



Nº → ③

# TRIBUTUS

Revista de la Agencia  
Tributaria Madrid

Diciembre 2023

TÍTULO	TRIBUTUS. Revista de la Agencia Tributaria Madrid Nº 3. Año 2023
ELABORACIÓN Y COORDINACIÓN DE CONTENIDOS	Agencia Tributaria Madrid
CONSEJO EDITORIAL	→ Director: Ignacio Durán Boo → Coordinación: Rosa Casado Carrero → Vocales: Almudena Cuevas Sacristán Alvaro Tapias Sancho Ana María Herranz Mate Arturo Delgado Mercé M <sup>a</sup> Rosario Villena Cerón Micaela Torija Carpintero
CONTACTO	revistatributaria@madrid.es
INFORMACIÓN ADICIONAL Y NORMAS DE PUBLICACIÓN EN	<a href="https://madrid.es/go/revistatributus">https://madrid.es/go/revistatributus</a>
EDITA	© Ayuntamiento de Madrid Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda Agencia Tributaria Madrid

# SUMARIO

- 
- |   |  |  |                                    |
|---|--|--|------------------------------------|
| ● | REFLEXIONES SOBRE LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS  | → SANTIAGO SEGARRA TORMO<br>Ex Director del Departamento de Informática Tributaria. AEAT<br>Responsable de desarrollo del Sector Público en IBM  | 04                                 |
| ● | LA TASA DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS URBANÍSTICOS EN LA DECLARACIÓN RESPONSABLE EN EL ÁMBITO DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID                          | → AMAYA CASADO ECHARREN<br>Subdirectora General de Secretaría Técnica.<br>Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid   | 37                                 |
| ● | LA ASISTENCIA JURÍDICA AL ORGANISMO AUTÓNOMO AGENCIA TRIBUTARIA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID   | → JORGE GONZÁLEZ CORTADE<br>Socio de Público y Regulatorio Écija Abogados.<br>(Abogado del Estado en excedencia)<br><br>→ CLARA JIMENEZ RODRIGUEZ<br>Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid                            | 59                                 |
| ● | ANÁLISIS DE LA EFICIENCIA EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA: APUNTES PARA LA DEFINICIÓN DE UN MODELO PARA EL CÁLCULO DE UN ROI DE PROYECTOS TRIBUTARIOS | → ALVARO SÁNCHEZ MARTI<br>Jefe de Servicio de Programación Económica. Agencia Tributaria Madrid  | 83                                 |
| ● | RESEÑAS  | → Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid<br><br>PABLO MONTSERRAT CAO<br>Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos<br>Agencia Tributaria Madrid<br><br>→ Crónica de la Agencia Tributaria Madrid | 107<br><br><br><br><br><br><br>117 |
-

# REFLEXIONES SOBRE LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

SANTIAGO SEGARRA TORMO

Ex Director del Departamento de Informática Tributaria. AEAT

Responsable de desarrollo de Sector Público en IBM

## RESUMEN

Los factores administrativos son los recursos que permiten la consecución de mejores servicios públicos. Por una parte, las TIC se han convertido en uno de estos recursos, pero por otra, las TIC impulsan la eficacia de otros factores administrativos distintos de los tradicionales. Las TIC hacen posible nuevas formas de gestión pública que no eran posibles sin ellas. Las Administraciones Tributarias no son una excepción.

El propósito de este artículo es ahondar en la Transformación Digital de las Administraciones Tributarias explicando como las tecnologías de la información y comunicaciones inciden en estos factores. Para ello se analizará la incidencia de las TIC en cada uno de los factores administrativos tomando como punto de partida la Administración Pública en su conjunto y cuando sea necesario la Administración Tributaria como especie del género Administración Pública.

Palabras clave: TIC, Administraciones públicas, Administración tributaria, servicios públicos, transformación digital.

