRERO
Adjunta a Departamento. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección
Agencia Tributaria Madrid | 120 |

●	RESEÑAS		
		→ Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid	141
		PABLO MONTSERRAT CAO Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos Agencia Tributaria Madrid	
		→ Consultas tributarias a la ATM	151
		→ Crónica de la ATM	152

EL ACERCAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN A LA SOCIEDAD: MADRID TALENTO O LA CREACIÓN DE UNA MARCA EMPLEADORA Y LA EXPERIENCIA INNOVADORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

ANTONIO SÁNCHEZ DÍAZ

Director General
de Planificación de Recursos
Humanos

Ayuntamiento de Madrid

RESUMEN

En el contexto actual, las Administraciones Públicas tienen que acercarse proactivamente a la sociedad y poner en el centro al ciudadano para ganar legitimidad y credibilidad y cumplir debidamente su función al servicio del interés general. El Ayuntamiento de Madrid presenta Madrid Talento, iniciativa con la que quiere contar con los mejores profesionales al servicio de la ciudad, y para ello viene desarrollando un amplio abanico de programas innovadores entre los que cabe destacar su eje de atracción de talento. Madrid Talento adapta su mensaje y sus canales para conectar con la nueva generación y atraerla a la gran obra del servicio público. La Agencia Tributaria Madrid, en una iniciativa que presenta claros paralelismos de innovación con la anterior, desarrolla una estrategia de acercamiento a la sociedad, poniendo en el centro al contribuyente y trasladando a las nuevas generaciones un mensaje de solidaridad fiscal y correlación entre tributos y servicios.

Palabras clave: Madrid Talento, Ayuntamiento de Madrid, atracción de talento, employerbranding, servicio público, ciudadano, contribuyente.

ABSTRACT

In the current context, public administrations must proactively engage with society and put citizens at the center to made legitimacy and credibility and properly fulfill their role in serving the general interest. Madrid City Council presents Madrid Talento, an initiative aimed at recruiting the best professionals to serve the city. To this end, it has been developing a wide range of innovative programs, including its talent attraction program. Madrid Talento adapts its message and channels to connect with the next generation and attract them to the great work of public service. The Madrid Tax Agency, in an initiative that presents clear innovative parallels with the previous initiative, is developing a strategy to engage with society, placing the taxpayer at the center and conveying to the new generations a message of fiscal solidarity and a balance between taxes and services.

Keywords: Madrid Talent, Madrid City Council, talent attraction, employer branding, public service, citizen, taxpayer.

1	LAS ADMINISTRACIONES DEBEN COMUNICAR BIEN	06
2	MADRID TALENTO, INNOVAR PARA CONTAR CON LOS MEJORES EN EL SERVICIO PÚBLICO	09
	→ 2.1 La Estrategia de transformación de la gestión de recursos humanos 2020-2023	10
	→ 2.2 Madrid Talento, contar con los mejores	10
3	EMPLOYERBRANDING PARA EL SERVICIO PÚBLICO	14
	→ 3.1 Por qué no vienen los jóvenes cuando más los necesitamos	16
	→ 3.2 La creación de una marca empleadora en el servicio público	21
4	EXPERIENCIA INNOVADORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID EN EL ACERCAMIENTO A LA SOCIEDAD	24
5	CONCLUSIONES	24

El acercamiento de la administración a la sociedad: Madrid Talento

6

o la creación de una marca empleadora y la experiencia innovadora de la Agencia Tributaria Madrid.

Antonio Sánchez Díaz. Director General de Planificación de Recursos Humanos. Ayuntamiento de Madrid.

① LAS ADMINISTRACIONES DEBEN COMUNICAR BIEN

Tradicionalmente, las Administraciones Públicas se han ocupado poco de la comunicación, auténtico puente de conexión entre el servicio público y los ciudadanos, e imprescindible para que estos conozcan y valoren su actuación, contexto y cultura.

En esta falta de interés de la Administración por comunicarse efectivamente con los beneficiarios de su actuación, quizá haya pesado la inercia de una actuación administrativa ejercida desde el ángulo de la soberanía de los poderes públicos y poniendo a éstos en el centro; una actuación revestida de potestades donde la noción de interés público generaba sobre aquella una presunción de primacía ante la que cedía cualquier interés particular. La larga travesía desde las leyes administrativas de la década de los años 50 del pasado siglo marca una senda de contención para las Administraciones y de garantías para los administrados (por todas ellas, el desarrollo de la jurisdicción contencioso-administrativa y las normas de procedimiento) que recibe el espaldarazo definitivo con la Constitución Española de 1978, merced al reconocimiento de los derechos fundamentales, los principios de actuación de la Administración Pública o la creación del Tribunal Constitucional.

El trecho recorrido en el presente siglo nos pone ante los ojos una evolución aún más rápida que la acontecida en décadas pasadas. Principios de actuación como el de transparencia o rendición de cuentas nos hablan de una Administración que ya no está en el centro sino en la medida en que sirve a los intereses de los ciudadanos, auténticos protagonistas de la escena. La aparición de principios de ética pública y de valores de los empleados señalan el inicio de un nuevo capítulo histórico en que importa no sólo que la Administración actúe conforme al procedimiento establecido sino también que lo haga conforme a criterios finalistas y de proporcionalidad en sus efectos, con responsabilidad concreta del funcionario actuante, y que, por supuesto, todo ello pueda ser escrutado por cualquier observador. En este contexto, es obvio señalar que las Administraciones están obligadas a comunicarse con el ciudadano, a hacerse entender e influir por él y por la sociedad en su conjunto.

Es más, el avance de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones vienen determinando no sólo una adaptación de los procedimientos y canales administrativos sino, más allá, el surgimiento de una sociedad crecientemente exigente que, contagiada por el ambiente de inmediatez, se exaspera ante cualquier dilación administrativa y reclama una buena administración como derecho. Un ciudadano al que no le bastan ya explicaciones como las vacaciones veraniegas de la mitad de plantilla para justificar una demora de

media hora ante la ventanilla, y al que no le es ya suficiente con garabatear nerviosamente su protesta en el formulario de quejas y reclamaciones que le ofrece el funcionario, sino que expresará su disconformidad enérgicamente en redes sociales para descrédito de la Administración concernida.

Por ello, una sociedad exigente reclama una Administración que comunique con claridad el contenido y condiciones de sus servicios, que se abra al exterior y sea permeable a los cambios que se producen fuera, y se exprese con la finalidad sincera de ser entendida. Esta actitud abierta resulta imprescindible para que la imagen social de la Administración esté a la altura de su aportación real de valor y cobre la credibilidad que su actuación merece.

Por poner un ejemplo, una frecuente crítica hacia los procesos selectivos de acceso al empleo público parte de comparar los 2 meses de un proceso para un empleo en la empresa privada con los más de 12 meses que con frecuencia tarda en seleccionar personal cualquier Administración. No seré yo quien justifique la duración de las oposiciones, ordinariamente excesiva, pero lo cierto es que nadie se ha parado a explicarle a la sociedad que no podemos realizar una comparación como esa en términos de igualdad, porque en el empleo público estamos obligados a respetar los principios de igualdad, mérito y capacidad, debemos garantizar incluso bajo revisión jurisdiccional que entran los que son objetivamente mejores, tenemos que poner especial cuidado porque la decisión de contratar en el empleo público, frente a lo que ocurre en el privado, suele ser irreversible, y, en definitiva, porque estamos llamados a conseguir a los mejores profesionales para que estén al servicio de todos. Dicho de otra forma, no pretendamos que el ciudadano de a pie comprenda la duración de nuestros procesos si no le hemos explicado el por qué y el para qué de los mismos.

Palabras y conceptos que para generaciones anteriores eran parte de la cultura general (oposiciones, temario, tribunales...) escapan al conocimiento, y, lo que es peor, a la comprensión de la generación Z. ¿Cómo queremos que entiendan conceptos administrativos que ya no son familiares para la mayoría de nuestros jóvenes? En lugar de quejarnos de la incomprensión de la sociedad o el alejamiento de los jóvenes, ¿no deberíamos ser las Administraciones Públicas quienes hiciésemos el esfuerzo de hacernos entender? Una sociedad avanzada y abierta requiere una Administración proactiva y locuaz. Estamos en la era de la comunicación y las Administraciones no estamos al margen. Comuniquemos.

Y comuniquemos bien. Las personas no siempre hablamos, y sin embargo siempre comunicamos, porque hablan nuestras palabras, pero, mucho más, hablan nuestros ojos, nuestra postura corporal, nuestra entonación e incluso nuestros silencios. Lo mismo sucede con las organizaciones y, por supuesto, con las Administraciones Públicas. Nos expresamos a través de normativa, decretos, resoluciones y actos, pero, mucho más, a través de los efectos de

El acercamiento de la administración a la sociedad: Madrid Talento

8

o la creación de una marca empleadora y la experiencia innovadora de la Agencia Tributaria Madrid.

Antonio Sánchez Díaz. Director General de Planificación de Recursos Humanos. Ayuntamiento de Madrid.

aquellos sobre la vida de la gente, a través de la actitud proactiva o pasiva del funcionario que nos atendió presencialmente en la oficina, la entonación telefónica de la auxiliar de información, el funcionamiento de la página web y, por supuesto, a través de lo que no contamos, nuestro silencio, nuestra falta de relato sobre el valor que aportamos a la sociedad. Seamos conscientes de todo ello y pasemos a comunicar bien. Revirtamos este silencio para establecer de nuevo una conexión efectiva con la gente a la que servimos. ¿Es posible hacerlo?

El acercamiento de la administración a la sociedad: Madrid Talento

9

o la creación de una marca empleadora y la experiencia innovadora de la Agencia Tributaria Madrid.

Antonio Sánchez Díaz. Director General de Planificación de Recursos Humanos. Ayuntamiento de Madrid.

② MADRID TALENTO, INNOVAR PARA CONTAR CON LOS MEJORES EN EL SERVICIO PÚBLICO

El Ayuntamiento de Madrid está desarrollando una iniciativa, denominada Madrid Talento, con la que quiere hacer un esfuerzo de acercamiento a la sociedad, gestionando el cambio hacia un nuevo paradigma de gestión acorde al contexto en que vivimos. Madrid Talento es la estrategia de gestión de personas al servicio de la ciudad, con la que el Ayuntamiento persigue contar con los mejores profesionales en el servicio público municipal, atrayendo a la nueva generación de talento y cuidando la experiencia de empleado de quienes hoy conforman su plantilla. Con este propósito, desarrolla un lenguaje novedoso y eficaz, que resulte atractivo a los jóvenes, inteligible a los ciudadanos e inspirador para los 28.000 empleados municipales.

2.1 La Estrategia de transformación de la gestión de recursos humanos en el Ayuntamiento de Madrid 2020-2023

La Estrategia de transformación¹ de la gestión de recursos humanos del Ayuntamiento de Madrid 2020-2023 marca el inicio de la política actual de gestión de personas en el consistorio madrileño. Rubricada en diciembre de 2019 por el alcalde José Luis Martínez-Almeida y los representantes de los sindicatos representados en la mesa general de empleo (UGT, CCOO, CSIF y CITAM), la Estrategia de transformación se propone afrontar los graves problemas que, en aquel momento, padece el empleo municipal. De acuerdo con el diagnóstico consensuado, el Ayuntamiento padecía problemas graves tales como el retraso en la ejecución de las ofertas de empleo público, la exasperante lentitud de los procesos selectivos, la deficiente planificación de puestos y perfiles, la dispersión corporativa, una elevada temporalidad y unos procedimientos en materia de personal excesivamente burocratizados y faltos de digitalización.

Como respuesta a estos problemas, la Estrategia recoge un total de 98 medidas divididas en 4 ejes. El primero se refiere a la mejora de la planificación a medio y largo plazo de los recursos humanos, el segundo a la gestión del empleo público y la mejora de las relaciones laborales, el tercero a la transformación digital y, por último, el cuarto a las personas a través de la puesta en valor de la plantilla. La Estrategia se impulsa por el área delegada de hacienda y personal, actual área de economía, innovación y hacienda, bajo la responsabilidad de Engracia Hidalgo, correspondiendo su ejecución en particular

1. Enlace al texto de la Estrategia: <https://transparencia.madrid.es/FWProjects/transparencia/PlanesYMemorias/Planes/Ficheros/EstrategiaTransformacionRRHH.pdf>

a la coordinación general de presupuestos humanos y, dentro de ella, a la dirección general de planificación de recursos humanos, la dirección general de costes y gestión de personal y la dirección general de función pública. En la primera de las direcciones generales, se crea en estructura la subdirección general de transformación de la gestión e inspección de los servicios, a la que se atribuye el seguimiento y evaluación de la ejecución de la Estrategia y, en esa medida, la gestación de las iniciativas innovadoras para la gestión del cambio en la organización.

Los objetivos de la Estrategia pueden darse por conseguidos completamente, aunque su validez ha trascendido a los años para los que fue aprobada, por cuanto viene marcando desde entonces el rumbo de la política de personal en sus orientaciones generales. El Balance de ejecución a los 3 años de vigencia (2020-2022) destaca las 30 principales transformaciones conseguidas en el período, entre las que se encuentra la creación de un cuadro de mando de indicadores de recursos humanos, mejorar la planificación a través de las ofertas de empleo público y las relaciones de puestos de trabajo, activar la selección municipal, acometer el proceso de estabilización de empleo temporal, reforzar las relaciones laborales, regular el teletrabajo, crear la escuela virtual de formación, potenciar la promoción interna, aprobar protocolos como el de acoso o agresiones de terceros, reforzar la cultura de la prevención de riesgos laborales, impulsar la digitalización en tramitación de personal y el inicio de los procesos selectivos para personas con discapacidad intelectual².

Si tuviera que resaltar las principales claves que explican su éxito, resaltaría, primero, un firme apoyo institucional al más alto nivel; segundo, el amplio consenso con los representantes de los trabajadores; tercero, la dotación de recursos humanos y presupuestarios adecuados, suficientes y específicos para su ejecución; cuarto, la asignación clara de responsabilidad sobre cada medida y la atribución de seguimiento a la unidad señalada con rendición pública de cuentas semestral; quinto, la rapidez en la elaboración y aprobación de la Estrategia, en los seis primeros meses del mandato; sexto, la aprobación conjunta de un plan de choque, que permitió ver el cambio de timón con resultados tangibles de un modo inmediato; y, por último, la voluntad sostenida en el tiempo de resolver los problemas y mejorar la gestión de personal del Ayuntamiento de la capital.

2.2 Madrid Talento, contar con los mejores

2. Enlace al Balance: https://transparencia.madrid.es/FWProjects/transparencia/PlanesYMemorias/Planes/RecursosHumanos/Ficheros/BalanceEstrategiaRRHH_2020-2022.pdf

Tramitar un procedimiento administrativo no suele ser una experiencia emocionante (salvo para algún experto especializado cuyo disfrute intelectual radique quizá en el perfeccionamiento de los trámites previstos en la norma). Es evidente que un funcionario tiene que seguir el procedimiento, pero también lo es que su finalidad no debe ser esa, sino conseguir la satisfacción prevista

por la norma, es decir, que el ciudadano consiga la licencia de actividad para poner en marcha su restaurante o acceda a percibir la ayuda social correspondiente. Seguir el procedimiento no es el fin, sino el medio, el cauce para alcanzar la aportación de valor social prevista en cada caso. Del mismo modo, tramitar procedimientos de personal no debería ser un fin en sí mismo, como tampoco digitalizarlos ni agilizarlos. Todos ellos son fines loables, qué duda cabe, y de hecho estos últimos constituyen en sí mismos proyectos en los que llevamos invertidas muchas horas en nuestro equipo, pero no constituyen nuestro propósito ni el fin que nos mueve e ilusiona.

Nuestro objetivo final es que el Ayuntamiento de Madrid cuente con los mejores profesionales a su servicio para que nuestra ciudad sea cada día mejor. Para perseguir este propósito, nace Madrid Talento como un fruto de la Estrategia de transformación de la gestión de recursos humanos 2019-2023, aunque con personalidad propia dentro de la misma y vocación de permanencia. Su puesta de largo se celebra el 21 de septiembre de 2021, con la presentación del proyecto a cargo del alcalde Martínez Almeida y la delegada del área, Engracia Hidalgo.

Madrid Talento surge como una llamada a volver a apasionarnos con la vocación que nos trajo aquí, la vocación de servicio público, y volcarla sobre las personas al servicio de la ciudad. De aquí, de esta centralidad de las personas en el proyecto, nace la ilusión de innovar, de gestionar el cambio, de generar cultura corporativa, orgullo por lo que hacemos... y todos esos conceptos que sí ilusionan. Y de ellos, como derivada necesaria, nacerá la mejora de la gestión, la ordenación de la tramitación, la agilización de los procesos y su digitalización, como proyectos que cobran vida cuando los alumbramos y da calor el propósito.

Contar con los mejores implica pensar en el empleado en su recorrido completo de carrera. Por eso, Madrid Talento ordena sus actuaciones en torno a cuatro ejes (planificar, atraer, seleccionar y cuidar) que marcan el *iter* del empleado desde que planificamos el perfil profesional que necesitamos, hasta que conseguimos atraerlo para que prepare una oposición y lo seleccionamos, con la finalidad de que se incorpore al servicio municipal y ahí podamos acompañarlo, manteniendo alto su espíritu de servicio, desde la acogida hasta la jubilación.

Primero, se trata de afrontar el cambio generacional, planificando los perfiles profesionales que vamos a necesitar durante la próxima década. Esto pasa por sacudirse la inercia de sustituir con iguales características a cada empleado que se jubila por uno que se incorpora, e ir a un modelo en que no podemos dar nada por supuesto y cada sustitución debe ser evaluada desde la presunción de que el perfil que necesitamos ya no va a ser el mismo. En esta línea, hemos simplificado la compleja planta de categorías profesionales, reduciéndolas desde las 256 anteriormente existentes hasta las 148

actuales, reconducidas a una veintena de familias profesionales, que facilitan enormemente la gestión de la selección, la formación y la promoción interna de los empleados municipales. Para hacer posible esta gestión de un modo coherente, hemos descrito las competencias profesionales necesarias para el desarrollo de cada una de las categorías, y hemos incorporado todos los elementos necesario para el relevo generacional (edad, vacantes, nuevos servicios, procesos selectivos en marcha...) en una matriz que sirve de base para las decisiones sobre incorporación de nuevo personal.

Segundo, una vez determinados los perfiles profesionales necesarios, nos aplicamos a atraer a los candidatos que los tienen. Desde luego, ha dejado de ser evidente que vamos a encontrar los opositores que necesitamos, lo que nos ha llevado a impulsar una línea de acción específica para atraer talento. A esto nos referiremos con más amplitud a continuación.

Tercero, hemos de seleccionar a los candidatos con toda la precisión y agilidad que sea posible. Para ello, creamos la comisión permanente de selección en 2020, modificamos las bases de los procesos selectivos, abrimos una bolsa de miembros de órganos de selección que pasan por una formación habilitante, ampliamos los espacios para el desarrollo de ejercicios, aprobamos nuevos baremos de remuneraciones con incentivos para la agilidad e instauramos el funcionamiento de los órganos de selección con medios electrónicos que posibilitan que, a día de hoy, los tribunales funcionen y se reúnan ordinariamente *on line* y que todos los trámites de los procesos, desde la convocatoria hasta la toma de posesión del funcionario que ingresa, se efectúen de manera electrónica. Sin duda, toda esta infraestructura ha permitido activar la selección municipal para favorecer la incorporación de nuevos funcionarios a la plantilla. Si en 2018 contábamos solo con 131 empleados menores de 30 años, en enero de 2025 contamos con 462, y por primera vez en años, hemos logrado revertir la tendencia de envejecimiento de la plantilla, con una edad media de 50,6 años.

Cuarto, Madrid Talento cuida y acompaña al empleado en toda su vida administrativa, a través de un completo itinerario que se inicia en la acogida y el *mentoring*, continúa con la formación y la promoción interna y le hace crecer de manera continuada reforzando la cultura corporativa y ofreciendo reconocimiento, bienestar, valores y propósito. Proyectos apasionantes como la creación de la escuela virtual de formación, la capacitación digital y en inteligencia artificial, la inclusión de personas con discapacidad intelectual en la plantilla, la accesibilidad y atención a neurodivergencia, la escucha a través de encuestas de compromiso y satisfacción, el impulso a los proyectos y talentos de los empleados, etc... han creado una auténtica política de gestión de personas al servicio de Madrid.

A la altura de 2025, Madrid Talento es una estrategia más que consolidada, con redes internas de empleados que dan vida al proyecto, como embajadores

El acercamiento de la administración a la sociedad: Madrid Talento

13

o la creación de una marca empleadora y la experiencia innovadora de la Agencia Tributaria Madrid.

Antonio Sánchez Díaz. Director General de Planificación de Recursos Humanos. Ayuntamiento de Madrid.

voluntarios, mentores, formadores, agentes de selección..., una amplia conexión en materia de gestión de personas e innovación tanto en el ámbito público como en el privado y distintos reconocimientos: distinción del área de servicios sociales 2022 por la inclusión de personas con discapacidad intelectual, premio del Grupo IMm a la excelencia en la gestión del cambio organizacional 2023, o el premio Novagob excelencia 2024 a los voluntarios Madrid Talento.

El acercamiento de la administración a la sociedad: Madrid Talento

14

o la creación de una marca empleadora y la experiencia innovadora de la Agencia Tributaria Madrid.

Antonio Sánchez Díaz. Director General de Planificación de Recursos Humanos. Ayuntamiento de Madrid.

③ EMPLOYERBRANDING PARA EL SERVICIO PÚBLICO

3.1 Por qué no vienen los jóvenes cuando más los necesitamos

Dentro de los cuatro ejes, si hay algo que caracterice a Madrid Talento es la creación de una marca empleadora para atraer talento. Lo que no deja de ser *rara avis* en el entorno de las Administraciones Públicas.

Uno de los momentos críticos del proyecto se produjo en el momento en que tomamos conciencia de que habíamos dejado de ser atractivos para el gran público de jóvenes. Hace décadas, cualquier Administración convocaba una oposición y se recibía un número más que suficiente candidatos sin necesidad de realizar ningún tipo de acción de *marketing*, más allá de la estricta publicación en los diarios oficiales. El empleo público gozaba de una imagen social prestigiosa, especialmente en sus niveles altos, de modo que, por ejemplo, cualquier licenciado en derecho se veía atraído de manera natural por cuerpos de élite como el de abogados del Estado, inspector de hacienda, administrador civil del Estado o letrado de seguridad social, del mismo modo que cualquier flamante economista podía inspirarse en cuerpos como técnicos comerciales y economistas del Estado o inspectores del Banco de España. Desde la construcción del Estado autonómico, las distintas oposiciones para acceder a cuerpos superiores de las Comunidades Autónomas inspiraron con mimetismo a generaciones de jóvenes licenciados de los distintos territorios, con la finalidad de ocupar los puestos y cargos superiores de aquellas. La España que conocemos es tributaria del talento de aquellas generaciones que se implicaron en el servicio público durante décadas, por no referirnos ahora a una tradición administrativa más amplia varias veces centenaria.

Todo eso pasó. La realidad actual que enfrentan las Administraciones Públicas, salvo honrosas excepciones, es de abismal desconexión con el talento joven universitario. Aquí influyen múltiples factores. En primer lugar, el sistema educativo ha optado por una orientación mucho menos memorística que en épocas pasadas, que, sin desatender la adquisición de conocimientos, explora en los alumnos el cultivo de competencias más flexibles basadas en la comunicación, la creación o la colaboración dentro de un equipo. No hace falta pararse a subrayar que esta orientación está desalineada con los sistemas más comunes de acceso al empleo público en España. En segundo lugar, la generación Z, cuyas competencias resultan vitales para la renovación del empleo público (como nativos digitales, pero también por esa versatilidad que ha cultivado en ellos el sistema educativo), presenta con frecuencia un perfilado sociológico caracterizado por notas como la recompensa inmediata, el cambio

frecuente de proyecto profesional o la flexibilidad laboral que pueden casar a regañadientes con la preparación de una oposición durante varios años o las rigideces del empleo público. En tercer lugar, y quizá esta sea la causa principal de la desconexión, con carácter general las Administraciones han dimitido de su responsabilidad de ofrecer un relato atractivo sobre la vocación de servicio público que prestigie el trabajo en las estructuras administrativas. En ausencia de esta referencia, han cundido los clichés sobre el trabajo de los funcionarios, que con tanta maestría plasmó Forges en sus viñetas, así como las apelaciones al empleo de por vida o las razones de conciliación para motivar el acceso al mismo. Sinceramente, no creo que convenzamos a ningún *centennial* de que oposite hablándole de los *moscosos* que le vamos a conceder. Y si lo convencemos, seguramente no sea el perfil que necesitamos.

Adicionalmente, otras causas se entrecruzan. En el caso de profesiones de ingeniería o arquitectura, dentro las denominadas STEM (ciencia, tecnología, ingeniería y matemáticas) que resultan vitales para el futuro de cualquier organización, el acceso a niveles salariales superiores para los jóvenes graduados en la empresa privada añade dificultad a cualquier tentativa de persuasión.

Eso sí, no todas las Administraciones lo han hecho igual de mal. Así, aquellos cuerpos funcionariales de mayor exigencia vocacional se han ocupado de mantener viva la atención de los más jóvenes, incluso en épocas tempranas. Es común que cuerpos de policía, bomberos o sanitarios visiten las aulas desde la educación primaria, con distintos objetivos coyunturales como la educación vial o los primeros auxilios..., pero siempre con una finalidad que, buscada o no, se consigue: atraer la inquietud o vocación en ciernes de los más pequeños. De hecho, estos cuerpos suelen estar entre los que gozan de cantera más que suficiente de opositores. Estas actuaciones, junto al cultivo de un fuerte espíritu de cuerpo o conjunto de valores corporativos, están entre las razones que, a mi juicio, ayudan a explicar que estos cuerpos estén entre los que suelen gozar de amplias canteras de opositores.

Este desapego hacia el empleo público sería anecdótico si no fuera porque las Administraciones Públicas españolas viven un momento dramático de cambio generacional, en que aquellos *babyboomers* que accedieron a sus empleos en la fase expansiva del empleo público al calor del desarrollo del Estado del bienestar y del Estado autonómico de los 80 y 90 del pasado siglo han empezado a alcanzar la edad de jubilación.

¿Vamos a esperar a que no haya funcionarios en los servicios para ponernos a darle solución a este problema? Esta fue la pregunta que nos hicimos en Madrid Talento hace unos años. Y por supuesto, nos pusimos manos a la obra en aquel momento. La toma de conciencia sobre la enfermedad suele ser el inicio de la recuperación, al disponer las medidas para superarla. En nuestro caso, contábamos con indicadores llamativos.

De acuerdo con nuestros informes de planificación³, la edad media de la plantilla en el Ayuntamiento de Madrid es de 50,6 años y la mediana en 51. Sin embargo, el envejecimiento difiere según los grupos de titulación, siendo mayor en los titulados universitarios agrupados en el grupo A. La edad media es de 56,2 años para el A1 y 52,2 en el A2, mientras que la mediana es de 54 años en el A1 y 53 años en el A2, lo cual implica que la mitad de nuestros 6.086 titulados superiores alcanza la edad de jubilación en 10 a 12 años. ¿Somos capaces de incorporar cerca de 500 titulados superiores al año?

La cuestión se complica cuando descendemos a determinadas categorías. Por ejemplo, la categoría de médico, con 108 efectivos, tiene una edad media de 60,1 y una mediana de 63 años. Y hay que añadir los 53 médicos que han abandonado la organización, principalmente por jubilación, desde 2022 y cuyas plazas están actualmente convocadas en proceso de selección. ¿Somos capaces de captar este volumen de médicos en los próximos 2 a 3 años?

Cierto que en categorías de titulación media y baja el Ayuntamiento sigue siendo atractivo, pero la situación es ampliamente deficitaria en las categorías de titulación superior. En 2019 se cubrieron 8 plazas de 18 convocadas en técnico de administración general rama jurídica y 2 de 9 en la rama económica, y 4 plazas de 9 en letrado consistorial. ¿De verdad que no existen en Madrid, con más de una veintena de universidades, suficientes graduados en derecho o económicas para cubrir este puñado de plazas?

A veces no se trata de falta de cantera, sino de falta de candidatos suficientemente preparados. Como en trabajador social, en que se cubrieron 67 plazas de 112 convocadas, a pesar de que se habían presentado 2.000 candidatos.

Por ello, decidimos poner en marcha una estrategia de marca empleadora o *employerbranding*, algo habitual en el sector privado, pero absolutamente desusado en el público. Es como si las Administraciones pretendieran convencer a los jóvenes hablándoles en latín, que supongo que es lo deben pensar los *Centennials* o más aun la generación *Alpha* (nacidos desde 2013) al leer las webs oficiales o las convocatorias publicadas en el boletín oficial. Aquello tenía que cambiar. Si quieres que la gente compre tu producto, tienes que explicar sus ventajas, utilizando el lenguaje que te acerque al potencial comprador y ayudándote de las connotaciones positivas que la marca pueda evocarle. Lo acabará comprando. Esta fue la apuesta de Madrid Talento.

3. Enlace al informe de RRHH 2024: <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Educacion-y-empleo/Empleo/Oposiciones/Madrid-Talento/Madrid-Talento-en-cifras/?vgnnextfmt=default&vgnextoid=e6557a9e6381b810VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=e6ef82106d081810VgnVCM2000001f4a900aRCRD>

3.2 La creación de una marca empleadora en el servicio público

Cuando nos decidimos a crear una marca empleadora para el Ayuntamiento de Madrid, lo primero fue adoptar una denominación, y elegimos Madrid

Talento. Era corta, sonaba bien, y contenía lo esencial del proyecto, es decir, el talento, que nos habla de las personas, y Madrid, que es la marca principal, el Ayuntamiento.

Lo segundo fue buscar un diseño que nos identificara, y adoptamos el que hoy es ampliamente reconocido, caracterizado por una «E» algo cervantina, que parece sugerirnos inspiración y arte, e introduce una tipografía especial sobre el resto de letras, pretendidamente simples. El diseño conectaba con las tendencias actuales que llaman la atención de los jóvenes y era enormemente versátil, partiendo de un básico de azul en fondo blanco y viceversa, pero admitiendo multitud de combinaciones y formatos, desde los digitales hasta los físicos.

A continuación, nos hicimos con un edificio, adaptando a este fin el de la calle Raimundo Fernández Villaverde, 33. En marzo de 2022, se inauguró por el alcalde el denominado Espacio Madrid Talento, concebido como un espacio polivalente de conexión del sistema educativo con el talento municipal y de tendencias innovadoras en la gestión de personas. Como escaparate de una Administración atractiva, en la que merece la pena trabajar, el espacio es exterior y luminoso, apto para la pluralidad de usos: presentaciones a estudiantes universitarios y de formación profesional, grabación de vídeos para redes sociales, actos de acogida de nuevos empleados, formaciones especiales como coaching o talleres, entrevistas y programas de medios de comunicación, presentaciones de libros, entrega de distinciones, seminarios y jornadas y reuniones con distintos actores públicos y privados del ámbito de la gestión de personas.

Junto a ello, acoge a varias subdirecciones de la dirección general de planificación de recursos humanos, como la de selección y la escuela Madrid Talento, al tiempo que múltiples acciones formativas de la escuela y reuniones de órganos de selección y celebración de ejercicios, lo que hace que por las dependencias concurren habitualmente empleados, docentes, alumnos, opositores, y miembros de tribunal, con total normalidad, ya que los espacios son intercambiables y lo que por la mañana es lugar de trabajo de los funcionarios, por la tarde se convierte en aula de formación o lugar de celebración de una prueba selectiva. En definitiva, el Espacio Madrid Talento nos habla de la marca.

En cuarto lugar, necesitábamos construir un relato para poner en valor el servicio público en el Ayuntamiento que resultara atractivo a la nueva generación. Desde luego, nunca hemos limitado la captación de candidatos por edad, pero lo cierto es que, desde la perspectiva de retorno de la inversión, resulta más crítico centrarnos en los candidatos más jóvenes, donde está el problema real de falta de cantera y en los que se consigue un verdadero relevo generacional a varias décadas vista, sin perjuicio de que el relato pueda ser utilizado, lógicamente, para cualquier tramo de edad. Adicionalmente, nos

concentramos en categorías de titulación superior, donde existe el problema real de captación, sin perjuicio de que el impacto de la marca acaba beneficiando a las categorías de todos los subgrupos de titulación.

Alterando la práctica administrativa habitual, estudiamos las características de las generaciones diana (básicamente generaciones Z y Alpha), y construimos un relato de servicio público adaptado a ellas. Si un joven de 22 quiere un trabajo dinámico, por proyectos, con movilidad, retos e impacto social, desde luego, no podíamos pretender convencerlo con el reclamo de un trabajo de por vida y permisos de conciliación para cuando, en su caso, tenga hijos. Esto es así, teniendo en cuenta, además, que no sólo hemos de convencerlo de que opte por venir a trabajar en esta institución, sino que hemos de convencerlo de que se encierre uno o varios años a estudiar un temario de no menos de 90 temas a razón de 10 horas por día y descanso los domingos. Menudo plan.

En nuestra narrativa, las razones por las que alguien debería querer entrar a trabajar con nosotros son las siguientes:

- 1 Propósito de servicio al interés general, con impacto en la vida de las personas y transformación de la realidad para mejorarla.
- 2 Alta cualificación, derivada de unas pruebas muy exigentes, objetivas y en condiciones de estricta igualdad.
- 3 Prestigio profesional, derivado de la cualificación y de la función.
- 4 Madrid, que en sí mismo es atractivo. Quien desee trabajar en una gran Administración, capital de España y ciudad internacional, con nosotros puede hacerlo.
- 5 Trabajo por proyectos: lejos de la antigua tramitación lineal de expedientes, hoy el trabajo se organiza por proyectos, objetivos y plazos, y a continuación cambia. Y contar los proyectos de Madrid (remodelación de la plaza de España, soterramiento de la A5, tarjeta familias...) engancha.
- 6 Movilidad interna dentro de las distintas áreas y distritos municipales, y externa en relación con otras Administraciones Públicas.
- 7 Desarrollo de carrera: desde los destinos iniciales, la organización te ayuda a crecer en el sentido que cada cual elija.
- 8 Remuneración, que es relevante especialmente en los niveles iniciales y también en relación a otras Administraciones, aunque no siempre es competitiva con el sector privado.

- 9 Estabilidad en el empleo, no como inductor de conformismo sino como valor que aporta una seguridad para que la persona pueda elegir su desarrollo profesional con libertad e independencia.
- 10 Conciliación personal y familiar, con condiciones que dan flexibilidad al empleado para hacer compatible su desarrollo de carrera con sus expectativas vitales.

En quinto lugar, nos volcamos sobre la comunicación. Si queríamos conectar con los jóvenes, teníamos que tratar de llegar hasta ellos, hablándoles del día a día en nuestra organización. Para ello, establecimos un puesto dedicado específicamente a la comunicación, y abrimos perfiles en redes, tanto el institucional de LinkedIn (que cuenta a día de hoy con más de 10.000 seguidores) como los perfiles particulares de los miembros del equipo, junto a las cuentas de Instagram y de Whatsapp, y establecimos una diversificación de los mensajes en función de los destinatarios. Desde la actividad en LinkedIn, generando marca entre profesionales, empleados municipales, Administraciones y empresas, hasta un perfil más abierto y algo más joven en Instagram y uno más enfocado a información de servicio público sobre convocatorias en WhatsApp.

Además de revisar la página web, para incorporar espacios que atiendan no sólo a opositores sino también a futuros candidatos a los que atraer, en 2025 participamos en la iniciativa Desafía Madrid, de la dirección general de innovación del Ayuntamiento, por la que Madrid Talento lanza el reto de «Cómo identificar y conectar con el talento joven que pueda transformar el servicio público municipal» para que distintas startups aporten soluciones tecnológicas basadas en inteligencia artificial.

Asimismo, iniciamos una campaña permanente de atracción, bajo el eslogan «¿Te vienes? Atrévete y oposita, trabaja para tu ciudad» con presencia en MUPIS, autobuses y redes, acompañada de la participación frecuente en todo tipo de eventos de orientación profesional a jóvenes, medios de comunicación vinculados al empleo y visitas a universidades, colegios profesionales y escuelas de negocio.

Para poder multiplicar nuestra presencia en todos estos foros, creamos una bolsa de voluntarios, compuesta por empleados municipales que estuviesen dispuestos actuar en ellos de manera desinteresada como embajadores de Madrid Talento. A día de hoy, estos más de 270 voluntarios atienden no sólo estos eventos sino también el canal, creado en la página web, denominado «Quieres trabajar con nosotros», a través del cual cualquier ciudadano puede solicitar información sobre nuestros procesos selectivos y empleos e incluso ser atendido por videollamada por uno de ellos.