## ABSTRACT

*Public Management assets are those entities that support the achievement of better public services. On the one hand ICT has become one these assets, but on the other, ICT leverages the effectiveness of new kinds of assets rather than the traditional ones. ICT makes possible new styles of public management which were unachievable before. Tax Agencies are not an exemption for this.*

*This article delves into the Digital Transformation of Tax Agencies, explaining how information and communications technologies affect these assets. To do this, the impact of ICT on each of administrative assets will be analyzed, taking the Public Administration as a starting point, and when will be necessary, the Tax Agency as a species of the Public Administration genus*

*Keywords: ICT, Public administration, Tax Agencies, public services, digital transformation*

1	INTRODUCCIÓN	05
2	LAS RELACIONES CON LOS CIUDADANOS	07
3	LAS RELACIONES CON LOS COLABORADORES	11
4	LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	16
5	INFORMACIÓN Y CONOCIMIENTO	24
6	LOS EMPLEADOS PÚBLICOS	27
7	LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LAS COMUNICACIONES	32
8	LOS FACTORES ADMINISTRATIVOS TRADICIONALES: RECURSOS FINANCIEROS E INMUEBLES	33
9	CONCLUSIONES	35

## ① INTRODUCCIÓN

El Artículo 103 de la Constitución Española establece que 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.

Impone por tanto el principio de eficacia y también el principio de legalidad en su actuación. Eficacia consiste en alcanzar los objetivos, pero no de cualquier manera sino sometiendo sus actos a la legalidad. Debe ajustar su proceder a lo que la normativa permite. Se habla por ello de un principio de legalidad positivo en contraposición al principio de legalidad negativa por el que, a diferencia del anterior, se permite hacer lo que no esté prohibido.

Para ello la Ley otorga potestades que han de ser ejercitadas para la consecución del fin para el que han sido otorgadas. En ocasiones la Ley define de forma minuciosa como actuar ante cada situación y en otras otorga un margen de discrecionalidad a la Administración Pública. En el primer supuesto se trataría de potestades regladas y en el segundo de potestades discrecionales.

La exigencia del principio de legalidad es especialmente intenso en la denominada actividad administrativa formal, que es la que afecta a la espera jurídica de los ciudadanos. En la actividad material, que es la que no produce efectos jurídicos, la actividad de la Administración Pública está sometida principalmente a la consecución del interés general y al principio de legalidad negativo. Éste sería el caso de la ejecución de las políticas públicas que se detallan en planes primero, programas después y finalmente en actividades concretas.

Junto al principio de eficacia se ha de cumplir el principio de eficiencia. Este principio queda recogido en el artículo 32 de la Carta Magna: 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. Consiste en conseguir la mejor relación posible entre los resultados y los medios utilizados. El principio de economía, por el contrario, sólo atiende al coste de los medios empleados.

Una Administración Tributaria es eficaz cuando garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos y es eficiente cuando lo consigue con el menor esfuerzo posible. La dupla eficacia-eficiencia implica la necesidad de conseguir el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Para ello sus acciones deben estar orientadas en primer lugar a ofrecer los servicios de información y asistencia, en segundo término, a la disuasión de los incumplimientos haciendo que la comparación ventaja económica de defraudar frente al coste de la probabilidad de una regularización

administrativa se incline a favor de esta última y finalmente a la detección y regularización del fraude cometido.

Es indudable que para cumplir con los principios de eficacia y de eficiencia se ha de hacer uso de las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones. También las Administraciones Públicas han sufrido el proceso de la Transformación Digital. De hecho, han sido en muchas ocasiones precursoras en la aplicación de estas tecnologías sirviendo de ejemplo a los operadores privados. Algunos ejemplos de ello son el uso de Internet para realizar pagos, de la firma electrónica o de la incorporación de códigos de autenticación en los documentos.

Las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones han transformado la forma de actuar de la Administración Pública. Para cumplir con el citado principio de legalidad ha sido necesario adaptar la normativa aplicable. También la normativa administrativa ha sido precursora de otras normativas. Es el caso de la validez del documento electrónico o del índice electrónico de un expediente administrativo como sustituto de la obligación de foliado.