La pluralidad de personas implicadas en el proyecto ha generado un impacto notable. Entre las claves de comunicación se encuentra la congruencia de los mensajes, con independencia de la categoría que se publicite o el foro en que se haga, y el tono amable, dinámico, fresco y humano de la comunicación. Huimos de la jerga jurídica y los tecnicismos administrativos y vamos a lo simple: partimos de lo concreto, de la experiencia de cada empleado en su día a día, en la vocación que lo trajo aquí, en su realización profesional al servicio de la ciudad, con la voluntad de conectar con el interlocutor. Este es el tono de las publicaciones en redes, tono fundamentalmente humano, de experiencias personales.

Como soporte experiencial, precisamente, impulsamos un programa de prácticas universitarias, que partía de 7 convenios en 2019 y hoy cuenta con 24, convirtiendo las prácticas en una puerta de entrada a la experiencia de trabajar en el Ayuntamiento de Madrid para los cerca de 300 jóvenes que cada año pasan por nuestro programa. Junto a ello, en 2025 hemos iniciado prácticas para formación profesional de grado superior en profesiones tecnológicas.

Los resultados de las iniciativas de atracción vienen dando sus frutos de manera palpable, aun cuando, como toda actuación de cambio cultural o social, constituye una actuación de largo recorrido. Son pocas las categorías en que todavía no hemos logrado contar con candidatos suficientes y, aun así, hemos avanzado notablemente. En el caso de técnico de administración general, rama jurídica, por ejemplo, hemos logrado incrementar la cantera (desde los 267 de 2019 hasta los 436 del proceso actualmente en marcha), así como el porcentaje de plazas cubiertas (desde el 44% de 2019 hasta el 73% de 2024) y, aun cuando no logramos la plena cobertura, lo cierto es que hemos incrementado de manera sostenida el número absoluto de los funcionarios ingresados (8 en 2019, 23 en 2022, y 30 en 2024).

Más allá de estos datos cuantitativos, lo cierto es que la actuación de atracción de talento presenta efectos que van más allá, desde la implicación de los voluntarios, hasta el orgullo de pertenencia de la plantilla y repercusión positiva sobre la imagen de marca del propio Ayuntamiento de Madrid. Sin duda, una inversión rentable.

El acercamiento de la administración a la sociedad: Madrid Talento

21

o la creación de una marca empleadora y la experiencia innovadora de la Agencia Tributaria Madrid.

Antonio Sánchez Díaz. Director General de Planificación de Recursos Humanos. Ayuntamiento de Madrid.

④ EXPERIENCIA INNOVADORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID EN EL ACERCAMIENTO A LA SOCIEDAD

La Agencia Tributaria Madrid (ATM) presenta una experiencia innovadora paralela a la impulsada por Madrid Talento dentro de la necesaria línea de renovación, gestión del cambio y acercamiento a la sociedad.

En efecto, el Plan Estratégico de la ATM tanto en su tramo temporal 2021-2024 como en el actual 2025-2028 orbita en torno al ciudadano, en su vertiente como contribuyente, y desde aquí lanza su lema a modo de propósito «Hacia una Agencia Tributaria fuertemente tecnológica, conectada y centrada en las personas: ciudadanos y empleados». Como veíamos en Madrid Talento, la Administración baja a la calle, facilita la actuación del ciudadano y se adapta a él, consciente de que la legitimidad de su actuación radica ya no tanto en el *imperium* tributario como en la validación de los ciudadanos, cuya aportación al sostenimiento de las cargas públicas está en la base de la calidad de los servicios públicos que deseen recibir. Hay, por tanto, un relato («Con tus impuestos Madrid es mejor») que da sentido a la exacción tributaria y alumbra los tres ejes de actuación: atención personalizada para facilitar el pago de tributos, comunicarse de manera proactiva y clara y cultivar el relato entre las nuevas generaciones.

En primer lugar, el Plan Estratégico se dirige a mejorar la atención al contribuyente. De su relevancia, de hecho, da cuenta la creación de una subdirección general de atención al contribuyente. Para dar contenido a esta línea, marca el principio de «servicios personalizados, atendidos por personas», en que no importa tanto el canal – y, de hecho, abre un amplio elenco de opciones presenciales y no presenciales dentro de un concepto multicanal 360º – como el hecho de que, en todos ellos, el contribuyente es el protagonista, a cuyas circunstancias personales debe adaptarse la atención que, en todo caso y una vez más con independencia del canal, corresponderá a personas. Este concepto resulta enormemente interesante y, a mi juicio, avanzado, por cuanto trasciende la distinción entre canales on line o presenciales y llega al tuétano de la cuestión, que es la personalización de la atención. Mientras que muchas Administraciones han convertido la atención digital en un fin en sí mismo, volcando todos sus recursos en reducir la atención presencial a la mínima expresión, la ATM apuesta por un criterio finalista centrado en la persona que resulta mucho más valioso: lo importante es la atención personalizada al contribuyente, en tanto que los canales son los medios y todo pasa por ponerle a disposición los que en cada momento le resulten más útiles o cómodos.

Este criterio, enormemente avanzado, ha llevado a ensayar nuevos canales alternativos al presencial y al digital, tales como la videollamada, en fase de

piloto, o el canal digital para atender a personas jurídicas. Asimismo, ha impulsado una completa renovación del Portal del contribuyente, dentro del proyecto «Es fácil», que ha virado desde un espacio web mayormente rígido de normativa y formularios a uno que tiende a la comunicación clara y trata de llevar de la mano al contribuyente desagregando conceptos, poniendo ejemplos, ofreciendo respuesta a preguntas frecuentes o facilitando con una calculadora el cálculo de la cuota. Como ejemplo, cítese la amplia información desarrollada en los últimos meses para facilitar la comprensión y, en último término, el pago de la tasa de gestión de residuos, cuya exacción se ha impuesto por el Estado a los entes locales y cuyo tenor sin duda exigía de parte de la ATM un esfuerzo adicional de explicación a los ciudadanos.

El acercamiento a los ciudadanos se visualiza en su máxima expresión en iniciativas como la atención preferente a personas mayores de 65 años en las oficinas de atención al contribuyente o en la sugerente iniciativa de «Voluntarios digitales», en que una serie de voluntarios apoya y acompaña en los centros municipales de mayores a quienes quieren realizar los trámites tributarios por sí mismos a través de medios electrónicos.

Desde otra perspectiva, la iniciativa «Agentes de inclusión social» sitúa a desempleados derivados por la Agencia para el Empleo para que atiendan presencialmente en oficinas de atención al contribuyente. Otro esfuerzo por relacionar políticas municipales con la finalidad de facilitar al ciudadano cumplir con sus obligaciones tributarias.

Una Administración cercana debe ser una Administración que escucha. Los resultados de la encuesta de satisfacción de los usuarios de las 5 oficinas de atención al contribuyente en 2024 (más de 1.000 encuestas realizadas) muestran una satisfacción de 8,32 sobre 10. Entre los aspectos mejor valorados, interesa ahora destacar el lenguaje sencillo y comprensible (8,83), la amabilidad en el trato (8,73), explicaciones claras, concisas y fiables (8,71) o el tiempo dedicado (8,79). En los aspectos susceptibles de mejora se encuentra el tiempo de espera necesario para conseguir una cita presencial en las oficinas (7,61).

Estos aspectos entran de lleno en la segunda línea de acción: la voluntad de explicarse en un lenguaje proactivo y claro.

Dentro de esta vertiente se encuentran las iniciativas de comunicación a través de redes sociales, a través de perfiles de los propios empleados y directivos de la ATM (LinkedIn), como a través de los perfiles institucionales del Ayuntamiento de Madrid o de algunos específicos de la Agencia. Este es el caso del canal de la ATM en YouTube, que incluye más de 70 vídeos en diferentes materias tributarias, parte de ellos orientados a explicar al contribuyente la realización de trámites (pago por bizum, pago con código QR, quiero pagar a plazos...)

La ATM suele acompañar anualmente el pago voluntario de algunos tributos de una campaña de comunicación en distintos soportes físicos y digitales que ordinariamente buscan recordar plazos y medios de pago y favorecer la domiciliación como más eficiente para la Administración y cómoda para el contribuyente.

Adicionalmente, la ATM viene colaborando en iniciativas de transparencia y comunicación clara, que viene implicando la simplificación constante de la información que se aporta en el Portal del contribuyente o en las plantillas que se ofrecen para la tramitación de los impuestos.

La tercera vertiente de actuaciones de la ATM se refiere a la difusión de la cultura tributaria entre los jóvenes, en un acercamiento a las nuevas generaciones que guarda paralelismos y conexiones evidentes con la línea seguida por Madrid Talento.

De extraordinario interés resulta el programa de formación tributaria en colegios, dentro de la iniciativa municipal «Madrid, un libro abierto», con los que se trabaja a través de un juego de rol con adolescentes y jóvenes los conceptos básicos de la fiscalidad, el sentido de la misma y su aportación de valor para la financiación de los servicios municipales. A esta fecha, los 32 voluntarios de la ATM han visitado 40 centros educativos de ESO y bachillerato en los que han participado más de mil alumnos.

La valoración de estas actividades es enormemente positiva, en la medida en que tiene el mérito de labrar una formación cívica muy necesaria, generar conciencia social y solidaridad y vincular el pago de tributos justos y proporcionados a los servicios que las Administraciones hemos de prestar. Tomando el argumento de que partía este artículo, es importante que la sociedad, que es crecientemente exigente, tome conciencia de esta vinculación tributos-servicios, y para ello es imprescindible que se explique bien y se difunda incluso desde las etapas más tempranas del sistema educativo.

En esta línea, la ATM viene colaborando con Madrid Talento en las actuaciones de conexión con la nueva generación de talento, a través de la participación de muchos de sus profesionales como voluntarios Madrid Talento en la atracción de candidatos, principalmente jurídicos y economistas. Especialmente reseñable ha sido la participación de ambos en el Innovation Rock 2025, organizado por la Universidad San Pablo CEU, en que se planteó a un grupo de estudiantes resolver el reto «Incentivar el reciclaje responsable: propuesta de un nuevo modelo de tasa de residuos», iniciativa de dinamización («conecta, crea y emprende») que posiciona al Ayuntamiento de Madrid, junto a multitud de empresas, dentro del ecosistema del empleo universitario.

El acercamiento de la administración a la sociedad: Madrid Talento

24

o la creación de una marca empleadora y la experiencia innovadora de la Agencia Tributaria Madrid.

Antonio Sánchez Díaz. Director General de Planificación de Recursos Humanos. Ayuntamiento de Madrid.

⑤ CONCLUSIONES

Las Administraciones tienen que moverse, salir de su zona de confort, transformarse y gestionar el cambio, acercarse a la sociedad para adaptarse y comunicarse con ella. Innovar ya no es una afición de los funcionarios más inquietos, sino una obligación de todos, un mandato corporativo. Si algo muestran las iniciativas del Ayuntamiento de Madrid descritas en este artículo, Madrid Talento y la estrategia de la ATM, es que es posible hacerlo. Y que los beneficios que se obtienen trascienden los previstos, y acaban generando una espiral positiva de implicación y sentido de pertenencia en los equipos que multiplican su impacto. Vamos a ello.

ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS TASAS POR UTILIZACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL DE LAS EMPRESAS EXPLOTADORAS DE SERVICIOS DE SUMINISTROS

SANTIAGO PEIRÓ MARTÍNEZ
DE LA RIVA
Subinspector de Tributos
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

La regulación actual de la denominada tasa del 1,5 no deja de mostrar importantes carencias que hacen complicadas tanto la gestión como la inspección de la misma. Estos inconvenientes los sufren tanto los obligados tributarios como la Administración. Intentaremos un acercamiento a los problemas de cada sector de suministros, proponiendo algunas reformas que nos parecen necesarias.

Palabras clave: dominio público local, tasa, empresas explotadoras de servicios de suministros, propuestas de reforma.

ABSTRACT

The current regulation of the so-called 1,5 fee does not fail to show important shortcomings that complicate both its management and inspection. These inconveniences are suffered by both the taxpayers and the Administration. We will try to approach the problems of each supply sector, proposing some reforms that we consider necessary.

Keywords: local public domain, fee, companies operating supply services, reform proposals.

1	INTRODUCCIÓN	26
2	REGULACIÓN LEGAL	27
3	LA FRACTURA DEL CONCEPTO INGRESOS BRUTOS DE FACTURACIÓN	30
	→ 3.1 Los suministros de energía eléctrica	30
	→ 3.2 Los suministros de gas	36
	→ 3.3 El sector de las telecomunicaciones	38
4	CONCLUSIONES	48

① INTRODUCCIÓN

Ya expusimos en un trabajo anterior¹ el régimen de tributación de las empresas explotadoras de servicios de suministros por la ocupación del dominio público local, actualmente contenida en el art. 24.1 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL).

Recordemos que el cálculo de la cuota tributaria consiste, básicamente, en la aplicación del 1,5 por ciento a los ingresos brutos de facturación obtenidos anualmente en el término municipal, si bien estos corregidos, respecto a determinados sujetos, mediante su minoración por el importe de los derechos abonados por el acceso o interconexión a redes ajenas.

Subrayamos, ya desde el primer momento, que no existe definición jurídica del concepto «ingresos brutos» ni concreción de los conceptos facturados que formen parte de estos. Esto último, que puede resultar paradójico -y así nos parece-, se echa en falta en virtud de determinados pronunciamientos jurisprudenciales que han discriminado en la facturación los importes sujetos y no sujetos a la tasa. Adelantamos la reflexión que expondremos al abordar cada tipo de suministro: si la magnitud central del método de cuantificación es la facturación bruta, como parámetro indiciario del valor de los aprovechamientos, es evidente que el concepto quiebra cuando se excluyen ciertos importes. En este sentido, hemos vuelto a estadios del siglo pasado, previos a la expansión que ofrecen los servicios de suministros tras la liberalización de los mercados.

1. Revista Tributus nº 2, agosto de 2023, págs. 80-105.

② REGULACIÓN LEGAL

El vigente texto del art. 24.1 c) del TRLHL proviene de la reforma que introdujo la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, con las modificaciones introducidas por el art. 15 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. La primera adaptó la tasa -muy tardíamente- a la realidad que supuso la liberación de los mercados, añadiendo la exclusión de los servicios de telefonía móvil; la segunda introdujo una nueva minoración de los ingresos brutos procedentes de la facturación, en este caso respecto a los suministros de gas, que más adelante abordaremos.

La redacción es la siguiente:

«Artículo 24. Cuota tributaria.

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

(...)

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

A estos efectos, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos.

No se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil.

Este régimen especial de cuantificación se aplicará a las empresas a que se refiere este párrafo c), tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a estas.

A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se entenderá por ingresos brutos procedentes de la facturación aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por esta como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal.

No se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, 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. Asimismo, no se incluirán entre los ingresos brutos procedentes de la facturación las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la sección 1.^a ó 2.^a 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.

Las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a sus redes. Las empresas titulares de tales redes deberán computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación.

El importe derivado de la aplicación de este régimen especial no podrá ser repercutido a los usuarios de los servicios de suministro a que se refiere este párrafo c).

Las tasas reguladas en este párrafo c) son compatibles con otras tasas que puedan establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, de las que las empresas a que se refiere este párrafo c) deban ser sujetos pasivos conforme a lo establecido en el artículo 23.1.b) de esta ley, quedando excluida, por el pago de esta tasa, 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».

③ LA FRACTURA DEL CONCEPTO «INGRESOS BRUTOS DE FACTURACIÓN»

Como ya hemos adelantado, no está legalmente definido el concepto «ingresos brutos de facturación». Por tanto, y a estos efectos, nos remontaremos a la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1998², dictada en el recurso de casación en interés de la Ley núm. 5434/1997, que, si bien trataba de la inclusión o no de los denominados costes específicos entre los ingresos de las distribuidoras sometidas a la tasa -problemática ya resuelta en contra de aquel pronunciamiento³-, continúa siendo la exposición más sistemática para aproximarnos al concepto.

Así se pronunció al respecto:

«[L]os "Ingresos brutos procedentes de la facturación" tienen una gran semejanza con el concepto de "Cifra de negocios", pero se corresponden con más precisión, conceptualmente, con el importe de las Ventas de mercaderías y prestación de servicios».

La definición de Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) se recoge en la Norma 11 de la Tercera parte del Plan General de Contabilidad, RD 1514/2007, de 16 de noviembre:

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

Se trata, como vemos, de una magnitud comprensiva tanto de las ventas como de las prestaciones de servicios provenientes del tráfico o giro normal de la empresa, con exclusión de los ingresos extraordinarios y los impuestos.

Pues bien, este concepto de ingresos brutos de facturación no se está aplicando en los principales sectores sometidos a la tasa, fundamentalmente en virtud de los pronunciamientos jurisprudenciales al respecto. No vamos a criticar la previsión del legislador de minorar los ingresos brutos por el importe de lo abonado por derechos de acceso e interconexión, que claramente obedece a evitar una doble imposición económica. Nos referiremos, como hemos indicado, a la aplicación del concepto.

2. ECLI:ES:TS:1998:8302.

3. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2020. ECLI:ES:TS:2020:4370.

3.1 Los suministros de energía eléctrica

En el sentido que venimos comentando, y respecto a las empresas distribuidoras -titulares de las redes- la clara quiebra del concepto ingresos brutos lo supone la exclusión de las denominadas cuotas con destinos específicos, en virtud de la citada STS de 16 de diciembre de 2020.

Recordemos que el precedente recurso de apelación fue conocido por la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede Sevilla), que desestimó las pretensiones de la distribuidora en sentencia de 7 de septiembre de 2017⁴. La sentencia alude a las consideraciones contenidas en las Sentencias del TSJ de Madrid de 7 de abril de 2006⁵, del TSJ de Galicia de 24 de abril de 2013⁶ y del TSJ de Valencia de 27 de noviembre de 2015⁷. Así, manifiesta

«que los costes con destinos específicos no son equivalentes ni tienen la misma naturaleza que los ingresos específicos por cuenta de terceros, por lo que no nos encontramos en el supuesto previsto en el artículo 24.1.c), párrafo 6 TRLHL. Es decir, no nos encontramos ante el supuesto previsto en la reforma de este precepto, introducida por la Ley 51/2002: impuestos indirectos que gravan los servicios prestados, ni las partidas y cantidades cobradas por cuenta de terceros, que no constituyen ingresos propios de la entidad. En conclusión, coincidiendo con el criterio mantenido en las sentencias de los TSJ citados y en la sentencia recurrida en apelación, la Sala de instancia considera que las cuotas con destinos específicos en ningún caso deben excluirse de la base imponible de la tasa, a partir de lo dispuesto en el artículo 24.1.c) TRLHL».

Y añade con rotundidad:

«[L]levada a la última consecuencia la tesis que la recurrente propugna, ello constituiría una alteración de la base imponible de la tasa, en la medida en que la sustituye por el importe de los ingresos netos obtenidos por las empresas suministradoras. Por otra parte, la tesis que se mantiene concuerda con la expuesta por esta Sala en la reciente sentencia de fecha 21/2/13 (recurso de apelación 15019/12) en la que ya aludíamos a que "la locución en todo caso y sin excepción alguna, para referir el importe al 1,5 por ciento de los ingresos brutos, permita deducción alguna en estos para alcanzar el importe neto final"».

4. ECLI:ES:TSJAND:2017:17440.

5. ECLI:ES:TSJM:2006:16293.

6. ECLI:ES:TSJGAL:2013:4837.

7. ECLI:ES:TSJCV:2015:5263.

El concepto nuclear del debate es el de ingresos por cuenta de terceros. Lo que nos parece claro es que la inclusión de la expresión en el art. 24.1 c) TRLHL, por mor de la Ley 51/2002, no puede convertir lo que previamente era

ingreso bruto de facturación en un ingreso para un tercero. Si realmente lo fuese, tampoco habría sido computable antes de la reforma⁸.

Debemos remitirnos para su definición a la Consulta evacuada por el Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas (ICAC) de fecha 31 de diciembre de 1994, publicada en el BOICAC 19/DICIEMBRE DE 1994-1. Se pronunció en los siguientes términos:

«Sobre la forma de contabilizar determinadas operaciones realizadas por cuenta de terceros ajenos a la empresa:

Las operaciones realizadas por una empresa en ejecución de un mandato, o cualquier otra figura similar, no tienen, en principio, influencia en los resultados de la empresa mandataria, sin perjuicio de que si el servicio es retribuido, deberá contabilizarse el ingreso correspondiente.

Por ello, si la empresa realiza actividades por cuenta de otra, ya sea en su nombre o en nombre propio, sólo originará el registro contable de los movimientos de tesorería que pudieran producirse y, en su caso, el de contabilización del ingreso correspondiente a la retribución, ya sea en forma de comisión o cualquier otra figura similar, todo ello sin perjuicio de que si jurídicamente y en determinadas circunstancias pudieran derivarse responsabilidades directas al mandatario como consecuencia de la ejecución del mandato, debería contabilizarse la correspondiente provisión por el riesgo asumido en el desempeño de la actividad.

⁸ El Tribunal Supremo se pronunció sobre la reforma de la Ley 51/2002, en lo tocante a la tasa, en Sentencias de 9 (RJ 2005\6821), 10 (RJ 2005\5305) y 18 de mayo (RJ 2005\5972), así como 21 de noviembre (RJ 2005\7808), todas ellas de 2005 y de la Sección Segunda de la Sala Tercera. Así se afirmó en el Fundamento de Derecho Sexto de la Sentencia de 10 de mayo: «... hay sobre la que reconocer que el legislador ha dado con la Ley 51/02, una respuesta legal al problema derivado de la disfunción entre la normativa anterior y la realidad, pudiendo entenderse que estas normas son meramente aclaratorias que no innovan propiamente el ordenamiento y en nada obstan a que en ejercicios anteriores se llegase a la misma conclusión...»

En relación con los aspectos contables, y en particular las cuentas a emplear en la contabilización de los movimientos de tesorería que se puedan producir, podrán utilizarse cuentas del subgrupo 55 contenido en la segunda parte del Plan General de Contabilidad. Con respecto a la contabilización de la retribución, si la empresa ejecutora del servicio realiza como actividad ordinaria servicios de esta naturaleza reflejarán sus ingresos en cuentas del subgrupo 70, de acuerdo con la Resolución de este Instituto de 16 de mayo de 1991, por la que se fijan criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios" que indica en la norma segunda que se incluirán en la cifra de negocios de la empresa los ingresos obtenidos de la actividad o actividades ordinarias de la empresa, entendiendo por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa con regularidad en el ejercicio de su giro o tráfico habitual o típico. Concretamente y para el caso de las "comisiones" se indica expresamente en la norma sexta de la Resolución citada:

"Las empresas que obtengan como actividad ordinaria ingresos procedentes de comisiones, integrarán en su cifra anual de negocios el importe de las mismas devengadas en el período".

Lo que permite concluir que si la empresa obtiene ingresos de naturaleza similar a las comisiones y éstas se devengan como consecuencia de la actividad ordinaria de la empresa, dichas comisiones forman parte de la cifra de negocios de la misma.

Si por el contrario la empresa obtiene este tipo de ingresos con carácter accesorio, es decir, sin ser su actividad ordinaria, se contabilizarán en el subgrupo 75 sin formar parte de la cifra de negocios de la empresa.

En relación con las provisiones a dotar en el caso de que su pudieran derivar responsabilidades el mandatario en la ejecución de la actividad, podrán utilizarse cuentas del subgrupo 49 para reflejar la provisión y cuentas de los subgrupos 69 y 79 para realizar respectivamente las dotaciones y desdotaciones a la misma».

Lo descrito no se corresponde con las cuotas con destinos específicos que, precisamente y como definición, son un porcentaje de la facturación que las distribuidoras han de ingresar en la cuenta correspondiente de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), quien se encarga de repartir entre los beneficiarios. La CNMC no es un tercero por cuenta de quien se factura.

De hecho, la cuenta 705 «Prestaciones de servicios de distribución de energía» de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico⁹ viene definida (como todas entre la 700 y 706) como «Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de tráfico de la empresa, mediante precio, teniendo en cuenta lo indicado en la cuenta 708». Por tanto, no se contempla ninguna minoración en cuanto al apunte de los ingresos brutos.

Es la cuenta 708 «Compensaciones y liquidaciones interempresas» la que recoge las repetidas cuotas con destinos específicos, que se carga por el importe obtenido que corresponde a otras empresas, con abono a la cuenta 413 «Otros acreedores», cuya definición señala: «Deudas con otros acreedores, entre las que se incluyen las originadas por los importes obtenidos en la facturación con destinos específicos».

La definición es elocuente: importes obtenidos en la facturación. De esta forma, mediante el cargo en la cuenta 708, se consigue que estas cantidades no afecten a la cuenta de resultados, cumpliendo así lo prevenido en la Norma

9. Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo. BOE núm. 69, de 21/03/1998.

de Valoración 18º de la adaptación contable¹⁰. Pero no dejan de ser ingresos brutos de facturación¹¹.

Con la vigente interpretación jurisprudencial los ingresos brutos de las empresas distribuidoras resultan disminuidos, redundando en el incumplimiento de la ecuación que dispone el art. 24.1 c) TRLHL:

«Las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a sus redes. Las empresas titulares de tales redes deberán computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación».

De esta forma, no todas las cantidades percibidas *por tal concepto* -acceso a redes- son computadas por las distribuidoras, en tanto que hay que descontarlas de los ingresos de las comercializadoras, sin exclusión de importe alguno de los peajes que abonan.

Lo que sintéticamente hemos expuesto nos lleva a concluir que resulta necesaria una reforma legislativa que aclare el concepto ingresos brutos de facturación a efectos de la tasa, de manera que estos sean, para las empresas distribuidoras, los que son objeto de contabilización en la cuenta 705; es decir, todos los facturados con excepción de los impuestos, de manera que, entonces, sí coincidirían con los importes objeto de minoración a las comercializadoras.

En cuanto a las empresas comercializadoras de energía eléctrica, tampoco la construcción jurisprudencial del tributo comprende todos los conceptos objeto de facturación.

El problema ya lo puso de manifiesto la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales en su informe de 3 de julio de 2002¹². Recogemos parte de las reflexiones que expuso en las páginas 151 y 152:

10. «No tendrán la consideración de ingresos los percibidos por cuenta de terceros, cuyo importe se contabilizará con carácter general, en la cuenta 413; en particular, los costes definidos como cuotas con destinos específicos en el Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre».

11. Una explicación más detallada de los movimientos contables en el trabajo que publicamos en la Revista Tributus nº 2, agosto de 2023, págs. 80-105.

12. El Informe, antecedente de la reforma de la Ley 51/2002, incidió más en el problema que el posterior Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local de 2017.

«La primera cuestión, que ha originado conflictividad en su aplicación, es si deben tenerse en cuenta los ingresos brutos totales de las empresas, o solamente los ingresos brutos directamente obtenidos por aquéllas, como consecuencia de la utilización del dominio público. Algunas interpretaciones entienden que se refiere única y exclusivamente a esta segunda magnitud, pero parece que se basan en el error de confundir la causa de la imposición con la cuantificación de la tasa. En la construcción legal actual se toma en cuenta el volumen de negocios de las empresas para medir la tasa porque entra dentro de la lógica que la utilización del dominio

público sea tanto o más intensa cuanto mayor sea el tamaño de la empresa, y uno de los mejores baremos de medida es, sin duda, el volumen de las operaciones.

(...)

Por ello, la Comisión considera que procede delimitar con claridad que los ingresos brutos de la facturación deben entenderse tanto del importe obtenido de la venta de servicios vinculados a las infraestructuras indirectamente como de la prestación de suministros directos».

No podemos estar más de acuerdo con dicha consideración que, sin embargo, no tuvo eco en la redacción de la Ley 51/2002, ni tampoco en el Informe de la Comisión de expertos de 2017.

Nos queremos referir en este punto a los denominados servicios de valor añadido. Al respecto, comenzaremos por transcribir en parte el art. 44 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico¹³:

«Artículo 44. Derechos y obligaciones de los consumidores en relación con el suministro.¹⁴

1. Los consumidores tendrán los siguientes derechos, y los que reglamentariamente se determinen, en relación al suministro:

(...)

d) A formalizar un contrato de acceso con la empresa distribuidora o un contrato de suministro con la empresa suministradora de electricidad, según corresponda, en el que se especifique:

(...)

9.º la información relativa a otros servicios prestados, incluidos, en su caso, los servicios de valor añadido y de mantenimiento que se propongan, mencionando de manera explícita el coste de dichos servicios adicionales y su obligatoriedad o no».

13. BOE núm. 310, de 27/12/2013.

14. Destacamos que la rúbrica del precepto se refiere a derechos y obligaciones de los consumidores en relación con el suministro. No trata de conceptos ajenos a este. También hemos de contextualizar el artículo: se enmarca en el Título VIII «Suministro de energía», Capítulo I «Suministro a los usuarios y gestión de la demanda eléctrica».

Resulta patente que la prestación de estos servicios de valor añadido forma parte del contrato de suministro. Que sean prestados por la propia comercializadora o por empresa que esta constituya ad hoc, o que renuncie a llevarlos a cabo, entra en el marco de la economía de opción. Pero, salvo que los lleve a cabo un tercero, resulta innegable que forman parte del contrato de suministro.

Así lo entendió, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de enero de 2021¹⁵, dictada en el recurso de apelación 708/2020, que indicó en su Fundamento de Derecho Cuarto:

«La redacción del art. 24.1.c) difícilmente permite una interpretación que restrinja el concepto de ingresos brutos a los obtenidos solo y exclusivamente como precio del suministro de la energía que circula a través de las conducciones o infraestructuras que ocupan el dominio público. El precepto enfatiza que en todo caso y sin excepción alguna el importe de la tasa consistirá en el 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación, y es objeto de facturación no solo la energía consumida, sino también los servicios de valor añadido que menciona la apelante. Todos estos son obtenidos por la entidad comercializadora «como contraprestación por los servicios prestados».

Pese a ello, recurrida la Sentencia en Casación, el Tribunal Supremo concluyó en su Sentencia de 14 de febrero de 2023¹⁶:

«OCTAVO. - Fijación de la doctrina jurisprudencial.

Como consecuencia de lo expuesto, la doctrina que hemos de fijar como respuesta a la cuestión de interés casacional es que a efectos del sistema de fijación de cuota tributaria de los suministros comprendidos en el art. 24.1.c) TRLRHL, han de excluirse del parámetro de ingresos brutos procedentes de la facturación a que hace referencia dicho precepto, el importe de facturación por los servicios adicionales o de valor añadido como los enunciados en el anterior fundamento jurídico séptimo (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)».

En consecuencia, a nuestro juicio se impone aquí también una actuación del legislador que, tal como aconsejó en 2002 la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, aclare que los ingresos brutos de facturación son todos los que se perciben en la factura de suministro que abona el consumidor final.

15. ECLI:ES:TSJM:2021:15520.

16. ECLI:ES:TS:2023:415.

3.2 Los suministros de gas

En el mismo sentido que hemos expuesto en el apartado anterior sobre los servicios de valor añadido, hemos de citar el art. 57 bis de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos¹⁷:

«Artículo 57 bis. Derechos de los consumidores en relación con el suministro.

Los consumidores tendrán los siguientes derechos:

(...)

e) Tener un contrato con el comercializador en el que se especifique:

(...)

3.º el tipo de servicio de mantenimiento que se ofrezca».

No insistiremos, por tanto, en este extremo ya comentado, centrándonos en la previsión del párrafo sexto del art. 24.1 c) en cuanto dispone:

«[N]o se incluirán entre los ingresos brutos procedentes de la facturación las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la sección 1.ª ó 2.ª 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».

La norma obliga a la minoración de la base imponible de los comercializadores de gas, a efectos de la tasa, por los suministros que efectúan a consumidores que, a su vez, producen energía eléctrica a partir de aquella materia prima. En este caso no advertimos una posible doble imposición que se quisiera evitar, ni jurídica ni económica, y sí una extraordinaria complejidad en la gestión de la tasa.

De hecho, no vemos clara la *ratio legis* del precepto. En la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social¹⁸, cuyo artículo 15 Segundo Uno introdujo el inciso que comentamos, nada se dice al respecto. Si se trata de incentivar la producción de energía eléctrica en régimen de cogeneración, resulta paradójico que el sujeto que lleva a cabo el proceso en nada se beneficia; más bien se le asignan cargas formales tendentes a demostrar el destino que dio

17. BOE núm. 241, de 08/10/1998.

18. BOE núm. 313, de 31/12/2003.

al gas que le han suministrado, para que pueda reducir su cuota tributaria su suministrador.

A efectos ilustrativos de la complejidad de la cuantificación de la correspondiente reducción, citaremos, entre otras, la Sentencia 259/2011, de 25 de febrero, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (FD Tercero)¹⁹.

Así se pronuncia:

«En el supuesto enjuiciado, el Juzgador de instancia desestimó el recurso al estimar que en ningún momento por parte de la entidad recurrente, ahora apelante, se ha desarrollado prueba de cargo tendente a acreditar que el servicio suministrado a Repsol tenga la consideración de materia prima necesaria para generar energía susceptible de tributación por el régimen especial previsto en la norma, para lo que habría bastado, señala el F.D. 2º, haberse aportado o interesado que desde el Juzgado se requiriera su aportación, una certificación expedida por la empresa receptora de energía que justificara que el gas suministrado por la entidad demandante durante el período impositivo discutido se destinaba a la generación de la energía eléctrica. Dadas tales circunstancias, la Sala acordó requerir a la entidad Repsol a fin de que acreditara el uso que dio al gas natural suministrado en las instalaciones a que alude la liquidación impugnada, sitas en la Poble de Mafumet y durante el ejercicio cuestionado, 2004, requerimiento que fue cumplimentado por dicha entidad con el siguiente desglose:

Cantidades suministradas por Gas Natural:

1.830 t para consumos en la planta de Carburos Metálicos, para fabricación de hidrógeno para Repsol Petróleo (representa aprox. el 42,63%)

2.461 t para consumos en plantas de Repsol Petróleo (representa aprox. el 57,37%)

Cantidades consumidas en plantas de Repsol Petróleo:

2.237 t en cogeneración para producir energía eléctrica (90,9%)

224 t en red de fuel gas para combustión (8,1%.)

Concluye que "el porcentaje de gas natural destinado a la cogeneración ha sido del 52,15%".

19. ECLI:ES:TSJCAT:2011:1986.

De lo anterior podemos concluir que al menos un 52,15% de gas natural ha sido destinado a la cogeneración, por lo que procede estimar en parte el presente recurso de apelación y modificar la base imponible de la liquidación girada a la entidad apelante teniendo en cuenta el porcentaje acreditado que ha sido empleado como materia prima necesaria para la generación de energía».

Obviamente, para la apelante «el gas suministrado era destinado en su totalidad a la cogeneración».

Destacamos que para el Juzgado de instancia

«habría bastado (...) haberse aportado o interesado que desde el Juzgado se requiriera su aportación, una certificación expedida por la empresa receptora de energía que justificara que el gas suministrado por la entidad demandante durante el período impositivo discutido se destinaba a la generación de la energía eléctrica».

Como no se practicó la prueba, tuvo que ser la Sala de apelación quien requiriera al perceptor del gas una certificación comprensiva de su destino.

Resulta evidente que la gestión de la tasa, tanto para el obligado tributario como para la Corporación Local, resulta «poco amable»-valga la expresión-: la suministradora ha de conocer, previamente a su declaración, el destino que su cliente ha dado al gas suministrado, y en qué proporción; la Administración desconoce si la minoración que practica el declarante es correcta; y, por último, hay un tercero, la empresa que produce energía en régimen de cogeneración, que en nada se beneficia y que ha de acreditar el empleo que ha dado al gas adquirido.

A nuestro juicio, ni es un sistema eficiente ni, lo que es más importante, vemos con claridad la justificación objetiva del régimen.

Por todo ello, nuestra propuesta de reforma sería la supresión del citado inciso del párrafo sexto del apartado.

3.3 El sector de las telecomunicaciones

En este ámbito, las complicaciones en la tasa aumentan considerablemente. En nuestra opinión, la reforma de su tratamiento debería ser de un calado importante.

Para comenzar, hemos de dejar constancia de nuestra posición contraria al distinto tratamiento de los servicios móviles y fijos, que ha provocado la

20. <https://www.cnmc.es/sites/default/files/5410607.pdf>

21. Revela el citado informe 2023 CNMC: «En 2023, el parque de telefonía móvil, excluyendo las líneas exclusivas de datos y vinculadas a máquinas- alcanzó los 61,2 millones de líneas (...) La telefonía móvil alcanzó una tasa de penetración de 127,3 líneas por cada 100 habitantes». (Pág. 78)

22. ECLI:ES:TS:2016:2188. Allí señaló: «[A] los efectos del aprovechamiento o beneficios derivados de la ocupación de la vía pública para la prestación del servicio de telefonía de que se trata, no resulta relevante la calificación urbanística del suelo que se ocupa. Y es que, como sostiene la representación procesal del Ayuntamiento, para los servicios de comunicaciones móviles, la mayor utilidad consiste en poder desplegar por el subsuelo de las vías públicas municipales el cable o fibra óptica que permita conectar sus distintos elementos de red de modo que resulten aptos para prestar los citados servicios de comunicaciones».

23. ECLI:ES:TS:2016:2662. Reconociendo la ocupación del subsuelo municipal en los mismos términos que la anterior.

24. Asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11, que tuvieron por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo en relación con los servicios móviles.

dificultad -prácticamente imposibilidad hasta la fecha- de gravar los aprovechamientos de los primeros y vacilaciones y lagunas en el gravamen de los segundos.

Téngase en cuenta el elevado crecimiento de los servicios empaquetados que en una única factura perciben ingresos de ambas modalidades. Claramente lo pone de relieve el Informe Económico-Sectorial 2023 de la CNMC²⁰:

«El mercado español se caracteriza por un elevado grado de empaquetamientos, en especial, de las modalidades que combinan en una misma oferta servicios fijos y móviles» (Pág. 51).

Indica también:

«Para las líneas de telefonía móvil, el 84,4% del parque de pospago estaba empaquetado en 2023, ya sea únicamente con el servicio de banda ancha móvil o también con servicios de red fija. Este porcentaje implica que 43,4 millones de líneas pospago están contratadas de forma conjunta con uno o más servicios» (Pág. 53).

La exclusión de los servicios móviles del régimen especial de cuantificación del art. 24.1 c) TRLHL, siempre nos ha resultado difícil de comprender. Podría haber dos razones: bien la complicada territorialización de los ingresos, por tratarse de dispositivos que carecen de una ubicación fija, bien el equivocado entendimiento de que estos servicios no aprovechan el dominio público local por su empleo de la tecnología basada en radioenlaces.

Respecto al primero de los inconvenientes, la generalización en todo el territorio nacional de los terminales móviles²¹ y su empleo, no haría injusta una atribución de ingresos en función del municipio de residencia del abonado.

En cuanto al uso del dominio público, fue reconocido por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 de mayo²² y 8 de junio de 2016.²³ Y es que para la conexión de sus medios inalámbricos (estaciones base, controlador de estaciones base y centro de conmutación), así como para conectar con la red troncal, es imprescindible el uso de medios cableados, fundamentalmente fibra óptica, instalados en el dominio público municipal.

Avanzando en nuestra reflexión, debemos recordar el devenir de la propia sujeción a la tasa de los servicios de comunicaciones fijas y, en este sentido, hemos de traer a colación la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 12 de julio de 2012²⁴, que dio respuesta a tres cuestiones prejudiciales que el Tribunal Supremo planteó en relación con la tasa. La primera de las preguntas formuladas por el Tribunal Supremo -la fundamental- se expresaba en los siguientes términos:

«1) ¿El artículo 13 de la Directiva [autorización] debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que permite exigir un canon por derechos de instalación de recursos sobre el dominio público municipal a las empresas operadoras que, sin ser titulares de la red, la usan para prestar servicios de telefonía móvil?

2) Para el caso de que se estime compatible la exacción con el mencionado artículo 13 de la Directiva [autorización], las condiciones en las que el canon es exigido por la ordenanza local controvertida ¿satisfacen los requerimientos de objetividad, proporcionalidad y no discriminación que dicho precepto exige, así como la necesidad de garantizar el uso óptimo de los recursos concernidos?

3) ¿Cabe reconocer al repetido artículo 13 de la Directiva [autorización] efecto directo?»

Las cuestiones fueron planteadas en 2010, y referidas exclusivamente a los servicios móviles. Muy atrás había quedado la reforma de la Ley 51/2002, que explicitó que estaban sometidos a la tasa tanto los titulares de redes como las empresas que accedían a ellas para prestar sus servicios. Sin embargo, los operadores móviles se encontraban extramuros del art. 24.1 c) TRLHL.

El TJUE resolvió en los siguientes términos:

«1) 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), debe 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.»

2) El artículo 13 de la Directiva 2002/20 tiene 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».

Como vemos, sólo respondió a la primera y tercera de las cuestiones, explicando en el apartado 36 de la Sentencia que

«[e]n vista de la respuesta dada a la primera cuestión, procede responder únicamente a la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente».

La recepción del pronunciamiento del TJUE por parte del Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de octubre de 2012²⁵, dictada en el recurso de casación 1085/2010, fue más allá de lo resuelto por el Tribunal de Luxemburgo, que se refería a la no sujeción a la tasa de los operadores móviles no titulares de recursos. Así, entrando a valorar el método de cuantificación de la cuota tributaria, dispuso (FD Tercero):

«Por otra parte, la anulación tiene que alcanzar también al art. 4 de la Ordenanza, al partir la regulación de la cuantificación de la tasa de la premisa de que todos los operadores de telefónica móvil realizan el hecho imponible, con independencia de quien sea el titular de las instalaciones o redes que ocupan el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, que no se adecúa a la Directiva autorización, debiendo recordarse, además, que la Abogada General, en las conclusiones presentadas, ante la cuestión prejudicial planteada, sostuvo que "con arreglo a una correcta interpretación de la segunda frase del artículo 13 de la Directiva autorización, un canon no responde a los requisitos de justificación objetiva, proporcionalidad y no discriminación, ni a la necesidad de garantizar el uso óptimo de los recursos de que se trate, si se basa en los ingresos o en la cuota de mercado de una empresa, o en otros parámetros que no guardan relación alguna con la disponibilidad del acceso a un recurso "escaso", resultante del uso efectivo que haga dicha empresa de ese recurso".

Esta conclusión, aunque no fue examinada por el Tribunal de Justicia por las razones que señala, es compartida por la Sala, lo que impide aceptar que para la medición del valor de la utilidad se pueda tener en cuenta el volumen de ingresos que cada empresa operadora puede facturar por las llamadas efectuadas y recibidas en el Municipio, considerando tanto las llamadas con destino a teléfonos fijos como a móviles como recoge la Ordenanza, y además, utilizando datos a nivel nacional extraídos de los informes anuales publicados por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, en cuanto pueden conllevar a desviaciones en el cálculo del valor de mercado de la utilidad derivada del uso del dominio público local obtenido en cada concreto municipio.»

Obviamente, la alusión a la improcedencia de emplear el volumen de ingresos de cada empresa apuntaba indirectamente, pero de manera elocuente, a la tasa del 1,5, a la que estaban sometidos los servicios de telecomunicaciones fijas. Estos operadores no tardaron en comenzar a impugnar las liquidaciones

25. ECLI:ES:TS:2012:6484.

que se les emitían por el método especial de cuantificación, logrando pronunciamientos favorables de diversos Tribunales Superiores de Justicia.

Ciertamente, la Directiva 2002/20/CE²⁶, de 7 de marzo, regulaba la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, tanto móviles como fijos.

El TSJ de Madrid se pronunció, entre otras, de manera contundente en Sentencia 449/2016, de 27 de abril²⁷, con cita de la Sentencia del TSJ de Cataluña 32/2016, de 20 de enero, recaída en el recurso 96/2015:

«En suma, dado que el servicio de telefonía fija, como de móvil, se trata un servicio de comunicaciones electrónicas en el sentido de la Directiva 2002/20, la doctrina del Tribunal Supremo en relación a la tasa por el aprovechamiento especial del dominio público para la prestación de servicios de telefonía móvil, contenida, por todas, en la sentencia de 15 de octubre de 2012, dictada en el recurso de casación núm. 1085/2010, las sentencias de 15 de febrero de 2013, dictadas en los recursos de casación núms. 5709/2009, 6550/2009, 6559/2009, 6581/2009, 5260/2010, 5789/2009, 5489/2009, 5880/2010, 89/2010 y 5190/2010, las de 22 de febrero de 2013, dictadas en los recursos de casación 6511/2009, 5594/2009, 503/2010, 5302/2009, 592/2010, 5502/2009, 6101/2009, 6471/2009, 5631/2009, 6531/2009, 5596/2009, 6112/2009, 5602/2009 y 5603/2009, es trasladable al supuesto de telefonía fija.

(...) Por análogas razones a las contenidas en dichas sentencias deberá también prosperar la impugnación de la ordenanza en cuanto a la cuantificación de la tasa, en relación a la utilización especial del dominio público para la prestación de servicios de telefonía fija, en virtud de la primacía del derecho comunitario, cuya normativa sectorial debe prevalecer sobre la Ley de Haciendas Locales».

Paradójicamente, y cuando parecía que no había duda acerca de la aplicación de la doctrina del TJUE a los servicios de telefonía fija, la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Auto de 31 de mayo de 2017²⁸, admitió el recurso de casación 1290/2017, indicando que

«se hace necesaria la intervención del Tribunal Supremo para que, si lo estima procedente, se dirija al TJUE a fin de preguntarle 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

26. Derogada por la Directiva (UE) 2018/1972 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas. «DOUE» núm. 321, de 17 de diciembre de 2018, páginas 36 a 214 (DOUE-L-2018-82056). Su art. 42 recoge los mismos principios y limitaciones que contenía el art. 13 de la Directiva 2002/20/CE, si bien empleando el término «tasas» en lugar de «cánones».

27. ECLI:ES:TSJM:2016:6865.

28. ECLI: ES:TS:2017:5068A.

telecomunicaciones móviles, se extienden también a las que lo hacen en los de la telefonía fija y de los servicios de internet».

Mediante Auto de 12 de julio de 2018²⁹, el Tribunal Supremo plantea cuestión prejudicial en los siguientes términos:

«Primero. Si la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo, relativa a la autorización de redes y servicios de telecomunicaciones electrónicas ("Directiva autorización"), interpretada por el TJUE en relación con empresas que actúan en el sector de las telecomunicaciones móviles, y, específicamente, las limitaciones que la misma contempla en sus artículos 12 y 13 al ejercicio de la potestad tributaria de los Estados miembros, resulta de aplicación a las empresas prestadoras de servicios de telefonía fija e internet.

Segundo. En el caso de que la cuestión anterior fuese respondida afirmativamente (y se declarara la aplicación de aquella Directiva a las prestadoras de servicios de telefonía fija e internet), si los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE permiten a los Estados miembros imponer una tasa o canon cuantificados exclusivamente en atención a los ingresos brutos obtenidos anualmente por la empresa -propietaria de los recursos instalados- con ocasión de la prestación del servicio de telefonía fija e internet en el territorio correspondiente».

29. ECLI:ES:TS:2018:8408A.

30. Si esto es así, es decir que al Alto Tribunal no le cabía duda sobre la exigencia de ser propietario de las redes, no terminamos de comprender el reenvío prejudicial por lo que respecta a la primera pregunta. El TJUE sólo se pronunció sobre la incompatibilidad de la tasa respecto a los operadores no titulares de recursos -lo que da por extensible el Tribunal remitente a los servicios fijos-, quedando la incógnita en la aplicación del 1,5 por ciento a los ingresos brutos. En este sentido, fallando la premisa de la titularidad de recursos, el art. 24. 1 c) TRLHL sería incompatible con la normativa Comunitaria en cuanto a las telecomunicaciones.

31. ECLI:EU:C:2021:70.

Resulta destacable que el Alto Tribunal no solo pregunte sobre la extensión de la doctrina de la STJUE de 12 de julio de 2012 a los servicios fijos, sino que cuestione también el gravamen de los ingresos brutos de facturación. Parece evidente que no le valía con la respuesta afirmativa a la primera cuestión para juzgar la aplicación del método del 1,5. Recordemos que la proscripción de esta cuantificación de la tasa no la realizó el TJUE, sino el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de octubre de 2012 -ya comentada- haciéndose eco de las consideraciones de la Abogacía General.

Por el contrario, parece dar por sentado que la tasa solo puede recaer sobre los titulares de redes, y no sobre quienes tienen derechos de acceso, en cuanto reconduce la pregunta sobre la validez de la cuantificación a «la empresa -propietaria de los recursos instalados-»³⁰.

Pues bien, el criterio del TJUE al respecto, expresado en Sentencia de 27 de enero de 2021 (Asunto C-764/18) fue el siguiente³¹:

«1) 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.

2) 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.»

Es evidente el alcance del Fallo en cuanto a la primera de las respuestas: la Directiva es aplicable a los servicios móviles y fijos. Lo que no parece tan evidente es la segunda conclusión. Sobre los ingresos brutos -como hemos apuntado anteriormente- no se había pronunciado el Tribunal.

Ahora bien, nos parece que la clave de la resolución se encuentra en los apartados 49, 50 y 51 de la Sentencia, que dicen así:

«49 Así pues, no puede considerarse que la tasa por aprovechamiento del dominio público, impuesta por la Ordenanza fiscal citada, se aplique a las empresas que suministran redes y servicios de comunicaciones electrónicas como contrapartida al derecho de instalar recursos (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, Proximus, C-517/13, EU:C:2015:820, apartado 35).

50 Por consiguiente, el hecho imponible de la tasa por aprovechamiento del dominio público, al estar vinculado, conforme a la referida Ordenanza fiscal, a la concesión del derecho a utilizar los recursos instalados en el suelo, vuelo o subsuelo del dominio público local, no depende del derecho de instalar tales recursos en el sentido del artículo 13 de la Directiva autorización, recordado en el apartado 43 de la presente sentencia.

51 De ello se infiere que la tasa prevista en la Ordenanza fiscal n.º 22/2014 no está incluida en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva autorización».

Por fin se distingue, como ya intentamos hacer ver en el procedimiento que concluyó en la Sentencia TJUE de 12 de julio de 2012, y tantas veces hemos expuesto, entre la «instalación de recursos» y la «ocupación o aprovechamiento»

del dominio público local, para concluir que estas últimas modalidades se encuentran fuera del art. 13 de la Directiva invocada.

Nótese que la segunda de las respuestas se refiere a la posibilidad de gravar los ingresos brutos de «las empresas propietarias de infraestructuras o de redes», en congruencia con lo cuestionado por el Tribunal Supremo. ¿Volvemos a tener el litigio servido respecto a los operadores fijos que no tienen red propia, sino derechos de acceso o interconexión?

La Sentencia 555/2021³², de 26 de abril, del Tribunal Supremo, en la recepción de la doctrina del TJUE, se adelanta a aclarar este extremo:

«La sentencia del TJUE de 27 de enero de 2021 (...) [n]ada ha dicho, de manera expresa, porque no se le preguntó, acerca de la conformidad al Derecho europeo de esa tasa cuando se exige a los prestadores de tales servicios que no son los propietarios de las infraestructuras o de redes necesarias. Ello, no obstante, la lectura de diversos apartados (40, 45, 46 47 y 48) de dicha sentencia, conduce a estimar que, desde la óptica que nos ocupa, ningún reproche jurídico le merece al Tribunal de Justicia tal posibilidad».

Y concluye:

«A vista de todo lo dicho, fijamos la siguiente doctrina en el presente recurso de casación:

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».

Como vemos, se ahonda en el distinto tratamiento tributario de los servicios de comunicaciones móviles y fijos. Para los primeros está proscrito el gravamen de los aprovechamientos respecto a los operadores que emplean redes ajenas, así como la cuantificación de la tasa en función del volumen de ingresos; para los segundos, el método de cuantificación es el dispuesto por el art. 24.1 c) TRLHL, basado en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos y aplicado a las empresas «tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de

32. ECLI:ES:TS:2021:1532.

las cuales se efectúan los suministros como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a estas».

La diferenciación nos parece absolutamente inadecuada. Pero también hemos de reconocer que no resulta fácil unificar el régimen jurídico de las tasas por aprovechamiento de ambos servicios.

Así, en tanto no cambie la doctrina del TJUE respecto a la telefonía móvil, el legislador nacional no puede incluirla en el método especial del 1,5 por ciento, sin perjuicio de que, como vimos en la reforma de la Ley 51/2002, su voluntad fue excluir esta modalidad de telecomunicaciones.

En cuanto a la telefonía fija, su salida de la tasa del 1,5 supondría reconducir el gravamen al art. 24.1 a) TRLHL, cuyas premisas se han mostrado de difícil satisfacción de los criterios de los Tribunales Superiores de Justicia.

La experiencia de la Agencia Tributaria Madrid en este sentido ha resultado muy expresiva. Así, acatando el criterio sostenido por el TSJ de Madrid (Sentencia 449/2016, de 27 de abril, arriba citada), se condujo el gravamen de los servicios fijos al método general del art. 24.1 a) TRLHL y se aprobó la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por Utilización Privativa y Aprovechamientos Especiales Constituidos en el Suelo, Subsuelo o Vuelo de la Vía Pública a favor de Empresas Titulares de Redes o Recursos de Telecomunicaciones Fijas, mediante Acuerdo Plenario de 28 de junio de 2017.

Simultáneamente, se procedió a modificar la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por Utilización Privativa y Aprovechamientos Especiales constituidos en el Suelo, Subsuelo o Vuelo de la Vía Pública a favor de Empresas Explotadoras de Servicios de Telefonía Móvil por Acuerdo del Pleno municipal de 28 de junio de 2017³³

Se trataba con ello de unificar el método de cálculo de la cuota tributaria para ambos servicios de telecomunicaciones.

Tras la Sentencia del Tribunal Supremo 2616/2016, de 15 de diciembre³⁴, que rechazó el empleo del interés legal del dinero en orden a la valoración de los bienes de dominio público, el TSJ de Madrid, en Sentencia 207/2020, de 13 de marzo³⁵, anuló el art. 5 de la Ordenanza de Telefonía Fija.

Por el mismo motivo, en recurso indirecto contra la Ordenanza de Telefonía Móvil, el TSJ dictó la Sentencia 624/2022, de 17 de octubre³⁶, mediante la que anuló el art. 5 de la disposición, quedando así sin posibilidad de cuantificar la cuota tributaria.

33. Publicado su texto en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid de 30 de junio de 2017.

34. ECLI:ES:TS:2016:5337.

35. ECLI:ES:TSJM:2020:5299.

36. ECLI:ES:TSJM:2022:12793.

Análisis crítico de las tasas por utilización del dominio público local de las empresas explotadoras de servicios de suministros.

47

Santiago Peiró Martínez de la Riva. Subinspector de Tributos. Agencia Tributaria Madrid.

De este modo, llegamos a la situación actual en la que los aprovechamientos de la telefonía móvil no están siendo gravados, en tanto que las telecomunicaciones fijas vuelven a estar en el régimen del art. 24.1 c).

En nuestra opinión, y en lo tocante a este sector, se haría necesaria una intervención del legislador que abordase la reforma de las letras a) y c) del art. 24.1 TRLHL. A efectos de concretar este extremo nos remitimos al siguiente apartado de conclusiones.

④ CONCLUSIONES

Respecto a la letra c) del art. 24.1 TRLHL, y en la línea que hemos propuesto en el Libro Blanco para la Reforma de la Tributación Local de la Asociación Nacional de Inspectores de la Hacienda Pública Local (ANIHPL), nos parece adecuada la siguiente redacción:

«Artículo 24. Cuota tributaria.

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

(...)

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

A estos efectos, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos.

No se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil.

Este régimen especial de cuantificación se aplicará a las empresas a que se refiere este párrafo c), tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a estas.

A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se entenderá por ingresos brutos procedentes de la facturación aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por esta como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal, sin exclusión de ningún concepto objeto de facturación³⁷.

37. Se trata de recuperar el concepto «ingreso bruto» para incluir todos aquellos que se facturan con ocasión del suministro, como expusimos para los sectores energéticos.

No se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, los impuestos indirectos que graven los servicios prestados³⁸.

Las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a sus redes extendidas en el suelo, subsuelo o vuelo del municipio de la imposición³⁹. Las empresas titulares de tales redes deberán computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación.

El importe derivado de la aplicación de este régimen especial no podrá ser repercutido a los usuarios de los servicios de suministro a que se refiere este párrafo c).

Las tasas reguladas en este párrafo c) son compatibles con otras tasas que puedan establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, de las que las empresas a que se refiere este párrafo c) deban ser sujetos pasivos conforme a lo establecido en el artículo 23.1.b) de esta ley, quedando excluida, por el pago de esta tasa, 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.»

38. Suprimimos el inciso relativo a los ingresos por cuenta de terceros. Como hemos explicado en este trabajo, estos importes nunca pueden ser facturación propia de las empresas suministradoras, y sólo sirve para tener que descontar de los ingresos brutos las denominadas cuotas con destinos específicos que, a nuestro juicio sí forman parte de la facturación por suministros. También suprimimos la exclusión de los suministros de gas destinados a cogeneración, por los motivos indicados más arriba.

39. La tasa grava la utilización del dominio público del municipio de la imposición. Carece de sentido, para su cuantificación, descontar derechos de acceso o interconexión a redes extendidas fuera del término municipal, que quiebra la igualdad del precepto en cuanto a gravar lo descontado a unos sujetos por el importe de lo percibido por los titulares de redes.

La transcripción es de la letra c) completa, permitiéndonos destacar los textos siguientes del mismo: «No se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, los impuestos indirectos que graven los servicios prestados» y «... extendidas en el suelo, subsuelo o vuelo del municipio de la imposición».

En el sentido que hemos adelantado, sería deseable la modificación del método general de cálculo de las tasas, letra a) del art. 24.1, dando algunas «pistas» legislativas sobre el cálculo del «valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público».

En este punto no propondremos una redacción concreta. Vamos a hacer una reflexión. El art. 24 TRLHL se refiere al cálculo de la «Cuota Tributaria» -esa es su rúbrica-, en tanto que el art. 25 del texto legal lleva la rúbrica «Acuerdos de establecimiento de tasas: informe técnico-económico».

Comparemos ambas disposiciones:

El art. 24.1 a) dispone 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.»

Por su parte, el art. 25 previene:

«Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público (...) deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado (...). Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo».

Realmente, los criterios y parámetros que definan el valor de mercado de los bienes objeto de aprovechamiento han de constar en el informe técnico-económico, así como el valor de la utilidad que se deriva. La Ordenanza Fiscal ha de proveer una fórmula de cálculo de la cuota tributaria que grave la utilidad derivada del empleo de tales bienes en cada modalidad concreta.

Dicho lo cual, y a los efectos que nos ocupan, nos parece necesaria una modificación de la letra a) que permita expresamente -podría ser en un párrafo segundo- el empleo de criterios y parámetros tales como el valor catastral de suelo por metro cuadrado de los inmuebles urbanos⁴⁰; el coeficiente de referencia al mercado fijado por el Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario; y, por último, y en cuanto a fijar el valor de la utilidad, el empleo del interés legal del dinero vigente en el momento del devengo de la tasa. Todo ello referido, como reza la rúbrica del art. 24 TRLHL, al cálculo de la cuota tributaria.

Resaltamos que la modificación permita el empleo de los parámetros indicados, sin que excluya otro tipo de metodología.

Las propuestas que realizamos en estas conclusiones reportarían mayor seguridad jurídica a la tributación de las tasas de suministradoras y, además, se adecuarían más al principio de equivalencia -estas tasas tienen ese carácter sinalagmático o bilateral como las ha definido el Tribunal Supremo- redundando en mayor justicia para las comunidades a las que representan las Corporaciones Locales que ceden sus bienes para un uso empresarial de determinados particulares, sin el que no podrían desarrollar su actividad. No olvidemos que los ingresos de las Corporaciones Locales no son un enriquecimiento de estos Entes, sino el sustento de los servicios que prestan a la ciudadanía.

40. Se obtiene mediante la simple división del valor catastral del suelo de todos los inmuebles urbanos del municipio entre la superficie total de suelo ocupado por los inmuebles del catastro urbano.

EL RETO DE LA TASA POR PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE GESTIÓN DE RESIDUOS DE COMPETENCIA MUNICIPAL EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID

M^a ROSARIO VILLENA CERÓN
Subdirectora General de
Servicios Jurídicos Tributarios
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, ha supuesto un nuevo hito en la tributación local. Por primera vez en el ámbito de las haciendas locales, una Ley obliga a los Ayuntamientos al establecimiento de una tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario, hasta ahora caracterizadas por su naturaleza potestativa; pero, curiosamente, se «olvida» de regular sus elementos esenciales, dejando en manos de los entes locales la ordenación total del ingreso.

Afortunadamente, la Ley estableció un *lapso* temporal de tres años desde su entrada en vigor para acometer la implantación de esta nueva figura tributaria (tasa) o no tributaria (prestación patrimonial de carácter público no tributario). Tres años que, al menos, en el Ayuntamiento de Madrid, han servido para analizar problemas, compartir experiencias con otros Ayuntamientos, examinar los sistemas existentes en las principales ciudades europeas y, en definitiva, para diseñar, en este caso, una tasa que no contenta a nadie: ni a los ciudadanos que tenemos que pagarla; ni a los Ayuntamientos que se han visto abocados a su establecimiento. Y aún no sabemos si será del agrado o no de los Tribunales de Justicia, quienes tendrán la última palabra.

En este trabajo, se pretende exponer el contenido de la norma aprobada por el Ayuntamiento de Madrid, así como los motivos por los que se ha optado por esta y no por otra regulación, analizando los problemas prácticos con los que nos hemos ido encontrando.

Palabras clave: tasa, prestación patrimonial de carácter público no tributario, residuos domésticos, informe técnico-económico, sustituto del contribuyente, tarifa básica, tarifa por generación, coeficiente de calidad en la separación.

ABSTRACT

Law 7/2022, of 8 April, on waste and contaminated soils for a circular economy, has been a new milestone in local taxation. For the first time in the field of local finances, a Law obliges local councils to establish a non-tax public tax or economic benefit, until now characterised by its optional nature; but, curiously, it «forgets» to regulate its essential elements, leaving the total organisation of the revenue in the hands of local authorities.

Fortunately, the Law established a time period of three years from its entry into force to undertake the implementation of this new tax figure (tax) or non-tax figure (non-tax public property benefit). Three years which, at least in Madrid City Council, have been used to analyse problems, share experiences with other city councils, examine the existing systems in the main European cities and, in short, to design, in this case, a tax that satisfies no one: neither the citizens who have to pay it, nor the city councils that have been forced to establish it. And we still do not know whether or not it will be to the liking of the Courts of Justice, who will have the last word.

The aim of this paper is to explain the content of the regulation approved by the Madrid City Council, as well as the reasons why it has been chosen rather than another regulation, analysing the practical problems with which it has to cope.

Keywords: tax, non-tax public benefit, household waste, technical-economic report, substitute taxpayer, basic rate, generation rate, separation quality coefficient.

1	INTRODUCCIÓN	53
2	NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONTRAPRESTACIÓN: TASA O PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO	57
3	ESTRUCTURA DE LA ORDENANZA FISCAL DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID	60
4	EL HECHO IMPONIBLE	62
5	OBLIGADOS TRIBUTARIOS	65
	→ 5.1 Sujetos pasivos contribuyentes	65
	→ 5.2 Sujetos pasivos sustitutos del contribuyente	65
6	PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO	70
7	CUOTA TRIBUTARIA	73
	→ 7.1 La tarifa básica	75
	→ 7.2 La tarifa por generación	77
	→ 7.3 Cantidad de residuos generados en el ejercicio	78
	→ 7.4 El informe técnico-económico	80
	→ 7.5 Reducciones	80
8	OTRAS CUESTIONES: BENEFICIOS FISCALES Y GESTIÓN	82
9	CONCLUSIÓN	83
	BIBLIOGRAFÍA	84

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

53

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

① INTRODUCCIÓN

Es frecuente, en especial, en los últimos tiempos, la incorporación de fines extrafiscales en la regulación de los tributos, en general. Objetivamente hablando, los fines extrafiscales son todos aquellos que son distintos de los meramente recaudatorios. Y son muchos los ejemplos que podemos encontrar en el ordenamiento jurídico local de la mayoría de los ayuntamientos de este tipo de tributos. En el Ayuntamiento de Madrid, por ejemplo, la Tasa por estacionamiento de vehículos en determinadas zonas de la Capital contempla reducciones y recargos, en función del distintivo ambiental del vehículo, siendo, por tanto, el derecho protegido con esta medida (o, más bien, el principio rector del ordenamiento) el derecho al medio ambiente; pero no es el único tributo de estas características, pues, incluso, los principales impuestos locales contemplan elementos extrafiscales destacables: en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por ejemplo, se observan determinados ámbitos objeto de protección, como, de nuevo, el medio ambiente, con la bonificación a favor de inmuebles que instalen sistemas para el aprovechamiento de la energía solar; o el colectivo de familias numerosas, a favor de las que se prevén también determinadas bonificaciones. Y lo mismo sucede con el Impuesto sobre Actividades Económicas o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en los que también se contienen aspectos claramente extrafiscales.

No obstante, como bien se ha dicho por la doctrina, los fines extrafiscales no pueden desnaturalizar completamente el tributo. En este sentido, se corre el riesgo de, por la vía del tributo, incorporar, por ejemplo, sanciones en las que la competencia y el procedimiento para su imposición son distintos. Resulta interesante, a este respecto, lo que ha manifestado el profesor CASADO OLLERO, G.,

«...es incongruente que mediante exacciones patrimoniales formalmente tributarias se persigan fines para los que el ordenamiento jurídico arbitra instrumentos o técnicas de intervención más apropiadas que, a su vez, requieren potestades, competencias y procedimientos de establecimiento y aplicación distintos de los tributarios...».

Pues bien, en el caso de la tasa (o prestación patrimonial de carácter público no tributario) que se va a analizar, el elemento extrafiscal es evidente. Es más, podría decirse que el objetivo principal es extrafiscal, al menos, desde el enfoque estricto de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, Ley de Residuos). Y es que, el principio *“quien contamina paga”* es el inspirador de esta nueva figura, y, a su vez, este nuevo ingreso tiene su fundamento, en palabras de la propia Ley, en la necesidad de reforzar *«...la aplicación del principio de jerarquía de residuos, mediante la obligatoriedad por parte de las administraciones competentes*

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

54

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

de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución...». Es decir, el legislador estatal ha considerado que la tasa (o prestación patrimonial de carácter público no tributario) es el instrumento económico idóneo para el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible que se imponen en el marco de la Unión Europea.

Cabe hacer un breve recorrido por la historia reciente, para recordar que el principio *“quien contamina paga”* se introdujo, por primera vez, en el ámbito de la Unión Europea (en aquel entonces, Comunidad Económica Europea), en 1972, por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

Tal y como se recoge en el Informe Especial del Tribunal de Cuentas Europeo 12/2021, la aplicación de este principio

«...implica que el contaminador sufrague los costes de su contaminación, incluso los de las medidas adoptadas para prevenir, controlar y reparar la contaminación y los costes que supone para la sociedad. Al aplicar este principio se incentiva a quienes contaminan a evitar el daño medioambiental, y se les obliga a asumir la responsabilidad por la contaminación que generan. Así, además, es quien contamina, y no el contribuyente, quien paga el coste de la reparación».

En la actualidad, el artículo 191, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) de 2007 establece que:

«La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente (...) se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga».

Por su parte, la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos, en su anexo, dice lo siguiente:

«A fin de contribuir a alcanzar los objetivos establecidos en la Directiva 2008/98/CE, los Estados miembros deben recurrir a instrumentos económicos y otras medidas a fin de proporcionar incentivos para la aplicación de la jerarquía de residuos, como los instrumentos económicos y otras medidas indicados en el anexo IV bis que incluye, entre otros, tasas de vertedero y de incineración, sistemas de pago por generación de residuos (*“pay-as-you-throw”*), regímenes de responsabilidad ampliada del productor, facilitación de la donación de alimentos e incentivos para las autoridades locales, u otros instrumentos y medidas apropiados».

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

55

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

Llegados a este punto, la pregunta resulta inevitable: ¿no podía haberse utilizado otro sistema para la consecución de los objetivos que impone la Unión Europea relacionados con el desarrollo sostenible? Pues parece que sí. Así lo confirmó el vicepresidente responsable del Pacto Verde Europeo, Maroš Šefčovič, en respuesta a una pregunta parlamentaria de la delegación del Partido Popular español en el Parlamento Europeo, al manifestar que

«El anexo de la directiva contiene una lista no exhaustiva de ejemplos de instrumentos económicos y otras medidas para incentivar la aplicación de la jerarquía de residuos que los Estados miembro pueden utilizar discrecionalmente para cubrir los costes de la gestión de residuos»; y añade que la nueva normativa «...determina que los costes relativos a la gestión de los residuos, incluidos los costes correspondientes a la infraestructura necesaria y a su funcionamiento, deben correr a cargo del productor inicial de residuos, del poseedor actual o del anterior poseedor de residuos».

En definitiva, este es el contexto en el que los Ayuntamientos han tenido que desarrollar el ingenio para redactar una norma con todas las garantías legales y formales que exige el ordenamiento jurídico. Un auténtico reto.

Y, por qué un reto. Según la RAE, el término “reto” presenta, entre otras acepciones, la siguiente: «*Objetivo o empeño difícil de llevar a cabo, y que constituye por ello un estímulo y un desafío para quien lo afronta*». Objetivo difícil, lo ha sido; el estímulo ha existido, entendido, también en palabras de la RAE, como «*Agente físico, químico, mecánico, etc., que desencadena una reacción funcional en un organismo*»; y el desafío, sin duda, también, considerado como la acción de «*Enfrentarse a las dificultades con decisión*».

Y tres han sido los retos fundamentales a los que nos hemos tenido que enfrentar: el primero, diseñar, en este caso, una tasa que, respetando la escasa dicción de la Ley de Residuos, permitiera conciliar y encajar los principios generales de las tasas que contempla el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; en segundo lugar, plasmar ese diseño en el texto de una norma sin fisuras, la ordenanza fiscal, en este caso; y, finalmente, la elaboración de un estudio técnico-económico lo suficientemente justificado, motivado y detallado. El resultado es el que ahora vamos a exponer.

Debe advertirse, sin embargo, que aquí no acaba todo. Ahora toca intentar defender, ante los Tribunales de Justicia, tanto el texto de la norma como el estudio técnico-económico, los criterios utilizados, los datos empleados y, en definitiva, un tributo (o prestación patrimonial de carácter público no

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid. 56

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

tributario) que, habiéndose impuesto por la Ley de manera obligatoria a los Ayuntamientos, ha omitido cualquier tipo de regulación de sus elementos esenciales, lo cual resulta contrario a los más elementales principios que deben regir el ordenamiento jurídico tributario, como iremos viendo.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

57

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

② NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONTRAPRESTACIÓN: TASA O PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO

El artículo 11.3 de la Ley de Residuos dice:

«En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía».

El concepto de prestación patrimonial de carácter público no tributario surge a raíz de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante, LCSP), por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 y se incorpora, a través de la propia LCSP, a la 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y al TRLRHL.

La nueva disposición adicional primera de la LGT establece que

«...se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por la prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

58

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

empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado».

En términos similares se pronuncia el artículo 20.6 del TRLRHL.

Mucho se ha escrito y mucho se ha hablado de cuándo nos encontramos ante una prestación patrimonial de carácter público no tributario y cuándo ante una tasa. A grandes rasgos, podría decirse que, si el servicio se presta por el propio Ayuntamiento, la contraprestación exigida tendrá la consideración de tasa, de acuerdo con lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 20 del TRLRHL. Si el servicio, sin embargo, se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (sociedad mercantil o entidad pública empresarial de capital íntegramente público) o mediante gestión indirecta (concesión), la contraprestación exigida a los usuarios tendrá la condición de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

Ahora bien, con respecto a los supuestos en los que la prestación del servicio se lleva a cabo a través de una sociedad intermedia (ya sea mediante gestión directa o indirecta), cabe hacer una matización: y es que, la naturaleza jurídica de la contraprestación revestirá la forma de tasa cuando, a pesar de la existencia de una sociedad intermedia, esta sea meramente instrumental, de manera que el riesgo de la actividad la asuma el Ayuntamiento, así como las relaciones con los usuarios del mismo. A este respecto, interesa destacar la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 3 de junio de 2020, núm. V1758-20, que se expresa en los siguientes términos:

«En el caso objeto de consulta, se trata de un servicio público de competencia del Ayuntamiento y de carácter coactivo, como es el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, por lo que la discusión en cuanto a la naturaleza jurídica de la prestación se centra en dos opciones: tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario.

La primera de las alternativas que baraja el Ayuntamiento para la prestación del servicio es aquella en la que es el Ayuntamiento quien exige y recauda el importe de la prestación patrimonial a los usuarios y la sociedad mercantil se limita a la mera prestación del servicio.

Aquí la prestación del servicio de recogida de basuras a través de la sociedad mercantil de capital íntegramente municipal es meramente instrumental, es decir, que quien realmente presta el servicio es el Ayuntamiento, por ser quien se relaciona con los usuarios de tal servicio, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación satisfecha por los usuarios, que es ingresada en el Presupuesto municipal; como en

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

59

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

la propia prestación del servicio (es el Ayuntamiento quien responde ante los usuarios, tramita las altas y bajas, resuelve quejas, incidencias, etc.) y la sociedad mercantil es un mero instrumento del Ayuntamiento y solo se relaciona con este último, a quien factura el coste del servicio, no percibiendo cantidad alguna de los usuarios por la prestación del servicio.