Es más, la incorporación temprana de las nuevas Tecnologías a la actividad administrativa constituye una obligación para la Administración por tres razones:

- Primero: Permite ofrecer un mejor servicio a los ciudadanos y ser una Administración más eficaz y también más eficiente
- Segundo: La Administración es prescriptora en la utilización de estas tecnologías. Si lo hace la Administración, los particulares pierden el miedo a su utilización en su actividad ordinaria.
- Tercero: De no hacerlo a tiempo la percepción ciudadana del servicio público será mala. Es mejor ofrecer esta posibilidad antes que el ciudadano lo considere como una exigencia.

El efecto de la Transformación Digital de las Administraciones Públicas ha sido la irrupción de nuevos factores administrativos utilizando el término que en su día acuñó el profesor Baena del Alcázar; los factores que identificaba el profesor eran: los recursos financieros, los empleados públicos, los medios materiales, la estructura organizativa, los procedimientos y la información. Con las Transformación Digital de las Administraciones Públicas se incorporan nuevos factores: las relaciones con los ciudadanos, las relaciones con los colaboradores sociales, las relaciones con los empleados públicos y el conocimiento.

El propósito de este artículo es ahondar en la Transformación Digital de las Administraciones Tributarias explicando como las tecnologías de la información y comunicaciones inciden en estos factores. Para ello se analizará la incidencia de las TIC en cada uno de los factores administrativos tomando como punto

de partida la Administración Pública en su conjunto y cuando sea necesario la Administración Tributaria como especie del género Administración Pública.

## ② LAS RELACIONES CON LOS CIUDADANOS

Tradicionalmente el destinatario de la actividad administrativa ha sido llamado administrado. Esta expresión recoge una visión pasiva del destinatario de la actividad. Para proteger su posición el ordenamiento jurídico le atribuía determinadas facultades para la defensa de sus intereses. El más importante es la posibilidad de obtener la defensa de los Tribunales de Justicia. También aquí la Constitución establece unas reglas: Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican. (artículo 106.1 de la Constitución). Establece por tanto un mecanismo de reacción ante la Administración cuando se infrinja el ordenamiento jurídico o cuando haya desviación de poder por no ajustarse el ejercicio de determinada potestad administrativa a la finalidad para la que se estableció.

Para hacer efectiva la intervención del ciudadano, en este caso como mero administrado, en un procedimiento que le afecte se ha generalizado en todas las Administraciones Públicas la existencia de sedes electrónicas que le permiten presentar solicitudes, contestar a requerimientos, aportar documentos y realizar cualquier trámite. El gran reto ha sido establecer mecanismos que aseguren la identidad del ciudadano que realiza el trámite y establecer la vinculación subjetiva y objetiva de la actividad realizada. Para ello se han desplegado sistemas de firma electrónica en sus diferentes modalidades como la firma basada en certificados electrónicos y clave PIN. Queda pendiente la implementación de sistemas basados en la biometría. Aquí queda por esperar a que la tecnología de el paso definitivo para hacer efectivos los sistemas de autenticación basados en lo que una persona es.

La legislación se ha adaptado para ello. En primer lugar hay que mencionar la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos por la que se reconoce el derecho de los ciudadanos a acceder a los servicios de las Administraciones por medios telemáticos y en segundo lugar la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas al establecer una regulación completa y sistemática de las relaciones «ad extra» entre las Administraciones y los administrados. Por esta ley la tramitación electrónica deja de ser una forma especial de gestión de los procedimientos, sino que debe constituir la actuación habitual de las Administraciones.

Pero, además, gracias a las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones el ciudadano pasa de ejercer un rol meramente pasivo a poder desempeñar un rol activo. Este cambio consiste en primer lugar a dar su opinión antes de que se formule una decisión administrativa ya se trate de una actividad formal a través de un acto administrativo o de una actividad material en el seno de una política pública. Un paso más avanzado consiste en permitir su participación en la actividad de la Administración.