En este caso, se debe concluir que la contraprestación que abonan los usuarios del servicio tendrá la naturaleza jurídica de tasa, ya que el servicio público de recogida de residuos urbanos se presta por el Ayuntamiento.

En la segunda de las alternativas, el caso de que el servicio lo preste realmente la sociedad mercantil, que podría encargar al Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento la gestión recaudatoria, tanto en período voluntario como ejecutivo, de la prestación patrimonial que deben pagar los usuarios, siendo la citada sociedad quien se relaciona con los usuarios en lo relativo a la gestión del servicio (altas, bajas, resolución de quejas, incidencias, etc.) y quien percibe en última instancia la prestación patrimonial de los usuarios.

En este caso se debe concluir que la contraprestación que abonan los usuarios del servicio tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario».

En el Ayuntamiento de Madrid la naturaleza jurídica de la contraprestación que se ha adoptado ha sido la de tasa, toda vez que el Ayuntamiento es quien, en definitiva, asume el riesgo de la gestión del servicio y se relaciona directamente con los usuarios. En este sentido, actualmente, en Madrid existen diversos contratos, de los que se deriva que no existe, en ninguno de ellos, relación directa entre el usuario y el contratista, pues este recibe el pago por sus servicios, directamente, del Ayuntamiento de Madrid. Por tanto, será el Ayuntamiento el que exija la contraprestación, en este caso, la tasa, a los diferentes usuarios del servicio.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

60

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

③ ESTRUCTURA DE LA ORDENANZA FISCAL DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID

Partiendo, por tanto, de su configuración como tasa, la contraprestación exigible por el artículo 11 de la Ley de Residuos ha quedado regulada, en el Ayuntamiento de Madrid, mediante una ordenanza fiscal. Ordenanza fiscal que fue aprobada por Acuerdo Plenario de 23 de diciembre de 2024 (BOCM núm. 308, de 27 de diciembre de 2024; corrección de errores BOCM núm. 311, de 31 de diciembre de 2024), y que entró en vigor el 1 de enero de 2025. Se cumple, por tanto, el mandato de la Ley de Residuos, que concedía un plazo de tres años, desde su entrada en vigor, para el establecimiento de la tasa.

La norma consta de diecinueve artículos distribuidos en ocho capítulos, en los que se regulan: las disposiciones generales (Capítulo I), el hecho imponible (Capítulo II), los obligados tributarios (Capítulo III), el periodo impositivo y devengo (Capítulo IV), la cuota tributaria (Capítulo V), las exenciones y bonificaciones (Capítulo VI), las normas de gestión (Capítulo VII), y, por último, las infracciones y sanciones (Capítulo VIII). Tras el articulado, la norma culmina con una disposición transitoria, en la que se señala que, para la anualidad 2025, la gestión de la tasa se iniciará de oficio por la Administración Tributaria Municipal, procediéndose a la notificación individual de las liquidaciones que correspondan; dos disposiciones finales, la primera, en la que se indica que las tarifas contenidas en el anexo que se incorpora a la ordenanza fiscal son parte integrante de la misma, y la segunda, que contiene el régimen en materia de publicidad, entrada en vigor y comunicación de la norma; y un anexo, en el que se recogen las tarifas de la tasa, con diferenciación entre los inmuebles de uso residencial y los inmuebles de usos distintos a los residenciales.

En el momento de aprobación de la ordenanza fiscal surgió la duda de si era necesario adoptar un acuerdo de imposición. En el ámbito de las haciendas locales, de todos es conocido que los Ayuntamientos no disponen de capacidad legislativa. Y también es sabido que el margen normativo de los entes locales, a través de las correspondientes ordenanzas fiscales, no es el mismo en el caso de los impuestos que en el de las tasas; y, dentro de los impuestos, también hay diferencias entre los obligatorios y los potestativos. En concreto, el TRLRHL, en su artículo 15.2, respecto de los impuestos obligatorios dice que

«...los ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, deberán acordar el ejercicio de tales facultades, y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales»;

sin embargo, respecto de los impuestos potestativos, la misma norma señala que

«...las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos».

Es decir, en el caso de los impuestos obligatorios no es preciso adoptar ningún acuerdo de imposición, pues esa imposición viene determinada por la propia Ley; no obstante, para los impuestos potestativos es obligatorio dicho acuerdo de imposición, hasta el punto de que ha habido alguna Sentencia del Tribunal Supremo que ha fallado diciendo que la ordenanza municipal de algún ayuntamiento «...era nula de pleno derecho, por carecer del soporte lógico y previo del acto de imposición...» (así, sentencias del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2001 -recurso 5959/1996- y de 2 de octubre de 2002 -recurso 2521/1998-).

De esta forma, si es un impuesto (o tributo) obligatorio, la ausencia de regulación municipal conlleva la aplicación directa de la Ley; si es un impuesto (o tributo) potestativo, el Ayuntamiento tiene que adoptar el acuerdo de imposición y aprobar la ordenanza fiscal correspondiente; si se trata de una tasa, al tener carácter potestativo, se deberían seguir los criterios de los impuestos potestativos; pero, en el caso de la tasa que ahora nos ocupa, siendo obligatoria, la ausencia de regulación municipal conllevaría la inaplicación de la misma, ante la omisión por parte del legislador estatal de cualquier regulación de sus elementos esenciales. Por todo ello, en el Ayuntamiento de Madrid se ha optado por aprobar el acuerdo de imposición de la tasa, por un lado, y la aprobación de la ordenanza fiscal reguladora de la misma, por otro lado, pero todo, por razones de eficacia, en un mismo acto.

En definitiva, el régimen legal de esta contraprestación es un absoluto despropósito y ha generado un auténtico quebradero de cabeza para los Ayuntamientos que han dado cumplimiento a esta obligación, pues ha sido necesario conciliar lo poco que dice la Ley de Residuos, como la regulación que contiene, en materia de tasas, el TRLRHL, que, como es sabido, es norma especial en materia de haciendas locales.

Apuntar aquí, una simple “curiosidad» acerca de la Ley de Residuos. No solo omite cualquier regulación de los elementos esenciales del tributo, sino que lo poco que dice lo hace en un artículo, el 11, que se encuentra incluido dentro del título preliminar, donde, normalmente, se regulan cuestiones generales de la norma, como su objeto y ámbito de aplicación. En fin, resulta, cuando menos, curioso.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

62

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

④ EL HECHO IMPONIBLE

La Ley de Residuos nada regula acerca del hecho imponible de la futura tasa. Y es por ello, por lo que hemos considerado que el Ayuntamiento puede ejercer su facultad normativa como si de cualquier otra tasa se tratara. Y es que, dicha Ley de Residuos solo impone, aparte de su carácter obligatorio, que sea específica, diferenciada y no deficitaria y que permita implantar sistemas de pago por generación. En definitiva, para la definición del hecho imponible se ha considerado lo más adecuado jurídicamente acudir a lo dispuesto en el TRLRHL.

El artículo 20 se refiere a las tasas, en términos generales, como aquellos tributos que pueden establecerse por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos. Es decir, el citado texto legal, si obviamos las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, que no constituyen el objeto de este estudio, solo permite el establecimiento de tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades.

Y es por ello, por lo que la regulación que se contiene en la ordenanza fiscal del hecho imponible es coherente con lo dispuesto en el TRLRHL, de tal manera que se omite cualquier referencia a la generación de residuos que, como veremos, se recoge luego en el ámbito de la cuota tributaria.

Por lo tanto, la redacción del artículo 3 de la ordenanza fiscal sería el mismo si no existiera el artículo 11 de la Ley de Residuos, pues, insistimos, este se limita a imponer su exigencia de manera obligatoria y a que se tengan en cuenta sistemas de pago por generación; más en concreto, el preámbulo de la Ley habla de «...tasas que deberían tender hacia el pago por generación».

Surge aquí la duda, por consiguiente, de si nos encontramos realmente ante una tasa o debería haber sido, más bien, un impuesto. En este sentido, hay una doctrina que distingue entre los servicios públicos divisibles, esto es, aquellos en los que se «...puede asignar con certeza a cada ciudadano que los demande la parte alícuota que de ellos haya consumido»; y servicios públicos indivisibles, «...cuyo consumo de ningún modo puede individualizarse, y cuyo coste, por tanto, debe ser soportado por toda la sociedad». Esta diferenciación es la que lleva a dicha doctrina a considerar que determinados servicios puedan ser financiados mediante tasas (los que son divisibles y, añadido, individualizables) y otros a través de impuestos (los que no son divisibles). O, como ha señalado AGUALLO AVILÉS, A.,

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

63

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

«...el coste de los servicios públicos divisibles se podrá sufragar mediante la aplicación del principio de equivalencia, mientras que los servicios públicos indivisibles se costearán de acuerdo con el principio de capacidad económica».

ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E. ha señalado, por su parte, que

«...coincidimos con aquellos que señalan que podría haberse utilizado la figura del impuesto local con fines armonizadores y realizado un mayor desarrollo por parte del legislador estatal».

GOMAR SÁNCHEZ, J.I., en el mismo sentido, manifiesta que

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

En definitiva, el hecho imponible, a nuestro juicio, no podía configurarse de otra manera, más que sobre la base de lo que dice el TRLRHL, y así es como se ha hecho. Esto tiene una consecuencia fundamental. Que la tasa resulta exigible (ya veremos más adelante cómo) cuando el servicio se preste, independientemente de que se utilice o no; es decir, tanto a los pisos vacíos como a los locales sin actividad. Lo cual no es sino el reflejo de una consolidada jurisprudencia, sobre la base de la interpretación del propio TRLRHL, que afirma que es suficiente la mera disponibilidad del servicio. Baste, por todas, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 10 de marzo de 2006:

«...hemos de convenir que la realización del hecho imponible requiere la existencia del servicio y su prestación efectiva a favor del sujeto pasivo, presupuestos concurrentes en este caso por las razones siguientes. Primera, porque consta acreditado mediante los informes aportados por el Ayuntamiento en primera instancia, emitidos por personal encargado de la gestión del servicio correspondiente (...) que el servicio se presta efectivamente al apelante, dado que con independencia del hecho de aceptación o no del contenedor (...) lo cierto es que el hecho imponible acontece por la existencia de una posibilidad de uso efectivo del servicio, de modo que la falta de utilización de aquél por voluntad propia no le exime

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

64

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

de su cumplimiento; esto es, la disponibilidad efectiva del servicio equivale a su prestación efectiva al sujeto pasivo, sin que el apelante haya acreditado por medio probatorio alguno la imposibilidad de recibir el servicio por causa distinta a su mera voluntad de no recibirlo».

La regulación del hecho imponible se cierra con la incorporación de cuatro supuestos específicos de no sujeción al tributo:

- los inmuebles declarados en estado de ruina;
- los solares;
- los inmuebles de uso catastral residencial, cuya modalidad constructiva sea la de garajes o trasteros;
- y los inmuebles destinados al ejercicio de actividades, en los que los poseedores o productores hubieran decidido entregar los residuos generados a un gestor autorizado.

Son supuestos en los que, como su propio nombre indica, no se produce el hecho imponible (por la escasa o nula cantidad de residuos generados). Y se ha optado por incorporarlos, con finalidad aclaratoria y para evitar tener que hacer interpretaciones posteriores de la norma. Y es que, como ha dicho con reiteración la jurisprudencia, el sentido

«...de las normas de no sujeción es (...) el de aclarar o completar la definición del hecho imponible, a través de una determinación negativa, que explicita o aclara supuestos que caen fuera de su ámbito, de modo que se suele decir que más que de auténticas normas jurídicas dotadas de un mandato, estamos ante disposiciones que contienen una interpretación (auténtica), una aclaración de la ley cuyo contenido está ya implícito en la propia definición del hecho imponible, así que aunque el legislador no lo dijera, la misma consecuencia podría obtenerse mediante una adecuada interpretación de las normas tipificadoras del hecho imponible, y por tal razón la norma de no sujeción es perfectamente suprimible sin que en nada varíe el diseño y la regulación del tributo de que se trate» (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla -Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3^a-, de 17 de febrero de 2000).

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

65

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

⑤ OBLIGADOS TRIBUTARIOS

La regulación de los obligados tributarios no ha planteado mayores problemas. Al igual que sucede con el resto de la norma, y dada la ausencia de una regulación legal específica de esta tasa, el texto de la ordenanza fiscal es coherente con lo que establece el TRLRHL, que diferencia entre el sujeto pasivo contribuyente y el sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

Concretamente, el artículo 23.1.a) atribuye la condición de contribuyente, en las tasas por prestación de servicios o realización de actividades, a las personas físicas y jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales; y el artículo 23.2 añade que son sustitutos del contribuyente, en las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.

5.1 Sujetos pasivos contribuyentes

En el artículo 5 se regula al primero de los obligados tributarios, el sujeto pasivo contribuyente. Es evidente, sin tener que hacer mayor esfuerzo interpretativo, que el sujeto pasivo contribuyente es quien realiza el hecho imponible, por tanto, quien ocupa el inmueble (con independencia del título en virtud del que lo haga) en el momento del devengo de la tasa. Y la fecha del devengo, a estos efectos, es importante, porque es la que determina quién va a ser ese sujeto pasivo contribuyente en cada ejercicio. Es decir, como veremos, el devengo se produce el 1 de enero de cada año; siendo esto así, el sujeto pasivo contribuyente lo será quien ocupe el inmueble (ya sea como propietario, usufructuario, arrendatario, etc.) a dicha fecha, independientemente de que, por ejemplo, al día siguiente (2 de enero) pase a ser ocupado el inmueble por otro sujeto o se inicie el ejercicio de otra actividad (o la misma) por otro titular (sin perjuicio de los pactos privados que entre las partes puedan existir).

5.2 Sujetos pasivos sustitutos del contribuyente

Mayores problemas se podían plantear del otro obligado tributario, el sustituto del contribuyente, que es quien asume, frente a la Administración, las obligaciones formales y materiales derivadas de la realización del hecho imponible.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

66

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

En la práctica lo hemos resuelto acudiendo, para su regulación, al TRLRHL, cuyo artículo 23.2.a) dice:

«Tendrán la condición de sustitutos del contribuyente:

- a) En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios...»

La duda, en concreto, podía suscitarse en cuanto a si debía aplicarse lo dispuesto en el TRLRHL, ante el silencio de la Ley de Residuos. Y la respuesta, como, entiendo, no podía ser de otra manera, ha sido positiva.

Mucho se ha escrito sobre la figura del sustituto del contribuyente, existiendo, dentro de la doctrina científica, dos posturas fundamentales en relación con el momento en que surge la obligación para el sustituto. Posturas que son descritas por Diego González Ortiz, en los siguientes términos:

«...mientras que un sector de la doctrina científica opina que la sustitución del sujeto pasivo se produce una vez ha nacido la deuda para el sujeto pasivo, otros autores piensan, por el contrario, que el sustituto se convierte en deudor del tributo antes de que el sujeto pasivo haya debido nada, en la medida en que la realización del presupuesto de hecho de la sustitución ha impedido que la realización del hecho imponible derive en el nacimiento de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo».

El Tribunal Supremo, en su Sentencia 1323/2022, de 18 de octubre de 2022, sin entrar a analizar qué es antes, si el hecho que genera la sustitución o el hecho imponible que realiza el contribuyente, lo cierto es que sí viene a reconocer que existen dos hechos imponibles distintos:

«La figura del sustituto del contribuyente, propiamente, tiene un cometido distinto en la configuración actual del ordenamiento, al que ha aludido el Tribunal Constitucional: facilitar la gestión del impuesto (ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7). Por esa misma razón el presupuesto legal que llama al sustituto a ocupar esa situación, y a que se refiere el artículo 36.3 LGT al definir la figura (...) debe ser, necesariamente, un presupuesto jurídico distinto del hecho imponible (el supuesto de hecho de la sustitución como consecuencia jurídica)».

Sin entrar en mayores disquisiciones acerca de cuál es la posición del sustituto del contribuyente, lo que sí parece claro es que la figura del sustituto del contribuyente es indisponible. Es decir, la Administración, en este caso,

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

67

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

Municipal, no puede decidir, a través de su definición en una ordenanza fiscal, exigir la deuda directamente al contribuyente. Así lo afirma el Tribunal Supremo, en su Sentencia 204/2023, de 17 de febrero. El Alto Tribunal, recordando la doctrina fijada en Sentencias anteriores (entre otras, de 10 de noviembre de 2005 y de 19 de noviembre de 2020), manifiesta que la

«...sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal -"por imposición de la Ley", reza el art. 36.2 LGT que lo define- de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución. Por esto mismo, es perfectamente factible que, al lado del hecho imponible del tributo, del que surge la obligación tributaria a cargo de quien lo realiza, pueda hablarse de un presupuesto de hecho de la sustitución, distinto de aquel -del hecho imponible, se entiende- aunque suela guardar relación»; y termina fijando la siguiente doctrina: «La doctrina jurisprudencial que establecemos es que la administración tributaria no puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente es el sustituto del contribuyente quien resulta obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma».

En definitiva, una ordenanza fiscal no puede alterar la posición del sustituto ni la del contribuyente, de manera que, si la Ley prevé, para un determinado tributo, que tiene que existir un sustituto del contribuyente, la Administración Tributaria municipal viene obligada a dirigirse, para el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales de ese tributo, contra tal sustituto, no siendo posible que la ordenanza diga otra cosa. Y esto es, precisamente, lo que se ha hecho en la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid.

Ahora bien, lo que no puede olvidarse, y la Ley tampoco lo hace, es que el que realiza el hecho imponible es el contribuyente, no el sustituto. Y es por ello, por lo que sí se ha establecido, en la ordenanza fiscal, un supuesto específico que se puede plantear y que, por eficacia en la gestión, se ha considerado que debe resolverse en tales términos: se trata del caso en el que el sustituto del contribuyente es el propio Ayuntamiento. Es decir, el Ayuntamiento es el propietario de un determinado inmueble, que es ocupado por un tercero (por ejemplo, un concesionario). En estos supuestos, el sujeto activo coincide con el sujeto pasivo sustituto del contribuyente y, para estos casos, no se produce el desplazamiento de la obligación tributaria principal hacia ese sustituto. En definitiva, la condición de sustituto queda diluida, desaparece, de la relación jurídico-tributaria, al ser el Ayuntamiento, a la vez, el acreedor y el sustituto.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

68

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

En este sentido, no tendría razón de ser que el Ayuntamiento exigiera la deuda al contribuyente por la vía de la repercusión; y es por ello por lo que, directamente, se exige al contribuyente.

Existe otro supuesto, en relación con los sujetos pasivos, que no se ha recogido, por obvio, de manera expresa en la ordenanza fiscal, pero resulta ilustrativo ponerlo de manifiesto. Se trata del caso en el que Ayuntamiento es el sujeto pasivo contribuyente. Es decir, que el sujeto activo (o acreedor) y el sujeto pasivo (o deudor) coincidan en la misma persona jurídica; es lo que se conoce como confusión de sujetos. En estos casos, se extingue la relación jurídico-tributaria y no resulta tampoco exigible la deuda al sustituto. Esta situación fue puesta de manifiesto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 29 de junio de 2010. Señalaba dicho Tribunal, en sus fundamentos de derecho, fundamentos que, posteriormente, hizo suyos el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia núm. 641/2015, de 14 de julio, que

«No se concibe, sin embargo, que el Ayuntamiento se exija a sí mismo el ICIO como dueño de la obra; no puede darse en la relación jurídica tributaria confusión entre su parte activa y la pasiva. En los casos en que la Administración municipal financia una obra nos topamos ante un supuesto de no sujeción al ICIO, del que no puede derivar deuda tributaria a satisfacer por sujeto pasivo alguno, tampoco por el sustituto del contribuyente».

Por su parte, sin enjuiciar un supuesto específico de confusión de sujetos, el Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 731/2022, de 14 de junio, ha señalado que

«Lógicamente, la figura del sustituto no se puede entender sin conectarla con la del contribuyente. En resumen, para que haya un sustituto tiene que existir un contribuyente. Si no existe éste, no puede existir aquel».

En definitiva, si no hay contribuyente a quien exigirle el pago del tributo (en este caso, porque el sujeto activo y el sujeto pasivo coinciden), no hay sustituto del contribuyente, y ello, porque, como ha señalado el Alto Tribunal en la misma Sentencia anterior,

«La figura del sustituto del contribuyente, propiamente, tiene un cometido distinto en la configuración actual del ordenamiento, al que ha aludido el Tribunal Constitucional: facilitar la gestión del impuesto (ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7). Por esa misma razón el presupuesto legal que llama al sustituto a ocupar esa

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid. 69

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

situación, y a que se refiere el artículo 36.3 LGT al definir la figura (...) debe ser, necesariamente, un presupuesto jurídico distinto del hecho imponible (el supuesto de hecho de la sustitución como consecuencia jurídica)».

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

70

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

⑥ PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO

De nuevo, para la regulación de estos dos elementos del tributo hemos tenido que acudir a lo establecido en el TRLRHL. Esta norma dispone, en su artículo 26.2, que, en el caso de que la naturaleza de la tasa exija su devengo periódico, este se producirá el 1 de enero de cada año. Resulta difícil de encajar jurídicamente y de comprender, en la práctica, que exista un tributo, cuya cuota venga determinada, en parte, por la cantidad de residuos generados a lo largo de un período de tiempo concreto (en este caso, el período impositivo, que coincide con el año natural), y que se disponga el devengo el primer día de ese período. Sin embargo, no es posible que el Ayuntamiento establezca algo diferente a lo que dispone el TRLRHL.

En definitiva, al tratarse de una tasa o prestación por generación, lo normal sería que el devengo se produjera al final del período impositivo, esto es, el 31 de diciembre. Como sucede, por ejemplo, con los tributos estatales que gravan la renta generada en un período de tiempo (así, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Lo deseable, teniendo en cuenta la especificidad de esta tasa y sus diferencias con las que, hasta ahora, han caracterizado las tasas locales, que el legislador estatal hubiera regulado la excepción, pero no lo ha hecho.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

71

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

⑦ CUOTA TRIBUTARIA

La cuota tributaria ha sido y será el verdadero caballo de batalla de esta tasa. Porque, al margen de los problemas puntuales que hemos ido detallando sobre los diferentes elementos del tributo, lo cierto es que la viabilidad jurídica de las regulaciones municipales va a depender de cómo se haya diseñado la cuota y de la adecuada configuración, justificación y motivación de los costes e ingresos en el obligado estudio técnico-económico. En definitiva, serán los Tribunales Superiores de Justicia, primero, y el Tribunal Supremo, en su caso, después, los que determinen si la cuota responde suficientemente a lo previsto en la Ley de Residuos, o debería haberse ido más allá. Es decir, al final todo gira en torno a si es suficiente el nivel de individualización de los residuos generados o debería haberse avanzado hacia una mayor o total (esperemos que no) individualización.

En este contexto, hemos tenido en cuenta el documento denominado «*Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos*», firmado por el Subdirector General de Tributos Locales, del Ministerio de Hacienda, Óscar del Amo Galán.

En el citado documento se recogen, en relación con la cuota, afirmaciones como que

«...la norma no impone la obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada para cada sujeto pasivo con efectos a partir del 10 de abril de 2025, sino que lo que pretende es que paulatinamente se incorporen estos sistemas, en consonancia con el principio de jerarquía de residuos y de quien contamina paga que preside dicha regulación...»; o que «...las entidades locales sí deberán incorporar gradualmente elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos, siendo admisibles junto a los sistemas que ya permitan una individualización de la cuota, otros que contemplen reducciones o incentivos a determinados comportamientos»; y termina indicando que «...serían admisibles los siguientes sistemas de pago por generación:

- *Elemental: Reducciones sobre una cuota única en función de determinados comportamientos (por ejemplo, por aportaciones a puntos limpios, participación en la separación de las nuevas fracciones de recogida separada obligatoria, adhesión a programas voluntarios de compostaje doméstico, etc.).*
- *Medio: Cuota básica y cuota variable en función del comportamiento detectado según las zonas del municipio (por ejemplo, a*

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

72

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

partir de criterios técnicos y estadísticos que permitan estimarlo de acuerdo con los datos reales de residuos generados y de calidad de separación en la totalidad del municipio).

- *Avanzado: Cuota básica y cuota variable individualizada en función del comportamiento del sujeto (por ejemplo, en los casos de prestación del servicio puerta a puerta o con contenedores inteligentes que permiten identificar los residuos generados por cada ciudadano)».*

Es evidente que este documento no tiene carácter normativo, pero no puede desconocerse su valor interpretativo acerca de lo que pretendía el legislador, ante la ausencia de criterios claros en la Ley, entre otras cosas, por su absoluta falta de regulación. Pues bien, la regulación de la cuota que se realiza en la ordenanza del Ayuntamiento de Madrid se encuentra en el denominado por el Ministerio de Hacienda, nivel medio. Lo que no sabemos es, insisto, si será suficiente para el Tribunal de Justicia, primero, y el Tribunal Supremo, en su caso, después.

En concreto, la cuota se ha estructurado a partir de dos variables: la tarifa básica y la tarifa por generación.

La primera representa el hecho en sí de la prestación del servicio. Es decir, podríamos afirmar que responde al concepto clásico de la tasa, en el sentido de que tiene en cuenta la mera disponibilidad del servicio, de manera que será exigible siempre que el Ayuntamiento preste el servicio, independientemente de si se usa o no. Esta última cuestión responde a una consolidada jurisprudencia, que manifiesta que lo verdaderamente importa es que el servicio esté establecido y en funcionamiento. Baste, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de marzo de 2003, que se pronuncia en los siguientes términos:

«Es doctrina reiterada de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, que excusa de la cita concreta en sentencias, que la Tala referida se devenga en la medida en que el servicio de recogida de basuras este establecido, y los locales, viviendas, etc, se hallen en la ruta que siguen lo vehículos de recogida, siendo a estos efectos intranscendente que ocasionalmente una vivienda concreta se halle desocupada, pues no por ello el servicio de recogida los elude...»

Por su parte, la tarifa por generación es la que incorpora el elemento de la generación, esto es, del principio «*quien contamina paga*», que exige la Ley de Residuos.

Como continúa diciendo el Tribunal Supremo en la Sentencia de 2003, es algo parecido a lo que sucede con las cantidades que se abonan por determinados servicios de suministros, en los que se diferencia entre una parte que

retribuye el servicio y otra que retribuye lo que se consume. Dice, en concreto, el Alto Tribunal:

«Es algo similar a la diferencia ontológica entre potencia y acto. La Tasa se devenga no solo cuando efectivamente se recogen basuras ("acto"), sino también cuando existe la posibilidad ("potencia") de utilizar el servicio, cuando el Ayuntamiento pone todo de su parte para que si se producen basuras, estas sean recogidas. Ocurre algo parecido con los servicios públicos de electricidad, gas, teléfonos, prestados por empresas particulares que cobran siempre una tarifa fija, aunque durante algún tiempo no se consuma electricidad o gas o no se utilice el teléfono».

Pues bien, la estructura de la cuota en el Ayuntamiento de Madrid se ha realizado desde esta perspectiva. La tarifa básica pretende retribuir los denominados costes fijos, mientras que la tarifa por generación hace lo propio con los costes variables o, lo que es lo mismo, los que se generan en función de los residuos generados.

7.1 La tarifa básica

La tarifa básica consiste en una cantidad fija, en función del uso catastral del inmueble y del tramo de valor catastral en que se encuentre. Es decir, esta tarifa está diseñada en los mismos términos para todos los inmuebles, ya sean de uso residencial o no residencial. Las únicas diferencias estriban en que los tramos de valor catastral no son los mismos para todos los usos catastrales, pues el reparto que se hace de esos costes fijos, para cada uso, se realiza teniendo en cuenta el número de unidades urbanas del uso catastral en cuestión y la cuantía global de los valores catastrales, igualmente, de ese uso.

Los criterios jurídicos que justifican la determinación de la tarifa básica en estos términos son los mismos que utilizó el Tribunal Supremo para declarar la conformidad a derecho de la tasa de residuos del Ayuntamiento de Madrid y de otros Ayuntamientos, anteriores a la vigente Ley de Residuos.

Así, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia 1184/2010, de 17 de noviembre, invocando la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto, declaró conforme a derecho la regulación que contenía la Ordenanza Fiscal reguladora de las Tasas por servicios y actividades relacionados con el Medio Ambiente del Ayuntamiento de Madrid, dentro de la que se contenía la regulación de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos, en los siguientes términos:

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

74

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

«...La STS de 6-3-1999, ahondando en la referida distinción entre tasas e impuestos, declara que "en los impuestos, en términos generales, el hecho imponible pone de relieve, en cada sujeto, su concreta capacidad contributiva, desde luego no vinculada a la prestación de un servicio o actividad de la Administración en régimen de Derecho público, ni a su provocación por el directamente interesado, ni al beneficio que pueda suponerle, ni, por último y desde luego, a su coste, y, en cambio, ello no ocurre así, al menos de forma directa, en las tasas, donde la adecuación de la carga tributaria a la capacidad económica del sujeto pasivo ha de conseguirse mediante otros mecanismos "complementarios" de carácter indirecto, como puede ser, precisamente, la toma de criterios de valoración de la base por remisión a la base vigente para ciertos impuestos, ya que en estos esa adecuación a la capacidad contributiva del sujeto pasivo ha de estar, por definición, plenamente valorada".

El Tribunal Supremo no ha considerado desajustada a los principios que rigen las tasas la cuantificación de la cuota en virtud del criterio único de la capacidad económica del contribuyente determinada por el valor catastral de los bienes inmuebles, e incluso en determinados casos ha declarado inequívocamente la validez del uso de tal parámetro, sobre todo en relación con la tasa de alcantarillado (SSTS de 15-7-1994, 23-10-1995, 2-2-1996 y 6-3-1999 sobre tasa de alcantarillado, y de 14-7-1992 y 8-3-2002 sobre licencias de apertura). Esta Sala ha reproducido este mismo parecer en las mencionadas SS 1124/2003 y 1214/2005.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia no es contrario ni a los preceptos legales ni a los principios invocados por la actora el sistema empleado por la Ordenanza recurrida, estableciendo las tarifas sujetándose al valor catastral de los inmuebles con el método de corrección consistente en la cuota de generación de residuos para determinados establecimientos. La consideración de la magnitud de generación de residuos para la fijación cuantitativa de las cuotas es un criterio notoriamente vinculado con el principio conmutativo...».

El Tribunal Supremo, en relación con la misma tasa, en Sentencia de 4 de enero de 2013, llegó a vincular el valor catastral y la superficie de los inmuebles con la cantidad de residuos generados, al manifestar que

«...lo que el Ayuntamiento de Madrid ha hecho en la Ordenanza controvertida es buscar un parámetro que pueda atribuir a cada titular de un bien inmueble una cuantía de generación de residuos.

De este modo la "capacidad económica", medida por la titularidad de bienes inmuebles del sujeto pasivo no es la que genera la tasa controvertida, sino que, mediante ella se ha encontrado un método capaz de fijar el servicio consumido (recogida de residuos urbanos) en función de la extensión del bien inmueble que genera la tasa cuestionada

(...)

...es evidente que la superficie de los inmuebles y su valor es, en este caso, más que un criterio que fija la "capacidad económica" del sujeto pasivo un mero mecanismo, ciertamente sofisticado, de determinar el importe del servicio recibido en cada caso».

7.2 La tarifa por generación

A pesar de lo que decía la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de enero de 2013, vinculando el valor catastral con la generación de residuos, éramos conscientes de que, tras la Ley de Residuos, esto no era suficiente. Y, es por ello, por lo que se contempló una segunda parte en la fórmula para la determinación de la cuota, la tarifa por generación.

Esta tarifa se ha estructurado de manera diferente, según que el bien inmueble tenga un uso catastral residencial o no residencial.

Así, en el caso de los bienes inmuebles de usos residenciales, su importe se ha determinado en función de la cantidad de residuos generados en el barrio en el que se ubica el inmueble y del número de empadronados en dicha unidad territorial. La Ley de Residuos, aun cuando incorpora el principio *«quien contamina paga»*, no dice, sin embargo, que las cuotas deban determinarse en función de lo que cada ciudadano genera, sino que el propio preámbulo de la norma, como se ha dicho anteriormente, señala que debe tenderse hacia pagos por generación (puede interpretarse en el sentido de lo que genera un barrio o lo que genera un distrito, etc.).

Siendo, por tanto, imposible determinar, con el sistema de gestión de residuos actual, la cantidad de residuos que cada persona genera (que sería la máxima individualización posible), en el Ayuntamiento de Madrid se ha acudido a un criterio intermedio, esto es, el determinar esa cantidad de residuos en función de la unidad territorial más pequeña de la que se tienen datos, que es el barrio.

Y esto se ha hecho, conscientes de que no es el sistema perfecto, pero sí el mejor que puede existir con los datos que se tienen. Aunque, también, sabedores de que los barrios se configuran como unidades administrativas en

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

76

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

las que, normalmente, los ciudadanos que en ellas residen presentan rasgos, costumbres y comportamientos similares. De hecho, existen estudios en los que, a partir de determinados indicadores, es posible llegar a definir las características de esos barrios objeto de estudio, por, precisamente, presentar puntos de conexión entre los ciudadanos que en ellos residen.

Por consiguiente, la tarifa por generación, en el caso de los bienes inmuebles de uso catastral residencial ha quedado establecida mediante la determinación de importes concretos, según el tramo de residuos (mínimo y máximo) generados en el barrio en el que se ubica el inmueble. La cantidad de residuos generados se ha determinado a partir de los datos ofrecidos por el Área de Gobierno de Urbanismo, Medio Ambiente y Movilidad, detrayendo la cantidad de residuos generada por los inmuebles de usos no residenciales en ese barrio y considerando, en todo caso, el número total de empadronados en esa misma unidad territorial. Es decir, puede haber barrios con la misma cantidad de residuos, pero con un mayor o menor número de empadronados, por lo que las cuotas a pagar serán diferentes.

La tarifa por generación en los inmuebles de usos distintos a los residenciales presenta, sin embargo, alguna especialidad.

Así, en lugar del barrio, la unidad territorial utilizada es el distrito quedando integrado cada uno de los 21 que existen en la capital en una de las seis zonas homogéneas, en las que se ha dividido el término municipal de Madrid, en función del comportamiento similar de las actividades que en ellos se desarrollan. En concreto, las zonas homogéneas se han distribuido de la siguiente manera:

- zona homogénea 1, formada por los distritos de Arganzuela, Retiro, Salamanca, Chamartín y Chamberí;
- zona homogénea 2, Fuencarral, Moncloa-Aravaca y Hortaleza;
- zona homogénea 3, Usera, Moratalaz, Vicálvaro, San Blas y Barajas;
- zona homogénea 4, Tetuán, Latina, Carabanchel, Puente de Vallecas, Villa de Vallecas y Ciudad Lineal;
- zona homogénea 5, Villaverde;
- y zona homogénea 6, Centro.

Por otro lado, en los usos no residenciales se tienen en cuenta también tramos de valor catastral, los mismos que en la tarifa básica. Y es que, si en los usos residenciales el valor catastral no tiene incidencia en la mayor o menor

generación de residuos, se ha considerado que en los usos no residenciales sucede lo contrario, y ello, porque el mayor o menor valor catastral es significativo de una mayor o menor superficie. No es lo mismo, en este sentido, un gran centro comercial que una pequeña tienda de barrio.

Y, finalmente, se han fijado cuotas en euros por tonelada, por cada tramo de valor catastral; es decir, las toneladas de residuos generadas en el ejercicio, por cada uso catastral en cada zona homogénea se multiplicarán por la cuota fijada en la ordenanza fiscal, según el tramo de valor catastral en el que se encuentre el inmueble.

La tarifa por generación se modula, en el caso de todos los inmuebles, residenciales y no residenciales, con un coeficiente de calidad en la separación, que pretende reflejar el mejor o peor comportamiento de cada barrio en la separación de residuos. De esta forma, se da un paso más, al adicionar a la generación el elemento de la separación.

7.3 Cantidad de residuos generados en el ejercicio

Como hemos señalado, la naturaleza periódica de la tasa hace que esta se devengue el 1 de enero de cada año. Esto implica que, hasta que no finaliza el ejercicio, no es posible conocer la cantidad de residuos generados. Esto no convierte a la tasa en un tributo de cuantía indeterminada, como se ha llegado a decir; las tarifas están fijadas y determinadas en la ordenanza fiscal. Lo que no es posible determinar a priori es el comportamiento de los ciudadanos, en este caso, a través de los barrios o de las zonas homogéneas.

Con el objeto de garantizar, en todo caso, la seguridad jurídica, se ha optado por establecer en la propia ordenanza fiscal que durante el primer trimestre de cada ejercicio se publicarán los informes emitidos por los órganos competentes, en los que se recogerán todos los datos necesarios para el cálculo de las cuotas: así, los kilos de residuos generados en cada barrio del término municipal de Madrid, por persona empadronada, referidos a una anualidad, las toneladas de residuos generadas por cada uso catastral, en cada una de las zonas homogéneas en las que se divide el término municipal de Madrid a efectos de esta tasa, referidos a una anualidad y los indicadores de calidad en la separación de residuos en cada barrio del término municipal de Madrid. Datos estos que permitirán conocer a cada ciudadano el tramo en el que se encuentra, en lo que a la cuota de generación se refiere.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

78

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

7.4 El informe técnico-económico

El artículo 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».

El informe técnico-económico tiene como objeto garantizar que se da cumplimiento a lo establecido en el artículo 24.2 del propio TRLRLH, según el cual,

«...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...».

Mucho se ha escrito, tanto por la doctrina más autorizada, como por los tribunales de justicia sobre el contenido del informe técnico-económico. En la sentencia de 20 de febrero de 2009 (rec. cas. núm. 5110/2006), el Tribunal Supremo hace una descripción de lo que considera que debe ser y tener dicho estudio:

«...la aprobación de la Memoria económico-financiera constituye, no un mero requisito formal, sino una "pieza clave para la exacción de las tasas", un medio de garantizar, justificar (el ente impositor) y controlar (el sujeto pasivo) que el principio de equivalencia se respeta, y, por ende, para evitar la indefensión del administrado ante actuaciones administrativas arbitrarias.

(...)

De la anterior doctrina debemos extraer que, en efecto, la Memoria económico-financiera ha de contener todas las precisiones y justificaciones del desarrollo articulado de la Ordenanza Fiscal, de modo que de su lectura se desprenda no sólo cual es 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. Esos

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

79

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

requisitos de contenido de la Memoria justificativa del acuerdo de imposición y de la Ordenanza Fiscal, tienen como finalidad establecer la motivación que llevó a la Entidad Local a ejercer la potestad reconocida en los arts. 15 y 20.1 del TRLHL, en cuanto al establecimiento de tasas, para tratar de asegurar que se ajustan, no solamente a los parámetros del art. 24 del TRLHL, sino también al resto del ordenamiento jurídico y, por tanto, se ha de justificar, aunque sea de modo aproximado, que la fijación de los elementos para la determinación de la cuota tributaria, en el caso de que se establezcan, resultan respetuosos con los principios de igualdad, justicia tributaria y, en su caso, capacidad contributiva. Con ello se trata de impedir que el establecimiento de las tasas y, por ende, el ejercicio de la potestad de establecerlos y regularlos, resulte arbitrario o, lo que es lo mismo, inmotivado».

Pues bien, por el Ayuntamiento de Madrid se ha elaborado el correspondiente informe técnico-económico de la tasa en cuestión, en el que se desglosan todos y cada uno de los costes derivados de la prestación del servicio de gestión de residuos, justificando la totalidad de los criterios utilizados. En el informe se detallan los criterios de establecimiento de los tramos de valor catastral para la determinación de la tarifa básica en inmuebles residenciales y para la tarifa básica y la tarifa por generación en los inmuebles no residenciales; así como los motivos que justifican la utilización de esos y no otros.

En cualquier caso, a mi juicio, no debe perderse de vista el margen de decisión política que, en toda imposición de tributos puede existir. Margen de decisión política que entra dentro de la discrecionalidad, nunca de la arbitrariedad.

El Tribunal Supremo ha señalado, en diversas Sentencias, que dicho margen de decisión política resultará válido, siempre que se encuentre lo suficiente justificado. Baste, por todas, la Sentencia de 20 de febrero de 1998, que resuelve el recurso de apelación núm. 8.240/1992, -FJ 3.º-, en los siguientes términos:

«La Sala manifiesta que el grado de progresividad es siempre una decisión política, en este caso de la Corporación Local, de apreciación axiológica, de lo que se considera debe ser la justa transcendencia de la capacidad económica, en la determinación, en este caso, de la Tasa de Licencia de Apertura de Establecimientos, apreciación que no puede ser sustituida por la posición subjetiva de la Sala, pero en cambio, sí puede ésta examinar la consistencia interna de la razón de progresividad, acordada por la Corporación, en debido respeto del artículo 9.3 de la Constitución que garantiza la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos...».

En este punto, creo conveniente mencionar dos aspectos destacables que afectan al informe técnico-económico que se ha realizado.

Por un lado, que en el examen de dichos costes se han excluido los derivados de la prestación del servicio de limpieza viaria. Y ello, porque, a pesar de que la Ley de Residuos se refiere a que la tasa tiene que sufragar los costes de gestión de los residuos de competencia local; y que el artículo 2.at) de la misma norma, en relación con el artículo 12.5, señala que los residuos domésticos, que son los de competencia local, incluyen «...*los residuos procedentes de la limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, los animales domésticos muertos y los vehículos abandonados*»; no es posible desconocer que el artículo 21.1.e) del TRLRHL impide el establecimiento de tasas por la «*Limpieza de la vía pública*».

Por otro lado, que la Ley de Residuos, alterando el criterio general en materia de tasas ha dispuesto que la tasa no podrá ser deficitaria. Es decir, que el importe de la tasa debe cubrir la totalidad del coste del servicio. Si, como hemos dicho, la Ley de Residuos ha venido a alterar una de las características esenciales de las tasas locales, que es su carácter potestativo, eso no es todo. Hasta ahora, el importe de las tasas formaba parte de la potestad normativa de los Ayuntamientos (siempre con el respeto del coste del servicio) y, de hecho, podía llegar a ser una herramienta de política fiscal (en el caso del Ayuntamiento de Madrid, por ejemplo, no es raro que las tasas se encuentren por debajo del coste del servicio). Sin embargo, la Ley de Residuos exige que no sea deficitaria, lo que implica que debe cubrir el coste total del servicio.

Se limita, por tanto, la potestad normativa de los Ayuntamientos. Pero, además, surge la duda de si, estableciéndose reducciones en las tarifas, tal y como la Ley de Residuos permite para determinados colectivos, o, en los términos del artículo 24.4 del TRLRHL, es necesario que el importe de esas reducciones se traslade al resto de ciudadanos.

Desde nuestro punto de vista esto no puede ser así. Y ello, porque si el importe dejado de percibir por quienes tienen algún tipo de reducción en la tarifa se traslada al resto de contribuyentes, estos estarían tributando por encima del coste del servicio, y no puede ser lo querido por la Ley (aunque nunca se sabe). Por tanto, el importe de dichas reducciones deberá ser asumido por el Ayuntamiento, lo que implica que la tasa, para tales colectivos no cubrirá el cien por cien del coste, aunque sí lo hará para el resto.

7.5 Reducciones

Resulta curioso que la Ley de Residuos, sin regular nada de los elementos esenciales del tributo, sí contiene, sin embargo, unos criterios generales que

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

81

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

permiten establecer reducciones en las tarifas. Así, para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar; en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable; en los casos de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo, en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local; o a favor de las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social. Esta última reducción resulta cuestionable, pues, desde mi punto de vista, debería hablarse de personas en situación de riesgo de exclusión económica y no social, conceptos que, en el ámbito de los servicios sociales presentan importantes diferencias (aunque no vamos a entrar ahora en ello).

En el Ayuntamiento de Madrid, la ordenanza fiscal ha regulado expresamente una reducción del 100% de la cuota a favor de los sujetos pasivos contribuyentes beneficiarios de la Renta Mínima de Inserción de la Comunidad de Madrid o del Ingreso Mínimo Vital, siempre que aparezcan empadronados en los inmuebles para los que se solicita su aplicación.

Asimismo, se contempla una reducción a favor de familias numerosas, en los mismos términos en los que se recogen para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con diferentes porcentajes, en función del valor catastral del inmueble y de la categoría de la familia numerosa. Esta reducción se aplicará cuando el titular de la familia numerosa tenga la condición de sujeto pasivo contribuyente, sea propietario o no. En el primer caso, esto es, que sea propietario del inmueble y, a la vez, sujeto pasivo contribuyente, la reducción se aplicará de oficio; en los demás casos, deberá solicitarse.

El fundamento de la reducción a favor de familias numerosas no es otro que otorgar a este colectivo la especial protección que se considera deben tener, en aplicación de lo dispuesto en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas; así como la menor capacidad económica que se presume, y a cuya reducción habilita el artículo 24.4 del TRLRHL.

Por último, sin tratarse exactamente de una reducción, hay que hacer referencia a la situación de las viviendas vacías o los locales sin actividad, que tributarán solo por la tarifa básica (por la mera disponibilidad del servicio), pero no por la tarifa por generación.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

82

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

⑧ OTRAS CUESTIONES: BENEFICIOS FISCALES Y GESTIÓN

Finalmente, la ordenanza fiscal no regula exenciones ni bonificaciones, al tenerse que establecer por Ley o en virtud de tratados internacionales (artículo 8.d) de la LGT y 9.1 del TRLRHL).

En cuanto a la gestión, no plantea mayores problemas. Al tratarse de un tributo de naturaleza periódica, el primer ejercicio después de la implantación de la tasa, esta se exigirá mediante liquidaciones que se notificarán, de manera individualizada a los obligados tributarios a lo largo del ejercicio. En ejercicios sucesivos se podrá acudir a la notificación colectiva, mediante edictos, previa la comunicación al ciudadano del alta en la matrícula del tributo.

Finalmente, una peculiaridad que contempla la Ley de Residuos es que la ordenanza fiscal deberá comunicarse a la respectiva comunidad autónoma, junto con los cálculos llevados a cabo para su elaboración. Resulta curioso que lo único que regula la Ley de Residuos sea, aparte de las reducciones indicadas, la imposición de una nueva obligación a los Ayuntamientos, a los que exige dar traslado, en este caso, a la Comunidad de Madrid, de los cálculos que nos han llevado a establecer esas tarifas y no otras.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

83

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

⑨ CONCLUSIÓN

Poco cabe ya decir acerca de esta tasa. Salvo que, a mi juicio, la figura utilizada no debería haber sido la tasa, sino un impuesto. Con todo, sin embargo, y, en la medida en que el legislador ha optado por imponer una tasa, obviando las características principales de estas, ha omitido cualquier tipo de regulación de los elementos esenciales, lo cual, en aras, al menos, de la uniformidad, debería haberlo hecho. En un momento, además, en que las mayorías absolutas escasean, es previsible que existan ayuntamientos que, aun intentándolo, no hayan podido aprobar la tasa; habrá otros que, habiéndolo hecho, los tribunales de justicia terminen anulándola; y, finalmente, los habrá que han decidido hacer caso omiso de la Ley. Si el legislador hubiera regulado esos elementos esenciales del tributo, de manera que se pudiera aplicar lo dispuesto en la Ley estatal, en defecto de regulación municipal, las cosas, quizás, serían distintas.

En cualquier caso, las dificultades con las que nos hemos encontrado a la hora de regular la tasa han sido extremas. No debe olvidarse que el Tribunal Supremo, ya en 2013, en su Sentencia de 4 de enero, en relación con la anterior Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos del Ayuntamiento de Madrid, puso de manifiesto las dificultades que existían para obtener tarifas absolutamente individualizadas, al señalar que

«...A la conclusión precedente no se opone con éxito el hecho de que no exista una medición del aprovechamiento individualizado que a cada contribuyente corresponde, pues en una tasa tan compleja y aleatoria tal medición individualizada, hoy por hoy es imposible, lo que no impide su fijación por métodos como el utilizado que es lo que la jurisprudencia ha venido aceptando...».

En definitiva, la intención de la Ley, que todos los Ayuntamientos establezcan una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributario, probablemente no se haya cumplido; el objetivo de la norma, la reducción de residuos domésticos y la mejora en los comportamientos de separación de residuos, está por ver si se logra o no; pero lo único cierto es que la «*patata caliente*» se ha trasladado, desde el Estado, a los Ayuntamientos.

El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid.

84

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

BIBLIOGRAFÍA

- › AGUALLO AVILÉS, A., Tasas y precios públicos, Lex Nova, Valladolid, 1992, pág. 60. (32) Ibid., pág. 64, citando a su vez a FLORA, F., Manual de Ciencia de la Hacienda (versión española hecha sobre la quinta edición italiana, y aumentada por L. Víctor PARET), Librería General de Victoriano Suárez, Tomo I, Madrid, 1918, pág. 174.
- › ALVARÉZ MENÉNDEZ, E. “El nuevo régimen jurídico de las tasas en materia de residuos». Cuadernos de Derecho Local. Nº 65. 2024.
- › CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos», en Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma (homenaje a Fernando Sainz de Bujanda), IEF Madrid, 1991, vol. I, págs. 124 y ss.
- › GOMAR SÁNCHEZ, J.I. “Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad». TRIBUTUS Nº 5, agosto 2024. Página 22.
- › GONZÁLEZ ORTIZ, D. “La figura del responsable tributario en el derecho español» (tesis doctoral). Servicio de Publicaciones de la Universidad de Valencia. 2003.

REFLEXIONES SOBRE LA UTILIZACIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL DESDE LA POSICIÓN DEL GESTOR TRIBUTARIO

IGNACIO DURÁN BOO
Consejero Técnico
Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

La intención general de este trabajo es aportar la visión de un gestor público, responsable de recaudar tributos municipales, que entiende como una auténtica necesidad el uso de la IA, porque con ello mejorará sustancialmente el servicio que se presta a los ciudadanos, pero que encuentra numerosas dudas para su aplicación. En el artículo se reflexiona sobre la insuficiencia de su regulación o las interpretaciones que se hacen de los principios de «transparencia», «explicabilidad» o «supervisión humana», y se presentan algunas propuestas para los gestores tributarios que desean aplicar la IA en sus procesos.

Palabras clave: inteligencia artificial, IA, explicabilidad, transparencia, supervisión humana, gestión tributaria, derechos humanos.

ABSTRACT

The overall aim of this paper is to provide the perspective of a public administrator responsible for collecting municipal taxes. He sees the need for AI as a genuine necessity, as it will substantially improve the service provided to citizens. However, he faces numerous concerns regarding its application. The article reflects on the inadequacy of its regulation or the interpretations of the principles of "transparency," "explainability," or "human oversight," and presents some proposals for tax administrators who wish to apply AI in their processes.

Keywords: artificial intelligence, AI, explainability, transparency, human oversight, tax management, human rights.

1	INTRODUCCIÓN	86
2	MARCO ESTRATÉGICO Y LEGAL	88
	→ 2.1 Unión Europea	88
	→ 2.2 España: ámbito nacional y legislación autonómica	90
	→ 2.3 Ayuntamiento de Madrid	96
3	¿ESTAMOS APLICANDO «LEYES DE BANDERA ROJA» A LA IA?	99
4	REFLEXIONES SOBRE LOS PRINCIPIOS DE EXPLICABILIDAD, TRANSPARENCIA Y SUPERVISIÓN HUMANA	102
	→ 4.1 Explicabilidad	102
	→ 4.2 Reflexiones sobre la transparencia	106
	→ 4.3 Reflexiones sobre la gestión supervisada por humanos	108
5	NORMATIVA VIGENTE ÚTIL PARA APLICAR LA IA EN EL ÁMBITO DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA Y UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO PARA REFLEXIONAR	111
	→ 5.1 Los sistemas de IA destinados a fines tributarios no son sistemas de alto riesgo	111
	→ 5.2 Normativa vigente que puede orientar en la aplicación de la IA en la gestión tributaria	112
	→ 5.3 «Explicabilidad» y «motivación». Una sentencia del Tribunal Supremo para reflexionar	114
6	CONCLUSIONES: ENTENDER LA IA PARA REGULARLA BIEN	118

Reflexiones sobre la utilización de la inteligencia artificial desde la posición del gestor tributario.
Ignacio Durán Boo. Consejero Técnico. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

86

① INTRODUCCIÓN

La irrupción de la inteligencia artificial (IA) en la vida de los ciudadanos es ya un hecho cotidiano, aunque no siempre sea bien entendida por la inmensa mayoría. Incluso algunos de los que ven en ella una grave amenaza no siempre son conscientes de las ventajas que diariamente les aporta la existencia de numerosos sistemas y servicios basados en la inteligencia artificial.

En el ámbito de la gestión pública el avance de esta tecnología sigue con retraso a la iniciativa privada, que ya ha normalizado su uso en todo tipo de sistemas asociados a ámbitos tan diferentes como las estrategias de marketing, la asistencia automatizada a sus clientes, los diagnósticos, las predicciones y evaluaciones en todos los ámbitos (sanitario, financiero, de gestión de riesgos,...), o la distribución de bienes y servicios, por citar algunos de los ejemplos más habituales.

En el sector público empiezan también a ser frecuentes las iniciativas para aplicar las tecnologías asociadas a la IA, si bien están apareciendo dificultades, muy previsibles, respecto a la forma en la que esta tecnología está incidiendo en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos y, más concretamente, si con ella se está afectando, limitando o incluso vulnerando algún derecho.

Sin duda es en el ámbito de la gestión de los tributos donde se están observando algunos de los avances más significativos, con un claro liderazgo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que con una apuesta clara a favor del uso de la IA continúa con su estrategia tradicional de apoyarse fuertemente en la tecnología, como «marca de la casa».

Empiezan a ser frecuentes los trabajos en todo tipo de publicaciones y plataformas donde se pone de manifiesto los riesgos que, a juicio de los autores, supone el uso de la IA en la actividad pública y, específicamente, en la gestión tributaria. Como posición más repetida se asume como una necesidad que los responsables de la recaudación fiscal utilicen este tipo de herramientas, aunque con limitaciones y exigencias, mientras que desde otras posiciones más extremas se ve en ello un paso más en la pérdida de libertades y una invasión injustificada de la privacidad.

Existe también una cada vez más abundante colección de obras que, desde la academia, estudian la forma en que la IA incide en la gestión de los tributos¹. Ya existían varias publicaciones anteriores, pero con la aparición del Reglamento (UE) 2024/1689 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial² (en adelante, Reglamento UE sobre IA), están apareciendo

1. Como ejemplo, puede destacarse, por la amplitud en el tratamiento de la cuestión, la obra colectiva titulada, «Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes», dirigida por el profesor Fernando Serrano Antón. Editorial Aranzadi.

2. El título completo es: Reglamento (UE) 2024/1689 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial y por el que se modifican los Reglamentos (CE) nº 300/2008, (UE) nº 167/2013, (UE) nº 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1139 y (UE) 2019/2144 y las Directivas 2014/90/UE, (UE) 2016/797 y (UE) 2020/1828 (Reglamento de Inteligencia Artificial).
<https://www.boe.es/doue/2024/1689/L00001-00144.pdf>

otras que analizan la forma en que incide esta nueva normativa en la gestión pública en general, y en la gestión tributaria en particular.

En paralelo, desde el Gobierno se están impulsando diversas iniciativas para definir un marco normativo y estratégico que aporte la necesaria seguridad jurídica que reclama la utilización de la IA en el sector público, cuestión nada sencilla dado el carácter ampliamente disruptivo de esta tecnología.

Sin embargo, y pese a todas estas acciones, ni las aportaciones realizadas desde el sector privado, ni desde la academia, ni tampoco desde las iniciativas gubernamentales, muestran hoy un escenario nítido donde se despejen todas las dudas que surgen con la aplicación de la IA, y se dé la necesaria seguridad jurídica no sólo a los ciudadanos, sino también a quienes estamos aplicando ya estas tecnologías desde nuestras responsabilidades como funcionarios públicos.

Como se expone en las siguientes líneas, es tan novedosa y de tal impacto esta tecnología que su aplicación imparable está poniendo de manifiesto tres características generales que inciden en todo tipo de situaciones:

- La tecnología avanza más rápido que la legislación. Y lo hace cada vez más, ganado distancia.
- Se están generando no solo dudas, sino aparentes contradicciones derivadas de su aplicación. Un buen ejemplo de ello es la posible incompatibilidad entre conceptos como «actuación administrativa automatizada» y «supervisión humana».
- Y, sobre todo, y esto es lo más urgente, no siempre se está entendiendo la forma en que nos afecta la IA como usuarios dependientes de la tecnología. Y esta falta de comprensión está manifestándose tanto en los responsables políticos como en los líderes empresariales, los comunicadores, los gestores públicos, o en quienes, desde el poder judicial, han de juzgar sus efectos.

La intención general de este trabajo es aportar la visión de un gestor público, responsable de recaudar tributos municipales, que entiende como una auténtica necesidad el uso de la IA, porque sabe que con ello mejorará sustancialmente el servicio que se presta a los ciudadanos, pero que encuentra numerosas dudas para su aplicación. No se debe olvidar que, después de los ciudadanos, los funcionarios públicos somos quienes más sufrimos los escenarios de inseguridad jurídica cuando desarrollamos nuestra actividad.

Reflexiones sobre la utilización de la inteligencia artificial desde la posición del gestor tributario.
Ignacio Durán Boo. Consejero Técnico. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

88

② MARCO ESTRATÉGICO Y LEGAL

En el momento actual, si queremos aplicar la IA en nuestros procesos, los gestores tributarios nos vemos «atrapados» entre normativas de ámbito genérico y poco preciso (el Reglamento Europeo sobre IA), una nueva normativa estatal que no acaba de nacer, y otra normativa vigente (Ley General Tributaria, Ley 40/2015 del Régimen Jurídico del Sector Público, Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno,...), cuya falta de precisión y coordinación no aporta la necesaria seguridad jurídica. En esta situación es realmente difícil asegurar que siempre se logra el adecuado equilibrio entre principios constitucionales tales como la eficiencia administrativa y el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes, especialmente ante la irrupción de otros nuevos derechos (si es que tienen suficiente autonomía para considerarse como tales) que ya se enarbolan en cuanto se pretende utilizar la IA, como son los de explicabilidad, transparencia y supervisión humana.

Por enmarcar el estado de la cuestión, conviene dar un rápido repaso a los documentos claves con los que en la actualidad un gestor tributario ha de enfrentar la implantación de proyectos basados en IA.

Distinguimos entre normativa aprobada o en elaboración para regular expresamente el uso de la IA, de aquella otra vigente y dispersa en varios textos normativos, que pueden -ya lo están haciendo-, incidir sobre los primeros proyectos que se están desarrollando en el ámbito tributario que hacen uso de la IA. Asimismo, citaremos varios documentos que, aun no siendo normas, definen marcos de actuación para las instituciones que los aprueban.

2.1 Unión Europea

Sin duda la principal referencia es el ya citado Reglamento (UE) 2024/1689 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial y por el que se modifican los Reglamentos (CE) nº 300/2008, (UE) nº 167/2013, (UE) nº 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1139 y (UE) 2019/2144 y las Directivas 2014/90/UE, (UE) 2016/797 y (UE) 2020/1828.

Como es de esperar, el Reglamento UE sobre IA no va más allá de la definición de un marco de actuación, que no resuelve las múltiples dudas que surgen en el momento de aplicar esta tecnología en procesos específicos, tarea que queda encomendada a la legislación nacional de los distintos estados miembros, limitándose a establecer normas armonizadas para su aplicación. Además de referirse al gran objetivo de la UE, -mejorar el funcionamiento del mercado interior, garantizando la libre circulación de mercancías y servicios-, mediante este Reglamento se define un marco jurídico uniforme para el desarrollo,

comercialización y uso de sistemas de IA, buscando la protección de la salud, seguridad y los derechos fundamentales.

La parte que más nos interesa, como gestores públicos, es la que se refiere al sistema de garantías destinadas a la protección de los derechos fundamentales mediante varias medidas clave, siendo la principal la creación de un sistema de clasificación y evaluación de los riesgos que se derivan de la implantación de la IA, siguiendo aquí el mismo esquema adoptado para la regulación de los datos de carácter personal. De esta manera, los sistemas de IA deben someterse a evaluaciones de riesgos rigurosas para identificar y evitar y, en todo caso, controlar, posibles impactos negativos en los derechos fundamentales. A destacar que, según se deduce de una primera lectura, los sistemas de IA utilizados para la gestión de los tributos no deben ser considerados de alto riesgo. A ello nos referiremos más adelante.

La gestión de riesgos incluye, como no podía ser de otra manera, cumplir estrictamente las normativas de protección de datos personales, garantizando la privacidad y seguridad de la información. Este emparejamiento (datos protegidos - IA) introduce importantes rigideces en cuanto al uso de la nueva tecnología, no siempre justificados. Es previsible que en los próximos años veamos situaciones en las que, apelando a la protección de datos personales, se intenten establecer barreras para el desarrollo de la IA.

El Reglamento UE sobre IA establece también mecanismos que intentan definir el marco de responsabilidad para los desarrolladores y operadores de sistemas de IA, al tiempo que se garantiza que las personas afectadas por decisiones basadas en esta tecnología tengan acceso a los recursos que les permitan defender sus derechos ante los tribunales.

Pero lo que, a nuestro juicio, genera un mayor grado de incertidumbre, dada la amplia ambigüedad con la que se describen los conceptos, es la exigencia de que se dé cumplimiento y se garanticen algunas cuestiones cuya implantación en la práctica genera muchas dudas. Nos referimos expresamente a las ideas de transparencia y explicabilidad, exigiéndose que los sistemas de IA sean transparentes, proporcionando información clara sobre su funcionamiento y decisiones, lo que debería permitir a los usuarios entender y cuestionar los resultados, a través de la explicación de sus elementos.

También contribuye a generar incertidumbre la deficiente definición de la idea de la supervisión humana, según la cual los sistemas de IA deben estar sujetos a supervisión por un humano con el fin de asegurar que las decisiones automatizadas no vulneren los derechos fundamentales.

A estas tres ideas: explicabilidad, transparencia y supervisión humana nos referiremos con detalle a lo largo del trabajo.

2.2 España: ámbito nacional y legislación autonómica

En el ámbito nacional existen tres actuaciones que merecen ser citadas, que se refieren al marco institucional, al marco legal y, específicamente, a los documentos elaborados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con esta cuestión.

El marco institucional está centrado en la Agencia Española de Supervisión de la Inteligencia Artificial (AESIA), de reciente creación.³ Es especialmente significativo que el posicionamiento inicial de esta Agencia Pública, claramente pesimista, la sitúa entre quienes ven la IA fundamentalmente como un riesgo que hay que controlar. Si bien no deja de reconocerse sus efectos positivos, -puesto que entre los objetivos de la AESIA está la creación de conocimiento, formación y la difusión de una IA ética y humanista, mostrando su potencial para el desarrollo socioeconómico, la innovación y la transformación del modelo productivo-, lo cierto es que la imagen pesimista pesa más, cuando se remarca como una de las principales funciones de la Agencia la inspección, comprobación y aplicación de las sanciones previstas en Reglamento UE sobre IA.

El marco normativo está todavía menos desarrollado que el institucional, y se limita al Anteproyecto de Ley para el buen uso de la inteligencia artificial, presentado el pasado mes de marzo por el Gobierno.⁴ Del texto publicado cabe concluir que se abunda en la visión pesimista de la IA, entendida fundamentalmente como un riesgo, como se constata fácilmente al comprobar que 25 de sus 37 artículos, - todos los que se integran en el Capítulo IV- se dedican a regular el sistema de infracciones y sanciones.

Desde esta visión pesimista, el anteproyecto de Ley de inteligencia artificial se declara alineado con la regulación europea, garantizando el uso ético, inclusivo y beneficioso de esta tecnología, adaptando la legislación española al reglamento europeo. Para ello, establece el catálogo de prácticas prohibidas, introduce obligaciones rigurosas para los sistemas de IA considerados de alto riesgo, e incorpora nuevos derechos digitales.

3. La AESIA se crea por la disposición adicional séptima de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, conforme a la exigencia prevista en el artículo 91, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

4. <https://aesia.digital.gob.es/es>

En definitiva, de lo visto en el texto del anteproyecto no parece que quepa esperar de esta norma una mayor definición de los conceptos clave para resolver las dudas que se plantean desde la óptica de la gestión pública a la hora de implementar sistemas basados en IA.

Aunque no tienen un valor normativo pero si estratégico son de mayor interés, por lo que contienen de reflexiones expresas sobre la IA aplicada a la gestión de los tributos, los documentos elaborados por la Agencia Estatal de

Administración Tributaria y, en concreto las directrices sobre IA que aparecen en el Plan Estratégico 2024-2027⁵, en el documento de estrategia sobre Inteligencia artificial, aprobado en mayo del pasado año⁶, y en el titulado⁷ «Compromiso ético en el diseño y uso de IA en la AEAT», de enero de 2025.

En estos documentos, cuya lectura completa se recomienda, la AEAT anuncia un esfuerzo significativo en el uso de la IA para la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Si bien su uso por la AEAT no es algo novedoso, en este nuevo plan estratégico se aprecia un mayor interés por la IA, aportándose incluso una definición: «conjunto de sistemas capaces de funcionar con ciertos niveles de autonomía para alcanzar objetivos y generar información en forma de predicciones, recomendaciones o decisiones a partir de datos, aplicando estrategias de aprendizaje automático o basadas en la lógica y el conocimiento».

De acuerdo con esta visión, la AEAT prevé el uso de todas las posibilidades que puedan desarrollarse en torno a la IA, incluyendo las herramientas de aprendizaje automático disponibles (machine learning / deep learning), utilizando las abundantes fuentes de información, propias de la AEAT y externas, con la finalidad de realizar predicciones, recomendaciones o tomar decisiones que afecten a los contribuyentes. En definitiva, va mucho más allá de las herramientas clásicas de modelización, automatización y «cruce de datos» que ha venido utilizando en los últimos años, presentando la estrategia en torno a la IA como un sistema que será capaz de «razonar» y analizar datos de manera autónoma para tomar sus propias decisiones en su relación con el contribuyente, si bien, - y el inciso es importante porque genera dudas sobre cómo se aplicará-, la toma final de decisiones seguirá recayendo en las personas.

En el desarrollo de estos objetivos, la AEAT asume de manera expresa los siguientes compromisos, recogidos en el documento titulado "Compromiso ético en el diseño y uso de IA en la AEAT":

La Agencia Tributaria se compromete a utilizar la IA respetando el marco jurídico vigente y los principios éticos. Este compromiso se basa en marcos éticos internacionales y europeos, como las directrices de la OCDE, UNESCO y la Comisión Europea, así como la Estrategia Nacional de Inteligencia Artificial de España. No podría ser de otro modo.

→ Centralidad humana: La IA debe estar al servicio de las personas, respetando sus circunstancias y necesidades. La IA debe mejorar la eficacia y eficiencia del sistema tributario, respetando los derechos de las personas.

→ Transparencia: Se debe garantizar la trazabilidad y explicabilidad de las decisiones basadas en IA. Se debe documentar correctamente el diseño y uso de la IA, asegurando su identificabilidad y accesibilidad.

5. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

6. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Intranet/Gabinete/Estrategia_IA.pdf

7. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Agencia_tributaria/Gobierno_abierto/compromiso%20etico_uso_IA.pdf

- Equidad: La IA debe respetar los derechos fundamentales y evitar sesgos discriminatorios. Se deben tomar medidas para evitar sesgos y garantizar la accesibilidad de la IA para todos.
- Calidad: Se debe asegurar la mejora continua y la minimización de errores en los sistemas de IA. Se debe minimizar los riesgos y maximizar la calidad de los resultados de la IA.

También, en distintos documentos se busca ajustar los perfiles del personal de la AEAT que utilizará la IA para que esté capacitado en todo momento para cumplir con la visión, misión, valores y metas de la Agencia Tributaria. Esta idea nos parece especialmente relevante, porque incide directamente en la necesidad de que las administraciones tributarias cuenten con personal propio capacitado para asumir y desarrollar estas nuevas tecnologías, lo cual está muy lejos de la realidad en la inmensa mayoría de las administraciones públicas españolas.

Además, se establecen los siguientes principios rectores en el empleo de la IA por parte de la AEAT:

- i) el respeto al «principio de responsabilidad», que (aunque no se define en el documento) exige que se asignen y definan correctamente responsabilidades y funciones en el uso de la IA y obliga a la AEAT a rendir cuentas por cualquier impacto negativo derivado de su aplicación;
- ii) la adopción de un enfoque dirigido a la persona (el ciudadano en el centro), para garantizar el uso seguro y ético de la IA; y, finalmente,
- iii) la atención al «principio de seguridad y gobierno de la IA» tanto en los propios sistemas de IA como en los datos de los contribuyentes, que deberán ser resguardados con las máximas garantías de seguridad.

Este marco ético, aunque no normativo, ha sido analizado desde distintos puntos de vista. Como ejemplo, en una publicación de Gonzalo Rincón titulado «El uso de la inteligencia artificial por la Administración Tributaria: ¿quién vigila a los vigilantes?»⁸, se realizan algunos comentarios de interés, con una visión distinta del uso de la IA por las administraciones tributarias.

Señala el artículo que se debe aplaudir que la propia AEAT reconozca la existencia de determinados principios rectores que, a modo de autocontrol interno, deberán regir su uso de las herramientas de IA en su relación con el contribuyente. Sin embargo, echa de menos la mención expresa a otros principios y derechos de los ciudadanos que, a juicio del asesor fiscal, son ya ampliamente aceptados y que también deberían haber sido reconocidos de

8. https://www.garrigues.com/es_ES/garrigues-digital/uso-inteligencia-artificial-administracion-tributaria-quien-vigila-vigilantes

manera expresa en este documento. Así, señala como cuestiones a analizar las siguientes:

- Un mayor alcance del principio de transparencia junto con el consiguiente derecho de explicación, considerando el autor que, en aplicación de este, el contribuyente debería tener acceso a los aspectos técnicos, algoritmos y datos empleados por estos sistemas de IA para la toma de sus decisiones (con las lógicas restricciones imprescindibles para asegurar su eficacia como mecanismo para la lucha contra el fraude fiscal). No le ha pasado desapercibido al autor que la AEAT confunde, quizá intencionadamente, explicabilidad y transparencia, pues cuando se refiere a esta última se habla de garantizar «la trazabilidad y explicabilidad de las decisiones basadas en IA» así como de «documentar correctamente el diseño y uso de la IA, asegurando su identificabilidad y accesibilidad», pero nada se dice entre los compromisos adquiridos de dar visibilidad a los algoritmos que utiliza y utilizará la AEAT.
- Tras hacer algunas referencias a la necesidad de dar mayor explicación y cobertura de los principios de proporcionalidad, equidad, no discriminación y ausencia de sesgos en la relación de la AEAT con los contribuyentes, así como sobre el derecho a la impugnación del contribuyente de las decisiones basadas en la IA que considere incorrectas o injustas, concluye el autor con una petición con la que estamos absolutamente de acuerdo, cuando señala: «debemos abogar por el desarrollo en España de un marco legal, de obligado cumplimiento y con rango de ley, que regule de manera específica el uso de la IA por la AEAT (y también, añadido yo, por el resto de las administraciones tributarias) en el que se definan los principios rectores y los derechos de los ciudadanos en este ámbito de manera completa y en protección de los derechos del contribuyente».

Algunas Comunidades Autónomas ya han regulado expresamente la IA, aunque con un éxito escaso a mi juicio. Una de ellas, la Ley 2/2025, de 2 de abril, para el desarrollo e impulso de la inteligencia artificial en Galicia, la primera norma autonómica que se dicta en el ámbito de la IA con posterioridad a la aprobación del Reglamento Europeo, contiene algunas referencias a destacar. En su artículo 23 se refiere expresamente a los derechos de los ciudadanos en relación con la IA, de esta forma:

Reflexiones sobre la utilización de la inteligencia artificial desde la posición del gestor tributario.
Ignacio Durán Boo. Consejero Técnico. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

94

«Transparencia y supervisión humana

1. Toda persona en cuya relación con la Administración general de la Comunidad Autónoma de Galicia intervengan sistemas de inteligencia artificial tendrá derecho a:

a) Recibir la debida información, clara y comprensible, con la posibilidad del uso de iconos o símbolos fácilmente reconocibles, sobre:

- 1) El carácter automatizado de las interacciones y las decisiones, en particular a saber si está interactuando con un sistema de inteligencia artificial.
 - 2) La configuración general del sistema, tipos de decisiones, recomendaciones o predicciones que se pretenden hacer y las consecuencias de su uso para las personas afectadas.
 - 3) La racionalidad y la lógica del sistema de inteligencia artificial o modelo de inteligencia artificial de uso general.
 - 4) La identificación de la titularidad del sistema de inteligencia artificial o modelo de inteligencia artificial de uso general.
 - 5) El grado de contribución o participación del sistema de inteligencia artificial y del personal empleado público en el proceso de toma de decisión, predicción o recomendación.
 - 6) Las categorías de datos personales utilizados por los sistemas de inteligencia artificial y su origen o fuentes.
 - 7) Las medidas de seguridad, no discriminación y fiabilidad adoptadas.
 - 8) El modo de ejercitar el derecho a la transparencia y supervisión humana, así como otros derechos que le asistan.
- b) Recibir una explicación de la decisión tomada por el sistema de inteligencia artificial. Las personas afectadas por tales decisiones podrán requerir una explicación con la información debida respecto a los factores, criterios y

procedimientos que incidan en dichas decisiones, previsiones o recomendaciones, en particular sobre la ponderación de los criterios para la adopción de la decisión en su caso particular, el nivel de intervención humana en la adopción de la decisión que le afecta y los mecanismos por medio de los cuales puede reclamar contra la decisión adoptada.

- c) Requerir la intervención de una persona empleada pública en el proceso de adopción de una decisión por parte de un sistema de inteligencia artificial, cuando esta produzca efectos jurídicos o impacte significativamente de modo similar en sus intereses.

2. En todo caso, se tendrán en cuenta los derechos que en materia de transparencia se contemplan en el artículo 50 del Reglamento (UE) 2024/1689, de 13 de junio.»

Por su parte, en el artículo 25 se establecen unos criterios para la tutela de estos derechos:

«1. Toda persona en cuya relación con la Administración general de la Comunidad Autónoma de Galicia intervenga un sistema de inteligencia artificial tendrá derecho a:

- a) Hacer valer todos los derechos en materia de protección de datos personales que le reconoce la legislación vigente frente a las decisiones, previsiones o recomendaciones efectuadas por el sistema de inteligencia artificial o frente al propio funcionamiento de este.
- b) Solicitar la revisión de decisiones, previsiones o recomendaciones efectuadas por el sistema de inteligencia artificial que produzcan efectos jurídicos o que impacten significativamente de modo similar, no solo de actos decisorios sino también de actuaciones materiales. Dicha solicitud podrá fundarse en las deficiencias técnicas, como el uso de sistemas o métodos imprecisos o no confiables, la arbitrariedad de sus premisas o de los resultados, el carácter discriminatorio de sus premisas o de los resultados o cualquier otra que conculque principios como el principio de la buena fe.

2. Asimismo, se tendrá en cuenta lo dispuesto en la sección 4 del capítulo IX del Reglamento (UE) 2024/1689, relativo a las vías de recurso.»

Asimismo, añade un apartado nuevo en el artículo 8 de la Ley 1/2016, de 18 de enero, de transparencia y buen gobierno de Galicia, señalando que se facilitará información sobre:

«f) La relación de sistemas de inteligencia artificial o modelos de inteligencia artificial de uso general que tengan impacto en los procedimientos administrativos o en la prestación de los servicios públicos, con descripción de manera comprensible de su arquitectura y funcionamiento, de los datos que utilizan, del nivel de riesgo que implican y del impacto de sus resultados en los procedimientos administrativos, en especial si son o no directamente decisivos de los mismos».

2.3 Ayuntamiento de Madrid

Finalmente, es adecuado analizar qué están haciendo las administraciones locales y, en concreto sus organismos encargados de la gestión de los tributos municipales en materia de la IA, fijándonos en las iniciativas puestas en marcha por el Ayuntamiento de Madrid.

No existe regulación en forma de Ordenanza municipal del uso de la IA en el Ayuntamiento de Madrid, pero si se han definido unos principios rectores. En un documento titulado «Itinerario de Inteligencia Artificial. Marco estratégico»⁹ el Ayuntamiento de la capital describe una batería de compromisos, de carácter ético y estratégico, que no normativos, buscando integrar la inteligencia artificial (IA) en la gestión y servicios de la ciudad. Los contenidos más relevantes se refieren a los objetivos y líneas de actuación, centrados en la transformación de servicios públicos, -haciendo uso de la IA para personalizar y mejorar su prestación-, la gestión Inteligente, -centrada en la implementación de IA para una gestión urbana eficiente y sostenible-, el desarrollo del objetivo «Madrid Hub Digital», -mediante la creación de un ecosistema de innovación en IA, que atraiga y retenga talento- y, finalmente, preparando al Ayuntamiento mediante la capacitación del personal y la adopción de principios éticos comunes en el uso de IA.

Para desarrollar estos objetivos se crea un marco de gobernanza para coordinar el uso de IA en todas las áreas del Ayuntamiento (sobre un comité de IA y el grupo de trabajo MAIA (Madrid Inteligencia Artificial), que será el canal de impulso y desarrollo de proyectos). Son interesantes en este documento las referencias a distintos proyectos, que afectan a varios ámbitos de servicios municipales, que ya se están desarrollando aplicando la IA en Madrid.

9. https://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/OficinaDigital/Nav_OfDigital/ficheros/PlanesAccionPDFs/ItinerarioIA_Ayuntamiento%20de%20Madrid_V2.pdf

De especial relación con el objeto de este artículo es la referencia al Laboratorio Tributario, de la Agencia Tributaria Madrid (ATM) descrito de la siguiente forma:

«Laboratorio Tributario: La Inteligencia Artificial se incorpora en la actividad de la Agencia Tributaria con el objetivo de hacer más eficiente la gestión, definir unos tributos más justos y mejorar la lucha contra el fraude. La IA se aplica a través de simulaciones y con el desarrollo de asistentes virtuales de resolución de dudas o detección de situaciones de fraude».

Puede completarse la información sobre el uso de la IA en la Agencia Tributaria Madrid (ATM), señalando su incorporación dentro de la estrategia de tributos inteligentes («smart taxes»), incorporada en el Plan Estratégico, que incluye una reflexión sobre la IA con el siguiente contenido:

«Los cambios tecnológicos implican también, como ya sabemos, cambios en los procedimientos y en la propia forma de trabajar. La diferencia respecto a etapas anteriores vendrá de la mano de lo que la inteligencia artificial generativa puede aportar en el ámbito de la gestión de los tributos, herramientas que van más allá de los propios procesos de gestión, puesto que incluirán importantes cambios en las personas respecto al uso de la tecnología. Como ejemplos de ello, será necesario aprovechar las nuevas posibilidades que ofrece la inteligencia artificial en procedimientos de depuración y mejora de la información, o en la creación de asistentes virtuales, tanto para uso interno como al servicio de los ciudadanos».

En desarrollo de dicha voluntad, en la línea Estratégica 3 del citado Plan, titulada «Desarrollo de la estrategia de tributos inteligentes», se incorpora como objetivo estratégico la implantación del uso de la IA en la gestión tributaria señalando que, para ello, se definirá un marco normativo y operativo que regule su uso, garantizando que su aplicación cumpla con la normativa vigente y proteja los derechos de los contribuyentes. Se establece también, como un objetivo operativo incluido dentro de esta estrategia, el análisis, valoración y, en su caso, publicación, de los resultados obtenidos mediante el uso de la IA, encomendándose estas funciones y compromisos al Laboratorio Tributario.

Esta intención se materializa también en el Plan de control tributario 2025, cuando se indica que

«...la ATM está involucrada activamente en los proyectos municipales que tienen por objeto utilizar las tecnologías de Inteligencia Artificial más avanzadas. Cabe destacar el uso de la IA generativa en la atención a los contribuyentes, en la formación de los

Reflexiones sobre la utilización de la inteligencia artificial desde la posición del gestor tributario.

98

Ignacio Durán Boo. Consejero Técnico. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

empleados o en la generación de datos sintéticos con los que alimentar los sistemas de detección basados en machine learning.»

Por tanto, en este ámbito municipal también se dispone del marco ético y estratégico, pero todavía no de una regulación normativa para la utilización de la IA por los responsables de la ATM.

Como conclusión, la normativa actual de regulación de la IA es escasa, -con el reglamento de la UE como única referencia-, e insuficiente. Un escenario muy poco útil para apoyar la implantación de la IA en el ámbito de la gestión tributaria.

Reflexiones sobre la utilización de la inteligencia artificial desde la posición del gestor tributario.
Ignacio Durán Boo. Consejero Técnico. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

99

③ ¿ESTAMOS APLICANDO «LEYES DE BANDERA ROJA» A LA IA?

Comprobada la ausencia de normas directas y claras que regulen el uso de la IA, con alguna legislación autonómica, como vimos con el caso de Galicia, queda por tanto al criterio del gestor definir cuándo y cómo utilizar esta tecnología.

Lo que sí parece ser una característica común, tanto del Reglamento UE como de las demás iniciativas que se están desarrollando para establecer una normativa a nivel nacional, es la visión pesimista del uso de la IA, percibida claramente como una tecnología peligrosa que hay que controlar a toda costa. Como consecuencia, parece que se está poniendo más énfasis en prohibir, limitar y sancionar, que en definir una auténtica regulación de su uso. Tan evidente es el tono negativo que se aprecia que podría llegar a pensarse que lo sensato sería no utilizar estas herramientas en la gestión pública, y mucho menos en la gestión tributaria, para evitar los riesgos descritos. Parece incluso que ni siquiera existe una visión suficientemente clara sobre cómo definir adecuadamente una buena normativa para el uso de la IA.

Cuando se habla de la gran dificultad que surge a la hora de legislar sobre tecnologías realmente innovadoras es muy frecuente citar el caso de la «Ley de Bandera Roja», dictada en Inglaterra en 1865 para regular el uso de los primeros automóviles. Esta ley, en un claro ejemplo de falta de entendimiento de lo que la nueva tecnología suponía:

- Establecía el límite de velocidad a 6 km/h, en el medio rural, y a 3 km/h en ciudad.
- Cada automóvil tenía que ser acompañado por un grupo de tres personas, incluyendo un hombre con una bandera de color rojo (de ahí el nombre de Ley de la Bandera Roja) que tenía que caminar 55 metros por delante. El hombre con la bandera roja (o, alternativamente, con un farol) obligaba a los vehículos a mantener el ritmo del paso de hombre (que es precisamente 6 km/h). Como no podía ser de otra forma, esta Ley fue modificada en 1878, eliminando la bandera roja.

De este ejemplo se pueden extraer tres conclusiones:

- La norma no entendió la tecnología.
- La norma no paró la implantación de la nueva tecnología.

→ Finalmente, fue necesario redefinir las normas desde otra óptica totalmente diferente, evolucionando desde una regulación preventiva y limitante (bandera roja), a una normativa que confía en el usuario, estableciendo Códigos de circulación y criterios previos de validación tecnológica de los vehículos y de capacitación de los conductores, para actuar sólo de forma reactiva cuando se aprecia que estos Códigos y normas se incumplen.

Este ejemplo nos debería servir para preguntarnos si está ocurriendo lo mismo con la normativa que está elaborándose para regular el uso de la IA. La exigencia de determinadas obligaciones, que no están bien explicadas y generan dudas y confusión, va a dar lugar a permanentes conflictos e, incluso, a la aplicación de sanciones, si en la función supervisora del Estado se llega a la conclusión de que no se está haciendo uso adecuado de las «banderas rojas».

En concreto, nos referimos a la enorme dificultad que puede producirse en el uso de la IA si prospera una interpretación negativa de los principios que se reiteran en toda la normativa aprobada hasta ahora, - explicabilidad, transparencia y supervisión humana-, unidos todos ellos al marco, de por sí ya limitante, de la protección de datos.

A ello nos referimos en el siguiente epígrafe.

④ REFLEXIONES SOBRE LOS PRINCIPIOS DE EXPLICABILIDAD, TRANSPARENCIA Y SUPERVISIÓN HUMANA

Todos los escenarios estratégicos y normativos hasta ahora definidos tienden a otorgar un alto valor, -el tiempo dirá si es proporcional-, a lo que debe entenderse por derecho a recibir explicaciones, derecho a obtener información, o derecho a que las actuaciones desarrolladas con una herramienta de IA sean supervisadas por un humano, dando la impresión de que estas acciones son perfectamente aplicables, y producen todo tipo de efectos de protección de los derechos de los ciudadanos, solo con ser citados. No se observa que, en la mayoría de las ocasiones, con la mera cita no se aclaran las dudas, o incluso se generan más. Como ejemplo la Ley gallega, cuando habla del derecho a:

- «a) Recibir una explicación de la decisión tomada por el sistema de inteligencia artificial. Las personas afectadas por tales decisiones podrán requerir una explicación con la información debida respecto a los factores, criterios y procedimientos que incidan en dichas decisiones, previsiones o recomendaciones, en particular sobre la ponderación de los criterios para la adopción de la decisión en su caso particular,
- b) Requerir la intervención de una persona empleada pública en el proceso de adopción de una decisión por parte de un sistema de inteligencia artificial, cuando esta produzca efectos jurídicos o impacte significativamente de modo similar en sus intereses».

Poniéndome en mi posición de gestor público, poder atender estos derechos de información o de intervención, tal y como están descritos, se convierte en una tarea cuyo cumplimiento sólo será posible si se da mucha mayor definición a su alcance. Entre otras razones, porque términos como «explicación», «transparencia» o «intervención humana» pueden tener distintos significados, según quien haga uso de los mismos.

Es evidente que las exigencias de transparencia y explicación persiguen un resultado concreto. Son medios para un fin: que alguien entienda algo. Y dado que no todos los seres humanos tenemos la misma capacidad, inteligencia, conocimientos y habilidades resulta enormemente difícil generar una explicación única válida para todos los contribuyentes, como también resulta de imposible cumplimiento generar una explicación ajustada a cada persona, de manera específica y en un procedimiento individualizado, como parece deducirse de la expresión «*en su caso particular*», incorporada en la Ley gallega, como hemos visto.

Toca pues dedicar alguna atención a las dudas que surgen de los conceptos citados de «explicabilidad», «transparencia» y «supervisión humana»¹⁰.

4.1 Explicabilidad

Como se ha repetido frecuentemente, al igual que ocurre con el funcionamiento del cerebro humano la IA es, en ocasiones, difícilmente explicable. O, al menos, no es explicable de la misma forma en la que tradicionalmente se han explicado entre si los seres humanos.

Esto no es en absoluto nuevo. Desde el primer momento en que los humanos empiezan a aplicar tecnologías una gran parte de las mismas han sido utilizadas sin que pudieran explicarse en su totalidad las causas que posibilitan su uso y sus efectos. Pensemos en el fuego: ¿acaso los primeros humanos que lo utilizaron sabían explicar las causas químicas y físicas que daban lugar a la combustión y al calor generado?. Lo que si se aprendió rápidamente, y se pudo explicar a otros humanos, fueron unas reglas básicas para su utilización, sus efectos y las enormes ventajas que aportaba en el cocinado de alimentos o en su uso como calefacción, así como sus riesgos.

Cuando el conocimiento y la tecnología empezaron a hacerse más complejos comenzó también a hacerse más evidente esta situación: no todos los seres humanos contaban con la misma capacidad para entender aquello que les era explicado. Era evidente que, dependiendo del nivel de formación y del conocimiento de la materia concreta, empeñarse en explicar algunas cuestiones complejas a determinados colectivos humanos no garantizaba que estos realmente entendiesen la materia explicada. Y este efecto no necesariamente se produce sólo respecto a personas con bajos niveles de estudios o conocimientos, sino que guarda una relación directa con su nivel de especialización. Esto es lo que sucede con la IA.

El mejor ejemplo de ello soy yo mismo. Con formación universitaria, procesos constantes de actualización de conocimientos en distintos ámbitos, y muchos años de dedicación a la gestión tributaria, me considero capaz de entender la normativa tributaria y aplicarla, de utilizar las herramientas tecnológicas habituales en el desempeño de mi puesto de trabajo, así como de aplicar las distintas metodologías conocidas de gestión directiva. Fruto de ello, espero haber realizado una labor, al menos aceptable, como directivo público.

Y, sin embargo, me reconozco absolutamente incapaz de entender, más allá de los conceptos y principios generales, el funcionamiento interno del sistema de algoritmos que soporta, da contenido y produce los efectos que obtendríamos de una red neuronal que podamos utilizar para la gestión de los tributos. Y estoy seguro de que en la misma situación están la gran mayoría de los

10. Algunas de las reflexiones y ejemplos que siguen han sido obtenidos del libro de Daniel Innerarity «Una teoría crítica de la inteligencia artificial», obra más que recomendable por lo que aporta sobre la comprensión de la IA y las relaciones entre humanos y tecnología.

gestores tributarios y de los jueces y magistrados, sin duda grandes administrativistas y fiscalistas, que habrán de aplicar y juzgar, ya empiezan a hacerlo, distintos supuestos en los que se ha utilizado la IA.

Siendo esto así, si ni siquiera los mejores fiscalistas ni quienes han de juzgar el trabajo de los gestores tributarios entienden ni entenderán lo que hay dentro de las «cajas negras» de la IA, lo primera pregunta que deberíamos responder es ¿a qué llamamos explicabilidad?

Desde luego, será un ejercicio inútil pretender explicar a todos los ciudadanos el modelo y funcionamiento de los algoritmos publicando en los Boletines Oficiales normas técnicas con los mismos criterios y formatos como se ha venido haciendo hasta la actualidad. Esto ya lo vimos, hace 26 años, en un ejemplo concreto.

En el año 2004, Julio Gallego Mora-Esperanza, -un gran funcionario de la Dirección General del Catastro, experto en modelos de valoración automatizada de inmuebles-, publicó en la revista CT/Catastro un importante artículo titulado «La inteligencia artificial aplicada a la valoración de inmuebles: un ejemplo para valorar Madrid». En el trabajo demostraba cómo la aplicación de redes neuronales ofrecía resultados muy adecuados para la valoración catastral de los inmuebles, lo que permitiría, dada la potencia de estas herramientas, desarrollar procesos masivos y ágiles para la asignación de valores catastrales en todo el país en muy poco tiempo. El modelo superaba los resultados que se obtenían con la metodología utilizada, descrita en la normativa de valoración catastral vigente publicada. Como ejemplo, entendía que dos viviendas del mismo edificio, con la misma superficie, tenían un valor diferente en función de si se trataba de un ático o de un primer piso, o de su orientación.

Siendo muy positivas las conclusiones obtenidas, ¿por qué no se aplicó esta metodología?. La respuesta estuvo en la incapacidad de explicarla con métodos tradicionales: la transcripción del modelo en un formato de «Real Decreto de valoración catastral» era imposible, lo que suponía que, si hubiera sido aplicado, habría sido sin duda anulado por los jueces.¹¹

Ante esta situación, ¿cómo describir en la Ordenanza fiscal que elabore un Ayuntamiento la metodología y los procesos que aplicaremos para la gestión, recaudación o inspección de los tributos municipales basándonos en modelos de IA generativa?.

Es evidente que la interpretación del principio de «explicabilidad» que, como hemos visto, permea toda la normativa europea y española sobre IA elaborada y en elaboración, tendrá que ser desarrollada y regulada desde una nueva visión, distinta de los conceptos tradicionales.

11. Puede ver el artículo en
[01-CATASTRO 50](#)

Sin duda, habrá que explicar a los ciudadanos que se están utilizando metodologías basadas en IA. Parece lógico explicar también qué tipo de datos se está utilizando y en qué condiciones, especialmente si cuentan con algún nivel de protección. Asimismo, es posible explicar de manera genérica el proceso que se seguirá para la obtención de las respuestas y resultados que se espera obtener y, finalmente, cuáles son los procesos de supervisión que van a ser aplicados para intentar evitar al máximo que se produzcan efectos no deseados. ¿Habrá que ir más allá y dar más explicaciones, de contenido muy técnico?. No lo creo. Con toda seguridad demasiadas explicaciones confundirán más que facilitarán el entendimiento de la IA por el ciudadano común. En este sentido, recordemos cuales son los modelos que se están utilizando para implantar una «comunicación clara» con los ciudadanos en las administraciones públicas, suprimiendo las tradicionales explicaciones muy técnicas.

La duda es si con este tipo de medidas se considerará que se da adecuado cumplimiento al principio de explicabilidad. Si no es así, si se va más allá y los Tribunales exigirán a las administraciones tributarias explicar el funcionamiento de las «cajas negras», entonces estaremos haciendo inviable la aplicación de la IA en este entorno. Pero no dudemos que, de ser así, se estarían aplicando «leyes de bandera roja» que, como antes vimos, sólo demorarán su imparable aplicación hasta que se encuentre la manera correcta de regularla.

Es evidente que, aunque la normativa europea sobre IA crea el derecho a la explicación, este deseo no hace que todo proyecto que utilice esta tecnología sea automáticamente explicable, aunque lo ponga en la norma. Como consecuencia, como hemos visto en la ley gallega, de nada valdrá imponer el principio de explicabilidad sin definir la forma o el nivel de detalle de lo que debe ser explicado y, lo que es más importante, quién debe entender esa explicación.

Por tanto, antes de ponernos a explicar cómo actúa la IA en un determinado proyecto tributario deberíamos tener en cuenta, al menos, cuatro circunstancias:

- En primer lugar, la cuestión fundamental es saber *quién debe entenderlo*, para poder definir cómo hay que explicarla. Como antes señalamos, muy pocas personas están capacitadas para entender su funcionamiento. Incluso los especialistas y expertos pueden tener grandes dificultades para comprender ciertas cuestiones relacionadas con la IA. Además, el hecho habitual de que hayan sido varios los autores de los algoritmos hace todavía más complejo que puedan explicarse de una manera transparente y sencilla, problema que se acentúa si, en un proceso de aprendizaje automático, los cambios se han producido por la misma herramienta de IA.

Como señala Innerarity en la obra citada, en vez de intentar

explicar «cajas negras» lo más adecuado sería explicar el funcionamiento de la herramienta centrándonos en el quién, cuándo, qué y por qué de la actuación.

- En segundo lugar, hay que tener claro que el uso de una tecnología y la comprensión detallada de su funcionamiento son dos cosas diferentes. Saber utilizar algo no equivale a comprender su funcionamiento. *Una cosa es la competencia y otra el conocimiento.* Por eso los niños pueden ser más competentes digitalmente que sus padres, porque no aspiran a entender el funcionamiento de una determinada herramienta, sino que se concentran directamente en su uso. Por tanto, las explicaciones deberían ir referidas a mostrar los criterios conforme a los cuales se ha construido la herramienta de IA y lo que el ciudadano puede obtener de ella, y no tanto a su funcionamiento.
- En tercer lugar, la mayoría de los ciudadanos hemos de asumir que puede ser necesario *delegar el conocimiento detallado del funcionamiento de una IA en terceras personas o instituciones*, renunciando a entenderlo personalmente.

Desde el desarrollo de la revolución industrial una gran parte de la tecnología compleja es utilizada por el ser humano sin que tenga un control real sobre la misma. La usamos sin saber realmente cómo funciona. Sin embargo, todavía seguimos queriendo tener el control, aun sabiendo que, tarde o temprano, tendremos que delegar en expertos o instituciones tanto el diagnóstico como la solución del problema. El ejemplo simpático que suele citarse de esta resistencia a asumir la «delegación tecnológica» es el del automovilista que, en un gesto no meditado, abre el capó de su vehículo cuando se avería, sabiendo que no sabrá repararlo y que su única opción es llamar a una grúa y llevar el vehículo a un taller mecánico.

Y esto ocurre no sólo con la tecnología, sino también con el conocimiento en general, y el conocimiento tributario en particular. ¿Cuál es sino la causa de que existan los asesores fiscales?.

La solución real y posible será controlar a aquellas personas o entidades en las que tendremos que delegar nuestra soberanía tecnológica. Mejor que dar más explicaciones será que los procesos desarrollados sobre IA para la gestión de los tributos cuenten con algún tipo de certificación o informe de validación técnica externa, expedida por alguna entidad, que ha de ser pública, que acredite que la metodología seguida cumple con

todos los requisitos exigidos por la normativa aplicable, y que los resultados obtenidos son acordes con esa legislación, lo que implica la protección de los derechos de los ciudadanos en toda su extensión.

¿Debería ser esta una de las funciones principales de la AESIA, actuando de manera similar a como lo hace el Centro Español de Metrología (CEM), cuando calibra, homologa y valida técnicamente los radares que son utilizados para el control del tráfico, garantizando que funcionan correctamente y que sus mediciones son precisas?. De esta forma, cuando recibimos una sanción por exceso de velocidad no recibimos explicaciones detalladas sobre las características tecnológicas y el funcionamiento de los radares, sino una acreditación expedida por la institución pública competente, el CEM, de que la tecnología aplicada cumple con las exigencias requeridas y es controlada por expertos, capacitados para hacerlo.

→ Finalmente, en cuarto lugar, debemos ir asumiendo la posibilidad de que, *en ocasiones, la mejor forma de explicar una determinada IA sea la que ofrezca la misma u otra IA*. Es decir, que sean máquinas las que expliquen lo que hacen las máquinas. Una gran ventaja de esta tecnología es que resulta posible que las propias máquinas aporten explicaciones que sean entendidas por el usuario mejor que las que puede describir un ser humano. Obviamente, hay que ser suficientemente honestos para evitar caer en el bucle de exigir que la IA que explica otra IA tenga, a su vez, que ser explicada por un humano

En contra del rechazo que pueda generar esta idea debemos recordar que este es un comportamiento normal en las relaciones humanas, cuando pedimos a alguien que explique su decisión. Explicar nuestras decisiones no requiere explicar el funcionamiento de nuestro cerebro, tan opaco como una «caja negra», como se repite constantemente, sino una presentación de las razones que justifican esa decisión. Lo mismo podrían hacer las herramientas basadas en IA: explicarse a sí mismas.

4.2 Reflexiones sobre la transparencia

El principio de transparencia es otro de los grandes pilares sobre los que se están construyendo las normas que pretenden regular la aplicación de la IA.

Una primera cuestión por aclarar, dado el uso que se hace habitualmente de ambos términos, es que transparencia y explicación no son sinónimos. Una herramienta de IA puede estar muy bien explicada y no ser transparente al ciudadano, y viceversa.

De entrada, debemos convenir que no siempre se desea, desde la óptica del interés público, que un sistema de IA sea completamente transparente, si por tal entendemos que todos sus elementos estén al alcance de cualquiera. Existe una opacidad intencionada cuando esta se busca expresamente: supuestos de algoritmos utilizados en la lucha contra el fraude, protección de datos, derechos de propiedad, seguridad para evitar acciones delictivas que dañen el sistema, etc. En este sentido, como hemos visto anteriormente, la AEAT, -confundiendo explicabilidad y transparencia-, acota claramente su compromiso de transparencia, que se limita a «garantizar la trazabilidad y explicabilidad de las decisiones basadas en IA», y a «.....documentar correctamente el diseño y uso de la IA, asegurando su identificabilidad y accesibilidad». Lejos, como se ve, de las exigencias que, como vimos también anteriormente, hacía el asesor fiscal cuando pedía la publicación de los algoritmos.

En segundo lugar, hemos también de admitir que existe una opacidad objetiva e intrínseca en toda tecnología compleja, como también existe en el comportamiento humano. «Querer» ser transparente no siempre garantiza «poder» serlo. Es fundamental que entendamos esto, si se quiere realmente obtener todas las ventajas que ofrece la IA, la cual, en su evolución, no sólo no disminuye esta opacidad objetiva, sino que puede incluso aumentar.

Finalmente, existe una opacidad derivada de los cambios constantes, que es la que más preocupa a los ciudadanos y a los expertos, y es fruto de las capacidades de la IA más avanzada. Nos referimos a sistemas que, en la medida que aprenden por sí mismos, van construyendo una realidad inestable, adaptativa y en permanente reconfiguración, sobre un modelo definido como de «diseño continuo». Como señala Innerarity, «Un fenómeno que cambia continuamente se hace, por definición, poco transparente. La humanidad siempre ha construido máquinas que, al menos, si eran entendidas por sus creadores. La diferencia con la situación actual es que estamos empezando a construir máquinas cuyo funcionamiento ni siquiera es entendido por sus creadores».

En definitiva, el modelo de relación que debe establecerse entre tecnologías basadas en IA y los seres humanos ha de basarse en admitir un cierto nivel de opacidad en su construcción y funcionamiento, sin que esto tenga que afectar para nada respecto a los resultados. Si las soluciones aportadas por una IA son inadecuadas, o dañan de alguna manera los derechos de los ciudadanos, es obvio que no han de ser utilizados, con independencia de que sea más o menos transparente su funcionamiento.

Como conclusión, hemos de aceptar que la «transparencia» en el uso de la IA, exigida de forma absoluta sin mayor reflexión ni conocimiento, no es siempre posible. No basta con que nos den largas o complejas explicaciones. Esa visión maximalista del concepto de «transparencia» es un mito que hemos de superar, como también hemos de superar el mito de que solo las máquinas generan sesgos, lo que nos lleva a la tercera cuestión: la supervisión humana.

4.3 Reflexiones sobre la gestión supervisada por humanos

En todos los documentos estratégicos o normativos estudiados relacionados con el uso de la IA se incluye, como una «cláusula de garantía» con la que se desea tranquilizar a los ciudadanos, que los procesos serán desarrollados bajo supervisión humana. Así lo hace, como hemos visto, el Reglamento UE sobre IA, los documentos elaborados por la AEAT, o la Ley gallega que, como hemos visto, va aún más allá, cuando recoge el derecho a «requerir la intervención de una persona empleada pública en el proceso de adopción de una decisión por parte de un sistema de inteligencia artificial, cuando esta produzca efectos jurídicos o impacte significativamente de modo similar en sus intereses». Este tipo de redacciones provoca siempre una pregunta: ¿la supervisión humana se aplica sobre la definición y control general del proceso aplicado, o sobre todas y cada una de las actuaciones individuales que se producen por la aplicación de este proceso?

Como ocurre con los conceptos de «explicabilidad» y «transparencia», será necesario acotar mucho más que debe entenderse por «supervisión humana».

De entrada, parece evidente que esta intervención no consistirá en repetir, con métodos tradicionales, los procesos y cálculos que soportan el resultado que la IA ha proporcionado. Si fuera esta la interpretación, si se pensara en replicar humanamente lo que hace la IA, estaríamos aplicando, ingenuamente, una «Ley de bandera roja» sin ningún futuro.

Tampoco debe basarse únicamente en el argumento de que la IA puede generar sesgos que produzcan discriminación, apelando a los ya manidos ejemplos de que los algoritmos diseñados por humanos trasladan los sesgos de sus creadores, o el caso, reiteradamente citado, del sistema COMPAS, utilizado por la justicia de Estados Unidos, que generaba sesgos discriminatorios en función de la raza y el lugar de residencia del procesado. Este argumento no es válido en sí mismo por el simple hecho de que la acción humana no impide, sino todo lo contrario, ni la arbitrariedad ni la generación de sesgos que puedan resultar discriminatorios. Más bien parecería que es todo lo contrario.

Por tanto, ¿de qué hablamos cuando nos referimos a «supervisión humana»?

El concepto proviene de la expresión inglesa «Human-in-the-loop» (HITL) y se basa en una metodología utilizada en los procesos que utilizan inteligencia artificial con el objetivo de mejorar el aprendizaje automático. Esta metodología no busca repetir lo que la máquina hace, sino en introducir la valoración o aportación de los humanos en el desarrollo y funcionamiento del sistema de IA, mediante interacciones con expertos que retroalimentan el modelo automatizado para mejorarlo. Es decir, se trata de un sistema que hace interactuar a humanos y a máquinas para aprovechar lo mejor de ambos elementos. Muy alejado, como se aprecia, de las visiones negativas, que parecen estar prosperando, que entienden esta supervisión como la necesaria repetición por un humano de lo que la máquina hace.

Por tanto, se hace necesario definir bien qué entendemos como «supervisión humana» para entender cómo se puede cumplir este requerimiento y, por tanto, garantizar el «derecho a la supervisión». Con visión realista, esta supervisión si puede desarrollarse en distintos momentos de un proceso: en la elección de datos, en la configuración de los algoritmos, en la actividad del sistema y, sobre todo en los resultados obtenidos. Cada una de estas fases requerirá de un «supervisor» con unas cualidades diferentes. Poniendo como ejemplo la inspección tributaria, el inspector añadirá mucho valor en la supervisión de los datos aportados y en la valoración del resultado obtenido, mientras que será el experto en TIC quien lo haga cuando se trata de analizar la configuración de los algoritmos.

De hecho, los expertos señalan que el mejor modelo de supervisión debe centrarse en el análisis detallado de sus efectos valorando, por ejemplo, si generan respuestas discriminatorias. Sin duda, es en este momento, el de la valoración de resultados, donde se puede aplicar con mayor eficacia y realismo el principio de supervisión humana.

Otra reflexión más se puede añadir sobre esta cuestión, que se refiere a la voluntad real en evitar la aplicación subjetiva de las normas y la generación de sesgos discriminatorios. ¿Y si en vez de hablar de supervisión humana de la IA hablásemos de supervisión por la IA de la actividad humana?

Pensemos en el uso del VAR en el fútbol. La experiencia de su uso induce a pensar que un partido de fútbol arbitrado únicamente por el VAR, sin intervención humana, podría ser más objetivo y justo, si como tal entendemos la estricta aplicación del reglamento. Si no se hace, y tardará mucho en hacerse, es porque quitaría gran parte de la subjetividad que acompaña a este deporte, subjetividad que es lo que lo hace más atractivo, en tanto que más «humano». Es decir, preferimos un fútbol con sesgos y arbitrario bajo decisiones humanas que pueden ser erróneas, antes que un modelo más justo controlado enteramente por las máquinas.

Reflexiones sobre la utilización de la inteligencia artificial desde la posición del gestor tributario.

110

Ignacio Durán Boo. Consejero Técnico. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

De nuevo hay que concluir esta reflexión sobre la «supervisión humana» de la misma manera que hicimos en los epígrafes anteriores: reclamando más reflexión y una normativa más real y menos pesimista, que permita una correcta interacción entre humanos y máquinas, evitando una visión errona e inútil de competición entre ambos.

Una última cuestión respecto al concepto de supervisión humana se refiere a su posible incompatibilidad con los procedimientos basados en actuaciones administrativas automatizadas, regulados en nuestro ordenamiento desde hace bastantes años, que se caracterizan, precisamente, porque no hay intervención humana. Es urgente aclarar si los sistemas que ya se están utilizando de actuaciones administrativas automatizadas, basados en IA, son o no acordes con los principios antes citados. Su extraordinario valor, ya demostrado, mejorando el servicio que se presta a los ciudadanos no puede quedar comprometido por la inexistencia de un marco normativo claro para su aplicación.

⑤ **NORMATIVA VIGENTE ÚTIL PARA APLICAR LA IA EN EL ÁMBITO DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA Y UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO PARA REFLEXIONAR**

5.1 Los sistemas de IA destinados a fines tributarios no son sistemas de alto riesgo

Es especialmente relevante a la hora de plantearse la aplicación de sistemas de IA en la gestión tributaria el contenido del considerando 59 del Reglamento sobre IA de la UE, que expresamente señala que, en estos casos, no serán considerados sistemas de alto riesgo.

Esta norma, permitiría ajustar la implantación de sistemas de IA cumpliendo las exigencias exigidas para el segundo nivel de riesgo, es decir las aplicables a una situación de «riesgo limitado». No obstante, tampoco estamos ante una norma suficientemente clara, por lo que esta idea ha de ser gestionada con precaución, por dos motivos:

- En primer lugar, porque es una previsión contenida en un considerando y no en la parte dispositiva de la norma, si bien, como es sabido, en el derecho europeo los considerandos, aun careciendo de valor normativo, tienen un alto valor como criterio interpretativo.
- Y, en segundo lugar, porque sí tienen la consideración de alto riesgo los sistemas destinados a la elaboración de perfiles a efectos de investigación de delitos. Dada la proximidad entre derecho tributario y penal en lo que se refiere a la persecución del fraude, -llegando a la plena coincidencia en el caso de delitos fiscales-, es más que previsible que se genere un debate sobre el alcance del considerando, al menos en lo que se refiere al uso de sistemas de IA aplicados a la inspección tributaria.

Por tanto, por mera prudencia, debe valorarse previamente qué sistemas de IA para la gestión tributaria deberían ser considerados de alto riesgo, y cuáles de riesgo limitado.

Reflexiones sobre la utilización de la inteligencia artificial desde la posición del gestor tributario.
Ignacio Durán Boo. Consejero Técnico. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

112

5.2 Normativa vigente que puede orientar en la aplicación de la IA en la gestión tributaria

Los gestores públicos estamos obligados más que cualquier otro ciudadano a cumplir el mandato constitucional establecido en el art. 103.1 según el cual:

«La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

En mi opinión este párrafo constitucional concentra en sí mismo la profunda paradoja en la que nos encontramos los gestores públicos a la hora de aplicar la IA en los procedimientos tributarios. Por un lado, dado que la Administración Pública debe actuar con objetividad y con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, somos quienes más necesitamos que «exista Ley» y una adecuada regulación de la IA «en Derecho». Pero también, somos quienes estamos obligados a impulsar la existencia de una administración pública «eficaz», lo que invita a usar esta tecnología que, si ha demostrado algo, es que es muy eficaz y eficiente.

Por tanto, si necesitamos usar la IA pero la regulación normativa no resuelve las dudas que surgen para su aplicación, ¿cuál es la postura correcta del responsable público?. ¿Debemos quedarnos inmovilizados hasta que dentro de algunos años se clarifique el marco normativo o, por el contrario, debemos ir construyendo herramientas que permitan su uso, teniendo en cuenta la complejidad que ello supone en el marco actual, donde, en muchas ocasiones solo contamos con compromisos éticos, pero no con normativa de directa aplicación?.

Mi posición personal, sin dudarlo, está en la segunda opción, apoyándome también en la Constitución, cuyo artículo 31 establece la obligación de todos los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo. El uso de una IA construida sobre valores éticos, bien regulada, y correctamente aplicada es, sin duda, la mejor tecnología para definir la capacidad económica real de cada contribuyente.

Desde esta posición, debemos implementar ya la IA en la gestión tributaria, y para ello tendremos que utilizar las escasas herramientas normativas que nos ofrece el ordenamiento tributario, que nos da, al menos, dos buenos soportes para su uso: la cobertura normativa para el uso de tecnología innovadora en la gestión tributaria, y el valor de la «motivación» en la práctica tributaria.

La normativa tributaria apoya sin dudarle el uso de tecnologías innovadoras para su gestión. Como señala Santiago Segarra¹², reflexionado sobre la transformación digital de las Administraciones tributarias, junto al principio de eficacia se ha de cumplir el principio de eficiencia, recogido en el artículo 32 de la Carta Magna, cuando establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. La eficiencia conecta los medios con los objetivos, buscando conseguir la mejor relación posible entre los resultados y los medios utilizados, lo que nos hace concluir que una Administración Tributaria sólo es eficaz y eficiente cuando garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante los mejores servicios de información, asistencia y la disuasión de los incumplimientos, lo que exige administraciones tributarias fuertemente tecnológicas.

Esta fortaleza tecnológica solo será eficaz si la actividad tributaria se desarrolla a través de un modelo potente de colaboración social, que implica la definición previa de las condiciones, el establecimiento de mecanismos de diálogo con el colaborador, y la obtención de un beneficio mutuo entre las partes, priorizando la consecución del interés general, pensando siempre en los ciudadanos¹³. Además, refiriéndonos expresamente a la IA, este esquema general de colaboración social conecta directamente con la idea de delegación de la soberanía tecnológica, al que nos referimos anteriormente al reflexionar sobre el principio de explicabilidad, puesto que el colaborador social si puede, - y debe- entender explicaciones tecnológicas complejas que confundirían a un ciudadano común.

La Ley General Tributaria asienta estos principios en su propio articulado, detallando en el artículo 96 cómo han de utilizarse las tecnologías informáticas y telemáticas, sobre varios principios que los gestores tributarios deberíamos tener en cuenta en el momento de implementar una herramienta basada en IA:

- Obligación de promover la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, -lo que incluye la IA-, necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.
- Cuando sea compatible, facilitar el uso de la IA también por los ciudadanos para relacionarse con la administración tributaria, para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.
- Garantizar la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para

12. «Reflexiones sobre la transformación digital de las Administraciones tributarias». Revista TRIBUTUS nº3. <https://agenciatributaria.madrid.es/portales/Contribuyente/es/Informacion-y-documentacion/Tributus/Revista-Tributus-N-3/Reflexiones-sobre-la-transformacion-digital-de-las-Administraciones-tributarias/?vgnextfmt=default&vgnextoid=fb5a55b567c7c810VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnextchannel=bbcd388b4336c810VgnVCM2000001f4a900aRCRD>

13. Precisamente sobre estas tres ideas se construye el Lema de la ATM cuando la define como una organización «fuertemente tecnológica, conectada y centrada en las personas».

la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

- Aprobación reglamentaria (ordenanza fiscal, en el caso de la gestión tributaria municipal), previa a su uso, de las herramientas de IA que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades, definiendo su objetivo y características generales.

El nivel de explicación del modelo será diferente según el impacto que tenga el uso de la IA en los derechos de los ciudadanos. Así, requerirá una explicación menor su implantación en modelos de información o asistencia al contribuyente (chatbots basados en lenguaje natural, por ejemplo), o para el análisis de resultados recaudatorios o de previsión de impactos de políticas tributarias (simulación de impactos en la recaudación por posibles cambios en la aplicación de beneficios fiscales o tipos de gravamen, por ejemplo), pero deberá cuidarse especialmente la «explicabilidad» cuando se use con el objetivo de definir modelos predictivos para detectar situaciones que en el pasado han sido causa de incumplimiento fiscal, o para la generación de modelos de clasificación y perfilado de contribuyentes a partir de sus comportamientos o características.

- Garantizar la autenticidad de los documentos emitidos por la Administración tributaria derivados de la aplicación de una herramienta de IA, así como su integridad, conservación y, en su caso, la recepción por el interesado.

La aplicación detallada del art. 96 LGT, ajustada a la complejidad que supone la implantación de un proceso basada en IA, puede ser una primera buena guía de actuación para los empleados públicos que desean aplicarla. Y, sobre todo, es normativa vigente y directamente aplicable a la gestión tributaria, lo que ayuda a cubrir el escaso nivel general de regulación de la IA al que nos venimos refiriendo constantemente.

5.3 «Explicabilidad» y «motivación». Una sentencia del Tribunal Supremo para reflexionar

¿Quedan suficientemente motivadas las actuaciones realizadas en el marco de la gestión tributaria cuando se basan en casos similares observados en el pasado? ¿Es suficiente la razonabilidad estadística para motivar la selección

de un contribuyente que será objeto de un procedimiento de inspección tributaria?.

En relación con estas preguntas planteadas es oportuna la cita a una sentencia del Tribunal Supremo reiteradamente mencionada por quienes ven problemas, casi insuperables, en la aplicación de la IA (especialmente la IA generativa) a la gestión tributaria. Nos referimos a la Sentencia de 1 de octubre de 2020, que estudió la motivación de una solicitud de la AEAT de autorización judicial para efectuar un registro en el domicilio de una empresa, basada en la comparación entre los rendimientos declarados por el contribuyente y los obtenidos en el ejercicio de la misma actividad por otros obligados.

Afirma el Tribunal en esta sentencia, que ha de ser leída en su totalidad, que:

«Cuando la sospecha se funda en una fuente de ciencia tan evanescente y laxa, de origen tan arcano con base estadística o comparativa no contrastada, ni, que se sepa, publicada, deben quedar firmemente establecidos al menos como punto de partida, cuáles son los criterios que llevan a la administración a aferrarse a esa rotunda conclusión, si se tienen en cuenta que la desviación de la media puede alcanzar distintos niveles de intensidad y no suponer con tal dato aislado, presunción de fraude alguno».

Para concluir afirmando que:

«No pueden servir de base para autorizar la entrada los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de éstos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes».

Dejando al margen las descalificaciones gruesas, y a mi juicio más basadas en prejuicios que en un conocimiento real de la tecnología («...*ciencia tan evanescente y laxa, de origen tan arcano...*»), lo interesante de esta sentencia es que pone en relación la idea de «explicabilidad» con la de «motivación», que es un elemento esencial de la práctica tributaria.

En mi opinión, la obligación de explicar el funcionamiento de un sistema de IA con finalidad tributaria se cumple cuando se motiva adecuadamente el acto administrativo dictado o la actuación de contenido tributario practicada. La exigencia de motivación está presente, y regulada, en diversos artículos de la Ley General Tributaria. La encontramos en la obligación general de resolver del art. 103 LGT, indicando que la resolución habrá de incluir una motivación

«con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho», y antes, en el art. 102 referido a la notificación de las liquidaciones tributarias, cuando señala que la motivación ha de realizarse «con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho».

Otros ejemplos de la necesidad de motivación en la actividad tributaria los encontramos en otros artículos como el 134, práctica de la comprobación de valores, el 210, instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria, en el 215, revisión en vía administrativa, y también en el art.113, referido a la solicitud de autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, que es el supuesto al que se refiere la sentencia citada.

Entendiendo y asumiendo que «está en el ADN» de las administraciones tributarias motivar todas sus actuaciones, la sentencia de 1 de octubre de 2020 no debería interpretarse como la necesidad de incluir en dicha motivación una explicación detallada del funcionamiento de la IA. Comparto plenamente, en este sentido, la opinión de Jorge Martín López¹⁴ cuando, analizando la sentencia, señala que este procedimiento se refiere a un caso que afecta a un derecho especialmente protegido (la inviolabilidad del domicilio), muy distinto de los procedimientos tributarios generales en los que puede ser utilizada la IA, como, por ejemplo, los actos preparatorios destinados a la selección de contribuyentes con fines de comprobación posterior.

Continúa Martín López preguntándose, en una reflexión que va directamente al centro de la cuestión, si el hecho de que no pueda explicarse ni comprenderse el funcionamiento interno de un sistema basado en IA supone contravenir las exigencias de motivación de los actos tributarios (en este caso, se centra en la comprobación tributaria), añadiendo que:

«....Por consiguiente, que no pueda llegar a comprenderse cómo se ha elaborado técnicamente los perfiles en los que se ha apoyado la selección de contribuyentes con fines comprobatorios no implica que los acuerdos de incoación del procedimiento estén viciados de falta de motivación».

concluyendo su reflexión de la siguiente manera:

«Resulta un tanto forzado integrar, dentro del contenido material del deber de motivación, las cuestiones estrictamente técnicas relativas a la operativa del sistema de inteligencia artificial. Al igual que sigue siendo innecesario e imposible, que el funcionario describa el proceso neuronal que le ha llevado a decantarse por adoptar una decisión y no otra».

14. «Inteligencia artificial y comprobación tributaria: transparencia y no discriminación». Pag. 100 y ss. Ed. Aranzadi.2023.

Reflexiones sobre la utilización de la inteligencia artificial desde la posición del gestor tributario.	117
Ignacio Durán Boo. Consejero Técnico. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.	
Agencia Tributaria Madrid.	

Lo que nos lleva a reflexionar sobre si la sociedad en general, y específicamente quienes nos movemos dentro del «ecosistema tributario» (legisladores, gestores, asesores y jueces), estamos entendiendo bien lo que supone la IA y como aplicarla.

⑥ CONCLUSIONES: ENTENDER LA IA PARA REGULARLA BIEN

No admite discusión que, en un estado democrático, el empleo de procedimientos basados en IA debe desarrollarse garantizando los derechos fundamentales reconocidos a los ciudadanos. El debate no es este, sino uno más complejo, que obliga a pensar cómo lograr una mayor protección de estos derechos contando para ello con el uso de la IA.

Señala Innerarity que la posición de los humanos hacia la IA aparece permanentemente dividida entre quienes tienen la visión distópica, que sólo ven catástrofes en su aplicación, y una visión utópica, que resaltan los que sólo ven ventajas. En ambos casos son visiones erróneas que sitúan el poder en la tecnología y no en la forma en que los humanos hacemos uso de ella. Del análisis de ambas posiciones concluye que, en gran medida, no se está entendiendo bien lo que es la IA.

Tras analizar las similitudes y diferencias entre la inteligencia humana y la IA, señala el autor que «tal vez no valga la pena desarrollar una inteligencia artificial que siga los esquemas de inteligencia humana. Parece mucho más interesante perseguir un ecosistema que permita una correcta interacción. Esta colaboración entre humanos y máquinas es problemática porque no consiste en poner a dos tipos de agentes (hombres y máquinas) a trabajar en la misma lógica, sino en una articulación muchas veces diferente entre ambas».

Trasladada esta reflexión al objeto de este trabajo, exigir a las herramientas basadas en IA, que con toda seguridad utilizaremos en el ámbito de la gestión de los tributos, que se comporten igual que como se comporta un humano, parece un error.

Por tanto, exigir una supervisión humana que replique con esquemas y técnicas de inteligencia humana lo que ha hecho la IA, no parece ser el camino adecuado para definir un modelo correcto en el que todos los que actuamos en el «ecosistema tributario» al que antes me refería, (legisladores, gestores, asesores, jueces,...) podamos aplicar o juzgar esta tecnología con las debidas garantías.

Se puede y se debe proteger los derechos humanos usando la IA, aunque una parte de los ciudadanos no se sientan satisfechos con ello. Esto ya lo hemos visto, por ejemplo, con la administración digital, que modifica las relaciones de la ciudadanía con el Estado en cuanto a la cercanía, la accesibilidad o la confianza. Y lo hace de forma muy distinta, hasta el punto de que para un grupo de ciudadanos esta tecnología es una herramienta de ayuda, mientras

que para otros es una barrera para el acceso a los servicios públicos o una intromisión en su privacidad.

La implantación de la IA, como ha ocurrido siempre con las tecnologías innovadoras, es un proceso de negociación entre el progreso tecnológico, los intereses económicos, las expectativas sociales, las exigencias legales y la configuración política¹⁵. Y este proceso de negociación solo concluye con la aprobación de una normativa suficientemente clara, construida sobre el reconocimiento de que los derechos humanos ni van a ser superados ni van a ser suprimidos por la IA, pero sí van a quedar condicionados. Esta regulación será la adecuada si este condicionamiento sólo se produce en términos positivos.

Un ejemplo de lo que puede aportar de positivo la IA en la gestión tributaria, si cambiamos la visión, es el uso correcto de los sistemas de recomendación, de los que todos nos beneficiamos constantemente en nuestra vida privada. Pues bien, si realmente pensamos que el contribuyente debe ser el centro de toda la gestión tributaria, lo que nos obliga a definir modelos personalizados que le ayuden al máximo en la atención de sus obligaciones, evitando incumplimientos, es evidente que el perfilado y los sistemas de recomendación pueden ser herramientas que realmente permitan adaptarse a los perfiles propios y específicos de cada uno de ellos, dando respuestas específicas a cada una de las necesidades. De esta forma, la frase que se repite constantemente y que en ocasiones puede quedar vacía, -«el ciudadano en el centro»-, puede convertirse en una realidad.

Pero para ello necesitamos entender bien la IA y el modelo sobre el que se ha de relacionar con las personas y, una vez entendida, regularla adecuadamente para permitir su desarrollo, protegiendo siempre los derechos de los contribuyentes.

15. Innerarity. Obra citada.

EL PLAN ESTRATÉGICO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID 2021-2024: SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN

ROSA Mª CASADO CARRERO
Adjunta a Departamento
Unidad de Coordinación
y Apoyo a la Dirección
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

En el año 2020 la nueva Dirección de la Agencia Tributaria Madrid decidió diseñar un Plan Estratégico para el periodo 2021-2024 como herramienta de planificación, gestión y adopción de decisiones, en el que se representó la estrategia directiva de la organización mediante la definición de la misión, lema y objetivos a largo plazo, así como las acciones necesarias para alcanzar esos objetivos. A lo largo de este líneas se recoge la ejecución del citado Plan, así como los resultados de su cumplimiento. Concluido el periodo para el que fue diseñado, se está trabajando en el nuevo Plan 2025-2028.

Palabras clave: visión estratégica, plan estratégico ATM, líneas estratégicas, objetivos estratégicos, objetivos operativos, misión, lema.

ABSTRACT

In 2020, the new Directorate of the Madrid Tax Agency decided to design a Strategic Plan for the 2021-2024 period as a planning, management, and decision-making tool. It represented the organization's management strategy by defining its mission, motto, and long-term objectives, as well as the actions necessary to achieve them. This document describes the implementation of the Plan, and its results. The period for the Plan was designed has concluded, and the ATM is working on the new 2025-2028 Plan.

Keywords: strategic vision, ATM strategic plan, strategic lines, strategic objectives, operational objectives, mission, slogan.

1	INTRODUCCIÓN	121
2	ASPECTOS GENERALES DEL PLAN ESTRATÉGICO DE LA ATM 2021-2024	122
3	EJECUCIÓN Y SEGUIMIENTO	131
4	VALORACIÓN DEL CUMPLIMIENTO	133
5	EL NUEVO PLAN ESTRATÉGICO 2025-2028	137
6	CONCLUSIONES	139
	BIBLIOGRAFÍA	140

① INTRODUCCIÓN

En números anteriores de TRIBUTUS, algunos autores han hecho referencia al proceso de transformación digital que se está llevando a cabo en el Ayuntamiento de Madrid, que incluye la transformación de los sistemas de gestión de los ingresos municipales para la total renovación de la gestión tributaria municipal, que se inició en 2020 e implicaba importantes cambios que debían de realizarse dentro de la propia Agencia Tributaria Madrid (en adelante, ATM) como responsable de la gestión de los tributos, y que afectaban a todas las áreas de actividad.¹

Este proceso transformador fue acompañado del diseño y aprobación de un Plan Estratégico para los años 2021-2024 en el que, tras un minucioso estudio de los objetivos necesarios para afrontar este proceso y de las debilidades que presentaba la organización para alcanzarlos, se fijaron las líneas estratégicas sobre las que se tenía que asentar este proceso de transformación y en las que se anclaron los objetivos marcados para ello.

A lo largo de estas líneas vamos a realizar una breve descripción del Plan Estratégico 2021-2024, que se encuentra explicado y detallado en el documento redactado con motivo de su aprobación², ya que concluido el cuatrienio para el que el Plan fue aprobado, el propósito de este trabajo es analizar su ejecución y, en consecuencia, los resultados de la misma.

Para aquellos lectores que no conozcan el Plan Estratégico de la ATM en profundidad, antes de entrar a detallar su cumplimiento, es necesario conocer los aspectos generales del mismo.

1. <https://madrid.es/go/revistatributus.1.1>

2. Plan Estratégico ATM 2021-2024 <https://transparencia.madrid.es/portales/transparencia/es/Organizacion/Planes-y-memorias/Planes/Plan-estrategico-2021-2024-Agencia-Tributaria-Madrid/?vgnextfmt=default&vgnextoid=366b08bf809ae810VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=d8695089-29a56510VgnVCM1000008a4a900aRCRD>

② ASPECTOS GENERALES DEL PLAN ESTRATÉGICO DE LA ATM 2021-2024

La ATM tiene como Misión satisfacer las necesidades de ingresos del Ayuntamiento de Madrid mediante la gestión de los tributos e ingresos no tributarios encomendados, lo que constituye la meta hacia donde tenía que dirigirse el Plan Estratégico. Para alcanzar esta meta, se describieron de forma clara y breve las ideas que sustentaban el Plan, que se concretó en el siguiente Lema: «Hacia una Agencia Tributaria fuertemente tecnológica, conectada y centrada en las personas: ciudadanos y empleados».

Por tanto, este Lema se centró en tres elementos básicos:

- Una organización fuertemente tecnológica, tanto desde el punto de vista de los recursos que intervienen en la gestión de la tecnología, como respecto de los empleados que deben adquirir altas capacidades para el uso de esa nueva tecnología.
- Una organización conectada, ya que se requiere que la ATM este interconectada con otros agentes externos, incluyendo a los ciudadanos, para lograr disponer de una información actualizada, veraz y fiable.
- Una organización centrada en las personas, desde la doble vertiente del ciudadano, y del empleado. Respecto al ciudadano, destinatario de los servicios de la ATM y demandante de determinadas necesidades, ha de proveerle de procesos simplificados y fácilmente accesibles para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y respecto a los empleados, dotándoles de valores acordes con la estrategia de la organización.

En el diseño del Plan Estratégico se adoptó una estructura basada en una idea básica, la Meta, que se concreta en diferentes niveles de actuación:

- Nivel de Planificación, en el que se incluyen las Líneas estratégicas y los Objetivos estratégicos.
- Nivel de Ejecución, que se sustenta sobre los Objetivos operativos.
- Nivel de Evaluación, en el que se engloban los criterios objetivos para evaluar el cumplimiento de cada Objetivo operativo.

En consecuencia, el Plan Estratégico de la ATM disponía de todos los elementos que configuran un instrumento de esta naturaleza: la Misión, el Lema, las Líneas estratégicas, los Objetivos estratégicos y los Objetivos operativos, todos ellos definidos y descritos a partir de un modelo participativo ya que se contó con la intervención de todas las Subdirecciones de la ATM.

A lo largo del documento de aprobación del Plan, se detallan los componentes de cada Línea y Objetivo estratégico, que se resumen en las siguientes:

→ **LÍNEA 1.- FORTALECIMIENTO TRIBUTARIO**, orientada a lograr la mejor definición posible de la capacidad económica de los contribuyentes para aplicar a cada uno de ellos las políticas tributarias con total equidad, y a incrementar los niveles de seguridad jurídica y simplificación administrativa para logra una ATM altamente eficiente.

Para alcanzar estas dos actuaciones, en esta Línea estratégica se fijaron 6 Objetivos estratégicos, que incluían 20 Objetivos operativos y 114 acciones para su cumplimiento.

Objetivo estratégico	Objetivo operativo
1.1. Ejecución del Plan Especial del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)	1.1.1. Reducir, hasta alcanzar la pendencia friccional el número de escritos y solicitudes de rectificación, declaraciones de minusvalía y nº de reclamaciones económico-administrativas pendientes.
	1.1.2. Mayor definición y control de la estrategia procesal y de los criterios jurídicos aplicados.
	1.1.3. Demostración de la inexistencia de minusvalía mediante la generación de informes individualizados de valoración del suelo.
	1.1.4. Impulso de las reformas normativas necesarias para estabilizar el impuesto.
	1.1.5. Extensión del modelo de colaboración de Notarios, Registradores y Gestores en la liquidación del impuesto.
	1.1.6. Adecuación de las aplicaciones informáticas de gestión y portal del contribuyente a las necesidades del Plan Especial del IIVTNU.
1.2. Fortalecimiento de las tasas que recaen sobre el uso del dominio público	1.2.1. Revisión de las figuras tributarias asociadas al uso del dominio público.
	1.2.2. Revisión de los modelos de estudios económicos utilizados en las tasas.
	1.2.3. Gestión mediante matricula de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local destinado a terrazas.
1.3. Integración eficiente de la gestión urbanística y la gestión tributaria derivada	1.3.1. Incremento del nivel de coherencia entre la gestión urbanística y tributaria municipal.
	1.3.2. Incremento del nivel de coherencia entre las distintas figuras tributarias asociadas a la misma actuación urbanística.
1.4. Actualización ágil de la base de datos catastral y uso de informes individualizados de mercado inmobiliario o del Valor de Referencia de Mercado del Catastro	1.4.1. Optimización de los compromisos derivados del convenio de colaboración con la Dirección General del Catastro.
	1.4.2. Integración de informes individualizados de mercado inmobiliario o del Valor de Referencia de Mercado de la Dirección General del Catastro con los procedimientos de la ATM.
1.5. Reforma de las ordenanzas fiscales y de precios públicos	1.5.1. Elaboración de una nueva Ordenanza Fiscal General.
	1.5.2. Elaboración del Plan de reforma de las Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento para el próximo cuatrienio.
	1.5.3. Elaboración de una nueva Ordenanza Reguladora de los Precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades.
1.6. Redefinición de la actividad inspectora	1.6.1. Establecimiento de los criterios marco para la definición de los Planes Anuales de Control Tributario.
	1.6.2. Redefinición y modernización de los procedimientos de investigación y de las actuaciones de comprobación del fraude tributario.
	1.6.3. Plan de control del fraude en fase recaudatoria.
	1.6.4. Definición del modelo de colaboración con las Administraciones tributarias del Estado y las Comunidades Autónomas.

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024: seguimiento y evaluación.

125

Rosa M^a Casado Carrero. Adjunta a Departamento. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

→ LINEA 2.- APLICACIÓN DEL PROCESO DE TRANSFORMACIÓN DIGITAL, en la que se incluyeron todas las actuaciones a desarrollar para alcanzar una ATM fuertemente tecnológica, como se recoge en el Lema del Plan, para la que se definieron 6 Objetivos estratégicos concretos integrados por 13 Objetivos operativos para cuyo cumplimiento se fijaron 63 acciones.

Objetivo estratégico	Objetivo operativo
2.1. Establecimiento de un marco de relaciones y gobernanza de la tecnología que permita el desarrollo de los objetivos de la ATM	2.1.1. Establecimiento de los mecanismos de gobernanza y canales de comunicación con la Oficina Digital.
	2.1.2. Inclusión de los objetivos de transformación digital de la ATM en un plan de transformación digital a nivel municipal.
	2.1.3. Establecimiento de un catálogo de servicios en relación con la tecnología que requiere ATM de IAM. que permita la priorización y el establecimiento de acuerdos de nivel de servicio.
2.2. Desarrollo conforme a planificación del Contrato de Servicios para la Transformación de los Sistemas de Gestión interna SAP-TRM (Lote 3)	2.2.1. Liderazgo en la consecución de los hitos marcados en la ejecución del Lote 3 del contrato relacionados con la gestión de ingresos.
	2.2.2. Desarrollo de procesos de coordinación con el Lote 2 (Ecofin y RRHH) para la total integración de los sistemas de gestión de ingresos y de gestión económica.
	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.
	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.
2.5. Objetivo "Atención 360° al contribuyente sobre un modelo de comunicaciones multicanal"	2.5.1. Simplificación de las relaciones con el ciudadano, potenciando la relación digital sobre la presencial.
	2.5.2. Innovación en los medios de comunicación a utilizar en las relaciones con el contribuyente potenciando la multicanalidad. Eliminación de la presentación de documentos en papel para los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente y reducción para el resto.

LÍNEA 3.- DESARROLLO DE UN MODELO DE TRANSFORMACIÓN BASADO EN «TRIBUTOS INTELIGENTES» (SMART TAXES), ya que la necesidad de definir con precisión la capacidad económica de cada contribuyente requiere de la aplicación del potencial que ofrecen las nuevas tecnologías, mediante el empleo de herramientas tecnológicas avanzadas que permitan identificar de forma correcta al contribuyente y sus actividades, además de definir con mayor precisión los estudios económicos que exige la aplicación de las tasas y aportar elementos más eficaces en la lucha contra el fraude. En esta Línea se adoptaron 4 Objetivos estratégicos y 8 Objetivos operativos y un total de 43 acciones para su cumplimiento.

Objetivo estratégico	Objetivo operativo
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 la gestión tributaria basada en la innovación.
3.2. Redefinición de los servicios TI internos de la ATM sobre un modelo marcial	3.2.1. Desarrollo de una estructura matricial de servicios de tecnología en la ATM basada en la especialización funcional y la coordinación horizontal.
	3.2.2. Creación de los mecanismos de coordinación y gestión de la estructura matricial de servicios de tecnología.
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. Analisis de las posibilidades del BigData en la mejora de la eficiencia en la gestión tributaria y la lucha contra el fraude.
3.4. Implantación del modelo de gobierno del dato en la ATM	3.4.1. Implantación de un sistema de gobernanza del dato que permita garantizar de forma continua la calidad de los datos tributarios y una visión única del contribuyente.
	3.4.2. Impulso de un modelo territorializado de los datos tributarios que permita una mejor identificación y explotación de la información tributaria, a través de la integración en el proyecto MINT y el Geoportal del Ayuntamiento de Madrid.

→ **LÍNEA ESTRATEGICA 4.- IMPLANTACIÓN DE UN MODELO DE «FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL»**, cuya incorporación en el Plan Estratégico de la ATM resultaba necesaria atendiendo a las crecientes demandas sociales que reivindicaban el desarrollo de medidas específicas dirigidas a la protección del medio ambiente, lo que motivó la definición dentro de esta Línea de 5 Objetivos estratégicos y 12 Objetivos operativos con 26 actuaciones tributarias concretas en este sentido.

Objetivo estratégico	Objetivo operativo
4.1. Definición de todas las posibilidades para aplicar iniciativas de "fiscalidad medioambiental" en el marco normativo actual	4.1.1. Elaboración del "Estudio sobre el alcance de la tributación medioambiental" en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.
4.2. Integración de la estrategia de "fiscalidad medioambiental" en el marco general del Ayuntamiento	4.2.1. Definición de una estrategia común con el Area de Medio Ambiente.
	4.2.2. Desarrollo de líneas de colaboración con los responsables de medio ambiente de la AGE y de la CAM.
4.3. Implantación efectiva de "fiscalidad medioambiental" en el marco normativo actual, Reformas de Ordenanzas.	4.3.1. Actuaciones de "fiscalidad medioambiental" sobre el IBI.
	4.3.2. Actuaciones de "fiscalidad medioambiental" sobre el IAE.
	4.3.3. Actuaciones de "fiscalidad medioambiental" sobre el IVTM.
	4.3.4. Actuaciones de "fiscalidad medioambiental" sobre el ICIO.
	4.3.5. Actuaciones de "fiscalidad medioambiental" sobre las tasas.
4.4. Generación de un modelo de comunicación permanente entre la ATM, contribuyentes y ciudadanos en general en relación con las iniciativas de "fiscalidad medioambiental"	4.4.1. Campaña de comunicación sobre "fiscalidad medioambiental" en el Ayuntamiento de Madrid.
	4.4.2. Desarrollo de acciones específicas con los sectores profesionales afectados.
4.5. Impulsar las reformas normativas necesarias para la aplicación efectiva de la "fiscalidad medioambiental" en el ámbito municipal. Analizar posible financiación a través de fondos europeos.	4.5.1. Participación en las actividades de la FEMP en el ámbito de la "fiscalidad medioambiental".
	4.5.2. Mayor colaboración con otros Ayuntamientos interesados en impulsar medidas de reforma normativa con impacto en la "fiscalidad medioambiental".

→ **LÍNEA ESTRATEGICA 5.- APLICACIÓN DE UN MODELO EFICIENTE DE COOPERACIÓN TRIBUTARIA**, justificada en la necesidad de desarrollar actuaciones dirigidas a mejorar la eficacia de los servicios tributarios desarrollados por unidades ajenas a la ATM, así como a fomentar el desarrollo de instrumentos de colaboración con otras instituciones, y para la que se definieron 5 Objetivos estratégicos que incluían en su conjunto 13 Objetivos operativos, que requerían de la ejecución de 31 acciones concretas.

Objetivo estratégico	Objetivo operativo
5.1. Redefinición del inventario de tributos, e ingresos no tributarios, susceptibles de ser gestionados sobre un modelo de colaboración	5.1.1. Inventario de tributos, e ingresos no tributarios, de competencia de la ATM gestionados en régimen de colaboración.
	5.1.2. Inventario de actividades competencia de otras AAPP, con las que colabora la ATM.
5.2. Generación de los "criterios marco" que sustentarán los distintos protocolos de colaboración	5.2.1. Creación de la base de datos de convenios de colaboración.
	5.2.2. Definición de un "protocolo básico" de relaciones de la ATM con otras unidades del Ayuntamiento de Madrid.
	5.2.3. Formalización de protocolos de colaboración con todas las unidades colaboradoras del Ayuntamiento de Madrid.
	5.2.4. Definición del marco de colaboración de la ATM con la FEMP
	5.2.5. Definición del marco de colaboración con el TEAMM.
5.3. Optimización de las actividades ejercidas en régimen de colaboración.	5.3.1. Desarrollo de Circulares de contenido tributario dirigidas especialmente a las entidades colaboradoras.
	5.3.2. Redefinición del plan de formación para entidades colaboradoras.
5.4. Conocimiento y acceso a iniciativas y herramientas de otros servicios del Ayuntamiento que pueden ser de utilidad para la gestión tributaria.	5.4.1. Desarrollo de reuniones informativas con distintas dependencias del Ayuntamiento que desarrollan actividades o iniciativas de posible utilidad. (Padrón, censo locales, geopor tal).
	5.4.2. Coordinación con otras unidades del Ayuntamiento que realizan labores de inspección.
5.5. Impulso de la colaboración social (art.92 LGT)	5.5.1. Análisis de las posibilidades de colaboración en marco de LGT.
	5.5.2. Implantación progresiva de instrumentos de colaboración social en la aplicación de tributos.

→ **LÍNEA ESTRATÉGICA 6.- IMPLANTACIÓN DE UNA NUEVA ESTRUCTURA BASADA EN LAS PERSONAS Y SOBRE UNA REDEFINICIÓN DE PROCESOS Y OBJETIVOS**, derivada de la necesidad de realizar una revisión completa de los recursos materiales, económicos y tecnológicos de la ATM, así como de readaptar la estructura organizativa y la distribución de los recursos humanos, para lo que se fijaron 6 Objetivos estratégicos que se desarrollarían a través de 11 Objetivos operativos concretos que requerían de la ejecución de 45 acciones previamente definidas.

Objetivo estratégico	Objetivo operativo
6.1. Puesta en valor de la plantilla	6.1.1. Establecimiento de modelos de intercambio de conocimientos adicionales al plan específico de formación del organismo.
	6.1.2. Implantación de modelos de trabajo que estimulen la colaboración entre empleados.
6.2. Redefinición de procesos y transformacion digital	6.2.1. Definicion de procesos y puestos que pueden desarrollarse total o parcialmente en teletrabajo.
	6.2.2. Implantación del régimen de teletrabajo.
	6.2.3. Implantación de un puesto de trabajo digital que permita el desarrollo de actividades en ubicuidad.
6.3. Nueva estructura de la ATM	6.3.1. Tramitación del expediente de modificación de la estructura de la ATM.
	6.3.2. Reclasificación del personal laboral.
6.4. Actualización del sistema de gestión por objetivos	6.4.1. Extensión del modelo de gestión por objetivos basado en resultados de evaluación preferentemente objetiva.
6.5. Implantación de un nuevo sistema de asignación del complemento de productividad	6.5.1. Adaptación de los criterios de asignación del complemento de productividad al nuevo modelo de direccion por objetivos.
6.6. Diseño e implantación del Plan de Comunicación	6.6.1. Plan de comunicación interna.
	6.6.2. Plan de comunicación externa.

③ EJECUCIÓN Y SEGUIMIENTO

Como hemos descrito hasta ahora, para alcanzar las líneas maestras que la organización había fijado para ese período, con la finalidad de ofrecer un mejor servicio a los ciudadanos, fortaleciendo al mismo tiempo la capacidad de atender las necesidades de recursos tributarios del Ayuntamiento de Madrid, la ATM diseñó el Plan Estratégico 2021-2024 en el que se adoptaron una batería de objetivos integrados por 6 Líneas estratégicas, que contenían 31 Objetivos estratégicos y 77 Objetivos operativos, para los que se definieron 350 acciones a desarrollar y sobre las que se ha evaluado su cumplimiento en función de un calendario fijado previamente. En 2023, teniendo en cuenta la evolución de la organización y los primeros resultados de la transformación puesta en marcha, se procedió a la revisión de estas acciones, algunas de las cuales se agruparon y otras se redefinieron, pasando a 322 el número de acciones necesarias para alcanzar los objetivos operativos determinados en el Plan.

Las citadas acciones, cuyo ejecución resultaba necesaria para el cumplimiento del Plan han sido objeto de un seguimiento continuado a lo largo de su ejecución. Su cumplimiento se configuró conforme a cuatro posibles estados:

- Objetivo alcanzado (total), cuando las acciones previstas para la consecución del objetivo han sido desarrolladas íntegramente.
- Objetivo parcialmente alcanzado (parcial), para aquellas acciones que han sido desarrolladas y se encuentran en fase de consecución.
- Objetivo en desarrollo (en desarrollo), cuando las acciones definidas han sido iniciadas y se encuentran en fases iniciales de ejecución.
- Objetivo no iniciado (no iniciado), estado en el que las acciones no han podido iniciarse por alguna causa concreta y conocida.

Asimismo, la ejecución del Plan se calendarizó, fijándose su cumplimiento para diferentes periodos, de manera que se programaron cumplimientos en un cuatrimestre concreto de un determinado año, por ejemplo, primer cuatrimestre 2021 (1CT 2021) o bien, para un año determinado, para más de un año o hasta final de proyecto, dependiendo de la fecha prevista para que las acciones fijadas fueran desarrolladas y alcanzadas.

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024: seguimiento y evaluación.

132

Rosa M^a Casado Carrero. Adjunta a Departamento. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

¿Cómo se ha evaluado el cumplimiento del Plan Estratégico? Para la descripción de manera detallada de los Objetivos operativos se diseñó una ficha-tipo en la que se recogieron diferentes datos, entre los que figuraban datos concretos de las distintas acciones a desarrollar, de las que se fijaba el impacto de cada acción sobre los procesos, sobre los recursos humanos y sobre la tecnología, estableciéndose el calendario en el que deberían alcanzarse los resultados de cada una de las acciones a desarrollar.

La información contenida en estas fichas se trasladó a una hoja de cálculo, en la que cuatrimestralmente se recogía información sobre la ejecución de las acciones definidas, en función del grado de su cumplimiento: total, parcial, en desarrollo o no iniciado, y conforme al calendario fijado, datos a partir de los que anualmente se computaba el resultado del cumplimiento de las acciones fijadas.

④ VALORACIÓN DEL CUMPLIMIENTO

Por tanto, la información recogida ha permitido obtener datos precisos del resultado del cumplimiento anual de los objetivos, obtenidos del seguimiento cuatrimestral de los mismos, de acuerdo con las acciones fijadas para cada uno de los objetivos operativos que integran el Plan.

En los cuadros siguientes se recoge el resumen de los resultados alcanzados en los años 2021, 2022, 2023 y 2024 para cada una de las acciones definidas en el Plan, detalladas según su impacto sobre los procesos, recursos humanos y tecnología, de acuerdo con el nivel de cumplimiento alcanzado, debiendo aclarar que el cumplimiento se encontraba afectado por el calendario fijado.

SEGUIMIENTO OBJETIVOS / ACCIONES / SUBACCIONES 2021

Línea Estratégica	Objetivos Estratégicos	Objetivos Operativos	Acciones /Subacciones															Total Acciones / Subacciones
			PROCESOS					RRHH					TECNOLOGÍA					
			OA	OAP	OD	ONI	Total	OA	OAP	OD	ONI	Total	OA	OAP	OD	ONI	Total	
1	6	20	25	13	36	3	77	7	6	15	1	29	10	3	16	1	30	136
2	5	13	5	5	16	3	29	4	6	6	2	18	3	1	14	2	20	67
3	4	8	4	5	7	2	18	3	7	3	1	14	2	3	3	3	11	43
4	5	12	0	1	7	16	24	0	0	2	0	2	0	0	0	2	2	28
5	5	13	3	8	10	2	23	0	0	2	1	3	0	0	5	0	5	31
6	6	11	6	11	6	4	27	1	2	2	1	6	2	6	3	1	12	45
Totales		77	43	43	82	30	198	15	21	30	6	72	17	13	41	9	80	350
%			21,7	21,7	41,4	15,2	100	20,8	29,2	41,7	8,3	100	21,3	16,3	51,3	11,3	100	

OA: Objetivo alcanzado
OAP: Objetivo alcanzado parcialmente
OD: Objetivo en desarrollo
ONI: Objetivo no iniciado

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024: seguimiento y evaluación.

Rosa Mª Casado Carrero. Adjunta a Departamento. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.

Agencia Tributaria Madrid.

134

SEGUIMIENTO OBJETIVOS / ACCIONES / SUBACCIONES 2022

Línea Estratégica	Objetivos Estratégicos	Objetivos Operativos	Acciones /Subacciones															Total Acciones / Subacciones
			PROCESOS					RRHH					TECNOLOGÍA					
			OA	OAP	OD	ONI	Total	OA	OAP	OD	ONI	Total	OA	OAP	OD	ONI	Total	
1	6	20	45	23	9	0	77	21	6	2	0	29	18	7	5	0	30	136
2	5	13	18	11	0	0	29	12	5	1	0	18	11	5	4	0	20	67
3	4	8	5	13	0	0	18	9	4	1	0	14	5	2	4	0	11	43
4	5	12	0	7	5	12	24	0	0	2	0	2	0	0	0	2	2	28
5	5	13	3	10	9	1	23	0	1	2	0	3	0	2	3	0	5	31
6	6	11	19	5	1	2	27	5	1	0	0	6	10	2	0	0	12	45
Totales		77	90	69	24	15	198	47	17	8	0	72	44	18	16	2	80	350
%			45,5	34,8	12,1	7,6	100	65,3	23,6	11,1	0,0	100	55,0	22,5	20,0	2,5	100	

OA: Objetivo alcanzado
OAP: Objetivo alcanzado parcialmente
OD: Objetivo en desarrollo
ONI: Objetivo no iniciado

SEGUIMIENTO OBJETIVOS / ACCIONES / SUBACCIONES 2023

Línea Estratégica	Objetivos Estratégicos	Objetivos Operativos	Acciones /Subacciones															Total Acciones / Subacciones
			PROCESOS					RRHH					TECNOLOGÍA					
			OA	OAP	OD	ONI	Total	OA	OAP	OD	ONI	Total	OA	OAP	OD	ONI	Total	
1	6	20	50	19	4	1	74	13	2	1	2	18	13	7	2	0	22	114
2	5	13	19	9	0	0	28	12	3	0	0	15	8	11	1	0	20	63
3	4	8	9	9	0	0	18	11	3	0	0	14	8	2	0	1	11	43
4	5	12	0	9	8	5	22	0	1	1	0	2	0	2	0	0	2	26
5	5	13	9	13	1	0	23	0	3	0	0	3	1	4	0	0	5	31
6	6	11	22	2	1	2	27	5	1	0	0	6	11	1	0	0	12	45
Totales	31	77	109	61	14	8	192	41	13	2	2	58	41	27	3	1	72	322
%			56,8	31,8	7,3	4,2	100	70,7	22,4	3,4	3,4	100	56,9	37,5	4,2	1,4	100	

OA: Objetivo alcanzado
OAP: Objetivo alcanzado parcialmente
OD: Objetivo en desarrollo
ONI: Objetivo no iniciado

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024: seguimiento y evaluación.

Rosa Mª Casado Carrero. Adjunta a Departamento. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.

Agencia Tributaria Madrid.

135

SEGUIMIENTO OBJETIVOS / ACCIONES / SUBACCIONES 2024

Línea Estratégica	Objetivos Estratégicos	Objetivos Operativos	Acciones /Subacciones															Total Acciones / Subacciones
			PROCESOS					RRHH					TECNOLOGÍA					
			OA	OAP	OD	ONI	Total	OA	OAP	OD	ONI	Total	OA	OAP	OD	ONI	Total	
1	6	20	57	13	4	0	74	13	2	1	2	18	13	7	2	0	22	114
2	5	13	24	4	0	0	28	13	2	0	0	15	12	8	0	0	20	63
3	4	8	12	6	0	0	18	13	1	0	0	14	10	0	0	1	11	43
4	5	12	0	9	8	5	22	0	1	1	0	2	0	2	0	0	2	26
5	5	13	13	10	0	0	23	1	2	0	0	3	2	3	0	0	5	31
6	6	11	23	1	1	2	27	5	1	0	0	6	11	1	0	0	12	45
Totales	31	77	129	43	13	7	192	45	9	2	2	58	48	21	2	1	72	322
%			67,2	22,4	6,8	3,6	100	77,6	15,5	3,4	3,4	100	66,7	29,2	2,8	1,4	100	

OA: Objetivo alcanzado
OAP: Objetivo alcanzado parcialmente
OD: Objetivo en desarrollo
ONI: Objetivo no iniciado

A partir de esta evaluación se realizó una valoración porcentual anual basada en los resultados obtenidos de este seguimiento y de manera resumida y para cada año, se refleja en los siguientes cuadros, que recogen, por un lado, el grado de cumplimiento anual de las acciones definidas para cada objetivo operativos, y por otro, el porcentaje de cumplimiento, según su impacto y a nivel global:

	PROCESOS				RRHH				TECNOLOGÍA				TOTAL			
	2021	2022	2023	2023	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024
Objetivo alcanzado	43	90	109	129	15	47	41	45	17	44	41	48	75	181	191	222
Objetivo alcanzado parcialmente	43	69	61	43	21	17	13	9	13	18	27	21	77	104	101	73
Objetivo en desarrollo	82	24	14	13	30	8	2	2	41	16	3	2	153	48	19	17
Objetivo iniciado	30	15	8	7	6	0	2	2	9	2	1	1	45	17	11	10
Total	198	198	192	192	72	72	58	58	80	80	72	72	350	350	322	322

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024: seguimiento y evaluación.

Rosa Mª Casado Carrero. Adjunta a Departamento. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.

Agencia Tributaria Madrid.

136

	2021				2022				2023				2024			
	PRO.	RRHH	TEC.	TOTAL	PRO.	RRHH	TEC.	TOTAL	PRO.	RRHH	TEC.	TOTAL	PRO.	RRHH	TEC.	TOTAL
Objetivo alcanzado (%)	21,00	20,83	21,25	21,4	45,45	65,28	55,0	51,7	56,77	70,69	56,94	59,3	67,19	77,59	66,77	68,9
Objetivo alcanzado parcialmente (%)	21,72	29,17	16,25	22,0	34,85	23,61	22,50	29,7	31,77	22,41	37,50	31,4	22,40	15,52	29,17	22,7
Objetivo en desarrollo (%)	41,41	41,67	51,25	43,7	12,12	11,11	20,0	13,7	7,29	3,45	4,17%	5,9	6,77	3,45	2,78	5,3
Objetivo iniciado (%)	15,15	8,33	11,25	12,9	7,58	0,0	2,50	4,9	4,17	3,45	1,39	3,4	3,65	3,45	1,39	3,1

Así, en 2021 un 21% de los objetivos del Plan fueron alcanzados totalmente, un 22% lo fueron parcialmente, un 43,7% se evaluaron como objetivos en desarrollo y un 12,9% de los objetivos no fueron iniciados.

Concluido el año 2022, los resultados obtenidos del seguimiento arrojan un cumplimiento total del 51,76%, situando los objetivos que han sido alcanzados parcialmente en un 29,7%, los objetivos que siguen en desarrollo en un 13,7%, y los que no han sido iniciados, en un 4,9%.

A la finalización de 2023, el seguimiento del Plan determinó que el 59,3% de los objetivos operativos fueron alcanzados, el 31,4% lo fueron parcialmente, el 5,9% tienen acciones definidas que se encuentran en desarrollo y solamente un 3,4% de los objetivos no han sido iniciados.

Finalmente, en 2024, último año del periodo para el que fue diseñado el Plan, los resultados alcanzados han sido de un 68,9% de los objetivos operativos alcanzados totalmente, un 22,7% lo han sido de manera parcial, un 5,3% se encuentran todavía en ejecución, y solo un 3,1% de los objetivos operativos no han podido ser iniciados, debido principalmente a que no se han producido las modificaciones normativas esperadas en el momento del diseño del Plan, como ha ocurrido, por ejemplo, con los referidos a la tributación medioambiental.

⑤ EL NUEVO PLAN ESTRATÉGICO 2025-2028

Una vez que ha concluido el periodo definido para el Plan Estratégico aprobado en 2021 y continuando con el modelo de gestión estratégica adoptado por la dirección de la ATM, se está ultimando el Plan Estratégico para el periodo 2025-2028 que no debemos considerar como un nuevo Plan, sino como una actualización del Plan anterior adaptado a la situación actual de la organización, así como a los nuevos escenarios que han de ser desarrollados en los próximos años.

Para el periodo 2025-2028 el Plan se va a sustentar, al igual que lo fue el anterior, sobre 6 Líneas estratégicas, todas ellas fundamentales, si bien vamos a destacar dos de ellas, la Línea 1. Fortalecimiento tributario y la Línea 4. Máxima orientación al contribuyente.

La Línea1, coincidiendo con el anterior Plan, incluye aquellas actuaciones a desarrollar para la mejora de los procesos vinculados con la gestión tributaria, tanto desde la óptica de la mejora de la capacidad recaudatoria como para alcanzar una mayor eficiencia en las relaciones con los tribunales, especialmente con el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid. El desarrollo de objetivos vinculados a la implantación de tributos nuevos, como es el caso de la recién aprobada Tasa de gestión de residuos, o a la redefinición de otros, así como el impulso de la actividad inspectora o el establecimiento de sistemas ágiles de pago, supondrán una clara mejora en la gestión de los tributos, además de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones con una clara reducción de la carga administrativa.

La Línea 4 está orientada al ciudadano, profundizando en un conjunto de iniciativas que van a permitir eximir al ciudadano de esfuerzos complementarios en la realización de las gestiones tributarias, como es el caso de tener que aportar documentación, o desplazarse personalmente a las oficinas municipales para realizar estas gestiones. Complementariamente, se seguirán implantando procedimientos basados en actuaciones administrativas automatizadas, se ahondará en la implantación de una cultura basada en un modelo de comunicación clara y se pondrán en práctica modelos eficaces de colaboración social, que complementen los servicios que la Agencia Tributaria Madrid presta a los ciudadanos.

Esta Línea 4 se complementará con la Línea 6 en la que se ha incidido sobre aquellos aspectos de gestión innovadora de los recursos (humanos, inmobiliarios, tecnológicos, etc.) con un énfasis especial en la gestión de los recursos humanos, recordando que la actividad de la ATM ha de tener como centro no sólo a los contribuyentes, sino también a los empleados. Se adoptan

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024: seguimiento y evaluación.

138

Rosa M^a Casado Carrero. Adjunta a Departamento. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

actuaciones estratégicas dirigidas al reto que plantea la renovación generacional que se va a producir de forma inminente, así como iniciativas específicas orientadas a mejorar las condiciones laborales y de salud de los empleados de la Agencia.

Y por supuesto, no menos importantes son las Líneas 2 y 3 en las que se da continuidad, por un lado, al proyecto de implantación del nuevo sistema de gestión de los ingresos municipales con efectos relevantes en algunos tributos, como la implantación de la nueva tasa de gestión de residuos (TGR) y, por otro, a la implantación de tecnologías innovadoras basadas principalmente en los «tributos inteligentes» y en los trabajos del Laboratorio Tributario.

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024: seguimiento y evaluación.

139

Rosa M^a Casado Carrero. Adjunta a Departamento. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

⑥ CONCLUSIÓN

La dirección de la Agencia Tributaria Madrid apostó en 2020 por un modelo de gestión estratégica que culminó con el diseño y aprobación del Plan Estratégico de la ATM 2021-2024, en el que se adoptaron los objetivos e iniciativas para alcanzar la misión que tiene encomendada la Agencia. Concluido el período para el que el Plan fue diseñado, y conforme a los excelentes resultados alcanzados y a la extraordinaria respuesta de la organización, que ha interiorizado la necesidad de disponer de un marco estratégico perfectamente definido, se da continuidad a esta dirección estratégica mediante la adopción de un nuevo Plan Estratégico para el periodo comprendido entre 2025 y 2028, con un enfoque claramente continuista en el que se incluyen todas las actuaciones que se consideran necesarias para alcanzar la meta fijada y resumida en su lema: «Hacia una Agencia Tributaria fuertemente tecnológica, conectada y centrada en las personas: ciudadanos y empleados». Hoy por hoy, podemos decir que ya tenemos una Agencia tecnológicamente avanzada, en la que se trabaja para lograr la plena conexión tanto interna como externa, y que ha situado a las personas en el centro de su actividad, si bien la organización debe continuar en esta línea hasta alcanzar la transformación tecnológica más completa posible.

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid 2021-2024: seguimiento y evaluación.

140

Rosa M^a Casado Carrero. Adjunta a Departamento. Unidad de Coordinación y Apoyo a la Dirección.
Agencia Tributaria Madrid.

BIBLIOGRAFÍA

- › Pérez Ramón, Gema T. «La transformación de la Agencia Tributaria Madrid». Revista TRIBUTUS nº 1, junio 2023, pág. 7-32.

- › Rodríguez Ramos, Miguel Ángel. «Plataformas digitales para la transformación de la Agencia Tributaria Madrid». Revista TRIBUTUS nº 4, abril 2024, pág. 22-49.

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 10 de marzo de 2025 por la que confirma la exigencia de presentación de garantía en la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio por sanción.
- Auto de admisión de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de fecha 5 de marzo de 2025 al apreciar interés casacional objetivo respecto a la posibilidad de reconocer al sustituto del contribuyente legitimación para solicitar y obtener la devolución de lo satisfecho en concepto de liquidación provisional del ICIO.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de enero de 2025 sobre la omisión en el procedimiento de recaudación ejecutiva de la declaración de fallido del deudor principal determinando la nulidad de pleno derecho del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 24 de julio de 2024 anulando incorporación al Catastro de una finca en base a la declaración de nulidad de la Ponencia de valores de 2011.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2025 por la que confirma la exigencia de presentación de garantía en la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio por sanción

La Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 10 de marzo de 2025 (Recurso nº 3681/2023) ha confirmado que la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio, exige siempre la prestación de garantía aunque esa vía de apremio tenga por objeto la recaudación de una sanción. No resulta de aplicación, por tanto, la suspensión automática, sin garantías, propia de las sanciones en periodo voluntario. En el caso concreto, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 26 de enero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que estimó el recurso núm. 15/2022 interpuesto contra la resolución de 28 de octubre de 2021, dictada por la Sala de Suspensiones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, que acordó no admitir a trámite las solicitudes de suspensión de dos providencias de apremio.

Recordemos que el artículo 212.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece que cuando se interponga recurso en vía administrativa contra una sanción, ya sea recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, se producirá la suspensión automática de la ejecución de la misma sin necesidad de presentar garantía. Dice dicho precepto lo siguiente:

«3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa»

Y por su parte, el artículo 233.1 de la LGT señala expresamente que:

«1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin

necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley».

El Tribunal Supremo aclara en su fallo, confirmando la doctrina que ya estableció en su sentencia 2427/2016, de 14 de noviembre, que la excepción, en el ámbito sancionador, a la regla general que exige presentación de garantía para la suspensión de la ejecución del acto impugnado, no rige para actos distintos a las sanciones. En este sentido, el fallo especifica que cuando la sanción devenga firme en vía administrativa cesará el régimen excepcional del artículo 212.3.a), sin perjuicio, claro está, de la posibilidad de instar la medida cautelar en la vía contencioso-administrativa.

En consecuencia, la providencia de apremio, en cuanto acto que inicia la vía ejecutiva e independientemente de que traiga causa de una sanción, requerirá la oportuna presentación de garantía si se insta su suspensión. El Alto Tribunal se pronuncia al respecto, en los siguientes términos:

«Confunde la Sala los supuestos en que el acto recurrido es una sanción y aquellos otros, como el examinado, en que el acto recurrido, en este caso las providencias de apremio, traigan causada una sanción. En efecto, las providencias de apremio traen causa de una sanción, en el sentido de que se dirigen a hacer efectivo el derecho a cobrar un débito que ha ganado firmeza y que consiste en una multa, pero no son una sanción.

Cuando el acto recurrido sea un acuerdo sancionador resultará de aplicación la regla del artículo 212.3 de la LGT, atinente a la suspensión automática de la sanción, sin la prestación de garantía, pero no así cuando el acto recurrido, cuya suspensión en vía económica-administrativa se solicita, sea una providencia de apremio derivada del incumplimiento del deber de pago de una sanción de multa, pues en este caso resultará de aplicación el principio general previsto en el artículo 233.1 de la LGT, de supeditación a la prestación de garantías..».

Auto de admisión de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de fecha 5 de marzo de 2025 al apreciar interés casacional objetivo respecto a la posibilidad de reconocer al sustituto del contribuyente legitimación para solicitar y obtener la devolución de lo satisfecho en concepto de liquidación provisional del ICIO

El artículo 101 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece en su apartado primero que los sujetos pasivos en concepto de contribuyente del ICIO serán los «dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla», entendiéndose por tales a los que soporten «los gastos o el coste que comporte su realización».

El Tribunal Supremo ya aclaró en sus sentencias de 22 de marzo de 2022 (rec. 3124/2020, ECLI:ES:TS:2022:1289) y 11 de julio de 2024, (rec. cas. 867/23, ECLI:ES:TS:2024:3886) que en los casos de transmisión de la construcción, instalación u obra resultará legitimado para solicitar la devolución de lo ingresado provisionalmente en concepto del ICIO el adquirente de las mismas, sin perjuicio de que el ingreso inicial y provisional se efectuará por el antiguo titular. La Sentencia de 11 de julio de 2024 concreta además que esa doctrina es igualmente aplicable en aquellos supuestos en los que no se inicia la obra, en cuyo caso el nuevo titular de la parcela y la licencia correspondiente donde se iba a realizar la obra queda igualmente legitimado para instar la devolución «por ser sujeto pasivo del impuesto, al haberse producido ope legis una sucesión en la situación jurídica tributaria derivada de la transmisión de la parcela y la licencia...»

Pues bien, la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo ha dictado Auto de admisión de fecha 5 de marzo de 2025 al apreciar interés casacional objetivo respecto a la cuestión que se le plantea respecto a la posibilidad de reconocer al sustituto del contribuyente legitimación para solicitar y obtener la devolución de lo satisfecho en concepto de liquidación provisional del ICIO cuando no se hayan iniciado las obras y se rescinda el contrato que le habilitaba a su realización, aun cuando continúe vigente la licencia que las amparaba.

Efectivamente, el Alto Tribunal ha aclarado en su auto de admisión que la jurisprudencia antes citada únicamente resolvía la controversia respecto a la legitimación para solicitar y obtener la devolución de lo ingresado en concepto de ICIO en los supuestos de existencia de un primitivo y de un nuevo titular de la obra, (o de la licencia y de la parcela donde se fuera a realizar la obra si esta no se hubiese iniciado), jurisprudencia que, en consecuencia, ha considerado necesario completar para los supuestos en los que dicha controversia

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

145

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

Agencia Tributaria Madrid

se plantee respecto al sustituto del contribuyente y de su derecho a obtener la devolución de lo que ingresó como sujeto pasivo en tal concepto en los supuestos en los que no habiéndose iniciado las obras y rescindido el contrato para realizarlas, la licencia siga vigente.

El presente recurso de casación se interpone contra la Sentencia del TSJ de Madrid de fecha 19 de diciembre de 2023 en la que, confirmando el criterio del Ayuntamiento de Madrid, se negó legitimación al sustituto del contribuyente para solicitar y obtener la devolución de lo ingresado por este en concepto del ICIO. El Tribunal apoyó su fallo en el hecho de que seguía vigente la licencia que amparaba las obras, siendo indiferente que estas no se hubieran iniciado y de que se hubiera rescindido el contrato que habilitaba a ese sustituto del contribuyente a realizarlas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de enero de 2025 sobre la omisión en el procedimiento de recaudación ejecutiva de la declaración de fallido del deudor principal determinando la nulidad de pleno derecho del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria

El TEAC, en su resolución número 01175/2022, de fecha 20 de enero de 2025, ha concluido que la omisión en el correspondiente expediente de recaudación ejecutiva del trámite de declaración de fallido determina la nulidad de pleno derecho del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

Recordemos que el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) exige la previa declaración de fallido del deudor principal para la adopción del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria. Dice dicho precepto lo siguiente:

«5. (...)»

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios»

Y por su parte, el artículo 176 de la LGT señala expresamente que «Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario».

El TEAC ya llegó a la conclusión en su resolución de fecha 15 de noviembre de 2016 que la omisión del trámite de declaración de fallido no podía considerarse como un mero defecto de forma, sino como una falta de justificación de los presupuestos de la responsabilidad subsidiaria, esto es, como un verdadero defecto material o sustantivo que determina la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad.

Quedando clara la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad ante tal omisión, cabe preguntarse, como ya hizo el propio TEAC en su resolución de fecha 15 de noviembre de 2024 ante idéntica cuestión planteada, si estamos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad. Pues bien, considerando que la omisión que nos ocupa podría tener cabida en el supuesto de nulidad radical a la que se refiere el apartado e) del artículo 217.1 de la LGT, esto es, la prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, el Tribunal concluye que la omisión de la declaración de fallido del deudor principal es un claro supuesto de tal prescindencia, lo

que conlleva la nulidad de pleno derecho de la posterior acción administrativa de derivación de la responsabilidad al responsable subsidiario.

Llega el TEAC a tal conclusión en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto a dicho supuesto de nulidad de pleno derecho. Concretamente, el Alto Tribunal, en su Sentencia de 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), ha distinguido tres casos en los que debe entenderse que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido:

- «1) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras).

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998)) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008[sic]), salvo que el mismo sea esencial.

- 2) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

- 3) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001.»

En definitiva, el TEAC considera que la omisión en el procedimiento de recaudación ejecutiva de la declaración de fallido del deudor principal constituye la omisión de un trámite esencial, concluyendo en consecuencia que "considerando que la declaración de fallido es un presupuesto insoslayable para la declaración de responsabilidad del responsable subsidiario, su falta

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

148

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

Agencia Tributaria Madrid

de inclusión en el expediente remitido a los Tribunales, como en el presente caso, determina la nulidad del acuerdo de declaración de responsabilidad dictado, motivo por el cual procede acordar la estimación del presente recurso de alzada".

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

149

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.
Agencia Tributaria Madrid

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 24 de julio de 2024 anulando incorporación al Catastro de una finca en base a la declaración de nulidad de la Ponencia de valores de 2011.

En fecha 27 de febrero de 2003 el TSJ de Madrid declaró de nulidad de pleno derecho de la revisión del PGOUM de 1997, declaración posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo mediante Sentencia de 3 de julio de 2007. Esa declaración firme de nulidad de la revisión del PGOUM que clasificaba como suelo urbanizable no programado lo que era suelo no urbanizable de especial protección, derivó en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de julio de 2020 estimatoria del recurso de casación interpuesto por la mercantil CELTEO BUSINESS, S.L. y en la que se acordó la anulación, por ausencia de planeamiento urbanístico que la sustentase, de la Ponencia de Valores de los bienes inmuebles del término municipal de Madrid aprobada por el Director General de Catastro en fecha 20 de junio de 2011.

Por su parte, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, mediante Auto de fecha 27 de diciembre de 2022, resolvió un incidente de ejecución planteado sobre la indicada Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de julio de 2020, a los efectos de determinar el alcance de la declaración de nulidad de la Ponencia de Valoración de 2011 en relación con los terrenos de la actora ubicados en el ámbito urbanístico de Valdebebas, esto es, de determinar si esa declaración de nulidad afectaba también a las valoraciones de dichos terrenos en las anualidades 2014 y siguientes.

Dicha aclaración era importante ya que la inexistencia de planeamiento que conllevaba la nulidad de la ponencia de valores, ya no cabía sostenerla desde la aprobación de la nueva revisión del PGOUM de 2013, revisión que además avaló el Tribunal Supremo. Y fue precisamente esa circunstancia la que motivó que el Auto de La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional confirmase la legalidad de la clasificación de los terrenos del ámbito urbanístico de Valdebebas como suelo urbano desde la anualidad 2014. Señalaba dicho Auto que si bien es cierto que la sentencia de 23 de julio de 2020 del Alto Tribunal no avaló la aplicación retroactiva de la nueva revisión del Planeamiento, lo que mantuvo necesariamente la clasificación como suelo no urbanizable con anterioridad a dicha fecha por inexistencia precisamente de planeamiento que sustente tal clasificación, sí cabía validar la controvertida reclasificación en las fechas posteriores a la aprobación en 2013 del referido nuevo Planeamiento.

Pues bien, a pesar de esa expresa confirmación de la pervivencia para las anualidades 2014 y siguientes de la ponencia de valores aprobada en 2011, el TEAC ha dictado resolución estimatoria en fecha 24 de julio de 2024 anulando la resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Madrid de 14 de febrero de 2019 de incorporación al Catastro, con efectos de 24 de octubre de 2018 y

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

150

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.
Agencia Tributaria Madrid

con la valoración derivada de la Ponencia de valores de 2011, de una finca sita en el ámbito de Valdebebas.

Concretamente, la resolución de 14 de febrero de 2019 de la Agencia Tributaria Madrid, resolución que se dictó en el ejercicio de las competencias delegadas en virtud del Convenio de colaboración en materia catastral suscrito entre la Dirección General del Catastro y el Ayuntamiento de Madrid, incorporaba al Catastro inmobiliario al inmueble de uso deportivo con referencia catastral 8010401 VK4881A 0001 RD, sito en Madrid, CM Sintra 4, como consecuencia del procedimiento tramitado con motivo de la declaración presentada por nueva construcción (modelo 902N) destinada a oficinas, dentro de la finca de uso deportivo denominada Ciudad Deportiva del Real Madrid. Dicha resolución fue impugnada ante el TEAR de Madrid en fecha 26 de marzo de 2019, reclamación que fue estimada en parte por el Tribunal Regional mediante resolución de fecha 27 de abril de 2021, estimación parcial que se recurrió en alzada ante el TEAC en fecha 30 de noviembre de 2021.

Finalmente y como se ha dicho, el Tribunal Central, obviando el Auto aclaratorio de la Audiencia Nacional, dicta la resolución estimatoria en fecha 24 de julio de 2024 anulando la resolución de la Directora de la ATM de incorporación al Catastro de la finca de referencia en base a la declaración de nulidad de la Ponencia de valores de 2011 mediante la ya indicada Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de julio de 2020, ponencia en la que se sustentaba la resolución que ahora se anula y que el TEAC no considera aplicable a partir de la aprobación en 2013 del PGOU de Madrid.

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:

- [20250512 Consulta. Posibilidad de reconocimiento del derecho de bonificación regulado en el artículo 13 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por la instalación de paneles fotovoltaicos para dar servicio a una instalación comunitaria de aerotermia](#)
- [20250606 Consulta. Obligación de las embajadas de relacionarse electrónicamente con la Administración](#)
- [20250618 Consulta sobre pertinencia de Tasa por aprovechamiento especial del dominio público local por uso del vuelo público por grúa](#)

CRÓNICA DE LA ATM

- La candidatura presentada por la ATM finalista de los premios CNIS 2025
- Visita de estudios a España de los Secretarios de Finanzas de los Estados de México
- Jornada de trabajo de la ATM con el Instituto Municipal de Hacienda de Barcelona
- La Agencia Tributaria Madrid premiada por la Fundación Juan XXIII en la X edición de los Premios Mi empresa es Saludable

La candidatura presentada por la ATM finalista de los premios CNIS 2025

Los premios CNIS reconocen los proyectos más innovadores en el ámbito de la administración pública. En 2025 se han convocado hasta 13 categorías diferentes, habiendo recibido más de 150 candidaturas lo que refleja el alto nivel de transformación digital y modernización de las instituciones públicas españolas.

La Agencia Tributaria Madrid, que se encuentra en pleno proceso de transformación digital del sistema de gestión de los tributos municipales, ha presentado candidatura en la categoría de «Mejor estrategia integral de datos» bajo el título: Integración de múltiples bases de datos como estrategia para la nueva tasa de residuos.

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular establece como obligación que los ayuntamientos deberán disponer en 2025 de una tasa con la que se financiarán los gastos de recogida y tratamiento de los residuos. Sin embargo, esta norma adolece de falta de regulación en lo que respecta a los elementos para el cálculo de la cuota, definiendo únicamente los criterios que justifican el establecimiento de la tasa y la posibilidad de establecer sistemas de reducción de la tasa. Por tanto, cada ayuntamiento ha tenido que definir sus elementos esenciales, tales como el hecho imponible (por qué se paga), los obligados tributarios (quién paga), cuándo se paga, con qué criterios se define la cantidad a pagar, cuánto se ha de pagar, y en qué casos cabe establecer supuestos de no sujeción o de reducción en la cuota.

Por ello, la implantación de esta tasa ha supuesto para el Ayuntamiento de Madrid una gran complejidad debiendo generar herramientas informáticas y tecnológicas, articular procedimientos complejos e integrar multitud de datos procedentes de diferentes fuentes. El camino ha sido largo y el trabajo ha sido agotador, pero podemos afirmar que el Ayuntamiento de Madrid ha optado por una tasa de gestión de residuos, de implantación obligatoria, en la que se ha integrado la mejor información disponible.

La dirección de la Agencia ha considerado que este proyecto extraordinariamente complejo y de gran impacto en el que han participado empleados de la Agencia de diferentes subdirecciones y servicios y que ha contado con la colaboración de diversos agentes externos, era merecedor de ser presentado a candidatura a los premios CNIS 2025, y así fue presentado.

Tras una primera deliberación del jurado de los premios CNIS 2025, la candidatura presentada por la Agencia Tributaria Madrid, dentro de la categoría Mejor estrategia integral de datos con el citado proyecto, fue seleccionada

como una de las 3 finalistas al Premio, que aunque no fue conseguido, supone un justo reconocimiento al complejo y arduo trabajo desarrollado por nuestro empleados.

Desde aquí queremos compartir el reconocimiento realizado por CNIS y transmitir nuestra más sincera enhorabuena por ello.

Visita de estudios a España de los Secretarios de Finanzas de los Estados de México

Durante los días 26 a 30 de mayo de 2025 ha tenido lugar una visita de estudios a España de los Secretarios de Finanzas de los Estados de México dentro del proyecto EU4Equity: Fortalecimiento de las políticas y administraciones para reducir las desigualdades en México, financiado por la Unión Europea y liderado por la Fundación para la Internalización de las Administraciones Públicas (FIAP).

Este proyecto tiene como objetivo el contribuir a la reducción de las desigualdades e incrementar la cohesión social mediante la promoción de políticas sociales y laborales justas, inclusivas, sostenibles y eficientes y para ello se tratará de paliar la falta de recursos e inversión en gasto público mediante el aumento de la recaudación fiscal, al fortalecimiento de políticas públicas y financieras y la mejora y progresividad de la redistribución fiscal.

El Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda ha sido el organismo encargado de elaborar el programa de las sesiones a desarrollar a lo largo de esos días, en el que se ha incluido una jornada que ha tenido lugar a lo largo de la mañana del día 28 de mayo en el Espacio de Innovación de la Agencia Tributaria Madrid, y en la que se han abordado tres temas fundamentales directamente relacionados con la gestión tributaria en el Ayuntamiento de Madrid: el modelo español de presupuestos participativos y la financiación de los entes locales con especial referencia al municipio de Madrid; la estrategia de tributos inteligentes (Smart taxes) en el impulso de la gestión tributaria sobre tecnologías innovadoras y, por último, el modelo de coordinación institucional en la gestión del Catastro y su efecto en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, conocido en México, como Impuesto predial.



Esta jornada, específica sobre la gestión tributaria ha contado con la intervención de Micaela Torija, subdirectora de Secretaria General de la ATM en lo referente a la financiación municipal, de Alvaro Tapias, subdirector de Tecnología e Información Tributaria de la ATM respecto a la estrategia que está desarrollando la Agencia en tributos inteligentes y de Gema T. Pérez, directora de la ATM e Ignacio Durán, consejero técnico de la ATM quienes han centrado su participación en el modelo de colaboración en la gestión catastral y tributaria del impuesto sobre bienes inmuebles, primer impuesto municipal por volumen de ingresos y que se corresponde con el llamada impuesto predial en México.

La asistencia a las sesiones, incluida la impartida por el Ayuntamiento de Madrid, ha estado representada por 13 Secretarios de Finanzas y Hacienda de trece estados de México, que han sido acompañados por responsables del Proyecto EU4Equity.

Jornada de trabajo de la ATM con el Instituto Municipal de Hacienda de Barcelona

En la línea de colaboración que la Agencia Tributaria Madrid viene manteniendo con el Instituto Municipal de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona se han celebrado durante los días 19 y 20 de junio unas Jornadas de trabajo, en la que se abordaron diversos asuntos vinculados a los principales tributos así como a la gestión de los mismos

El equipo directivo de la Agencia se desplazó a la sede del Instituto en Barcelona donde tuvo lugar el desarrollo de las Jornadas, y que también contó, como anfitriones, con la participación de los integrantes de la Gerencia del Instituto Municipal de Hacienda.

La Jornada se distribuyó en tres sesiones de trabajo, las dos primeras celebradas el día 19 de junio, en la que se plantearon diversas cuestiones relacionadas con el IBI, la Plusvalía municipal (IIVTNU), el IAE, el IVTM y el ICIO. Si bien todas las cuestiones planteadas fueron de gran interés, queremos destacar las relativas a las divisiones horizontales y viviendas turísticas con gran impacto en el IBI, la suscripción de un convenio directo entre ambas instituciones con la AEAT en materia de Plusvalía y la problemática que presentan las gestorías de grandes flotas de vehículos para realizar la autoliquidación del IVTM.

En la tercera sesión de trabajo desarrollada a lo largo de la mañana del día 20 de junio se abordaron dos temas de gran interés para ambas instituciones, por un lado, la representación y colaboración social como vía de colaboración con terceros y su impacto en la reducción de cargas a los ciudadanos, y por otra, la protección de datos, teniendo en cuenta la especial protección a la que están sujetos los datos tributarios y sobre la que se prestó un interés específico a la consulta de información por terceros y al uso de la IA e el ámbito tributario.

Desde estas líneas queremos agradecer a los representantes del Instituto Municipal de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona el acogimiento recibido a los asistentes de la Agencia Tributaria Madrid y la excelente organización de las Jornadas.



La Agencia Tributaria Madrid premiada por la Fundación Juan XXIII en la X edición de los Premios Mi empresa es Saludable

El 19 de junio se celebró en la Fundación Juan XXIII la X Edición de los Premios Mi empresa es Saludable, la primera iniciativa en España cuyo objetivo es reconocer las mejores praxis de carácter saludable de las empresas y entidades públicas españolas. Los galardones reconocen, por un jurado de prestigio, la aplicación global y eficaz de acciones, hábitos y comportamientos saludables en el entorno laboral, su incidencia en las plantillas y equipos y los resultados conseguidos.

Los Premios MEES están organizados por la iniciativa Mi Empresa es Saludable, que desde hace 9 años trabaja para generar una corriente de opinión y movilización social que propicie la salud integral de la empresa y sus trabajadores.

En la presente edición se han convocado premios hasta un total de 8 categorías diferentes: Mi empresa es saludable, Nutrición saludable, Buenas prácticas en Responsabilidad Social, Bienestar emocional, Actividad Física, PYME, Comunicación Saludable e Innovación, con el propósito de reconocer a las empresas más comprometidas con la salud y el bienestar de sus personas, y este año, poniendo el foco en el “bienestar 365: un bienestar conectado, cotidiano y real».

Los galardonados en cada una de las diferentes categorías se dieron a conocer en la gala de entrega de Premios que tuvo lugar el pasado 19 de junio de 2025, obteniendo la Agencia Tributaria Madrid el galardón a las mejores prácticas en Nutrición, que fue recogido por Beatriz Cuadrado de la Corte, de la Subdirección General de Secretaría General, en representación de la directora de la Agencia Tributaria Madrid.

Nuestra enhorabuena por el galardón recibido en reconocimiento de las acciones adoptadas en favor del bienestar de los empleados de la Agencia.