La premisa para ello es la transparencia. Los Poderes Públicos deben comunicar lo que van a hacer antes de hacerlo. Ello permite a los ciudadanos manifestar su opinión. Las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones hacen posible informar en tiempo real de las intenciones de la Administración Pública antes de que éstas se hagan efectivas.

También aquí la normativa ha establecido obligaciones para las Administraciones Públicas. Es la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Esta Ley tiene un triple alcance: incrementa y refuerza la transparencia en la actividad pública —que se articula a través de obligaciones de publicidad activa para todas las Administraciones y entidades públicas—, reconoce y garantiza el acceso a la información —regulado como un derecho de amplio ámbito subjetivo y objetivo— y establece las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento— lo que se convierte en una exigencia de responsabilidad para todos los que desarrollan actividades de relevancia pública.

La Ley amplía y refuerza las obligaciones de publicidad activa en distintos ámbitos. En materia de información institucional, organizativa y de planificación exige a los sujetos comprendidos en su ámbito de aplicación la publicación de información relativa a las funciones que desarrollan, la normativa que les resulta de aplicación y su estructura organizativa, además de sus instrumentos de planificación y la evaluación de su grado de cumplimiento.

En materia de información de relevancia jurídica y que afecta directamente al ámbito de las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, la ley contiene un amplio repertorio de documentos que, al ser publicados, proporcionarán una mayor seguridad jurídica. Igualmente, en el ámbito de la información de relevancia económica, presupuestaria y estadística, se establece un amplio catálogo que debe ser accesible y entendible para los ciudadanos, dado su carácter de instrumento óptimo para el control de la gestión y utilización de los recursos públicos. Por último, se establece la obligación de publicar toda la información que con mayor frecuencia sea objeto de una solicitud de acceso, de modo que las obligaciones de transparencia se cohonesten con los intereses de la ciudadanía.

Conseguida la transparencia, se pueden habilitar mecanismos para la participación activa de los ciudadanos abriéndose con ello la puerta de la gobernanza. Esta consiste en el proceso de tomar y hacer cumplir decisiones dentro de una organización constituida por una red de actores. La gobernanza no implica la privatización de la actividad administrativa pues la Administración Pública dirige, regula y vigila la actividad. Ya no es necesario que la Administración realice toda la actividad administrativa. Pueden participar los ciudadanos de forma activa y formar parte de una red.

Esta evolución ha originado el Gobierno Abierto. Las consecuencias son muy relevantes. El ciudadano destinatario de los servicios públicos se siente parte de estos ya que ha podido dar su opinión antes de realizarse la actividad e incluso ha podido participar en la misma. Este cambio de rol influye tanto en la eficacia como en la eficiencia de los servicios públicos. El ciudadano se identifica con la actividad administrativa y esto hace que los resultados obtenidos sean superiores a los que se consiguen con un ciudadano en un rol meramente de administrado.

Las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones son el motor de este cambio. A través de Internet los Poderes Públicos pueden informar de sus políticas públicas o dar a conocer sus propuestas de decisión antes de que éstas sean adoptadas. El ciudadano está a tiempo de opinar y de conseguir adecuar la decisión.

Los Poderes Públicos ofrecen para ello Portales de Transparencia. Es lo que se denomina transparencia o publicidad activa, ya que no hay que esperar a que sea solicitada determinada información. La publicidad activa se complementa con la transparencia pasiva en la que la Administración Pública ha de contestar a las preguntas de los ciudadanos salvo que se trate de materias reservadas. La citada Ley de Transparencia indica en su exposición de motivos que para canalizar la publicación de tan ingente cantidad de información y facilitar el cumplimiento de las obligaciones de publicidad activa y, desde la perspectiva de que no se puede, por un lado, hablar de transparencia y, por otro, no poner los medios adecuados para facilitar el acceso a la información divulgada. Por ello la Ley contempla la creación y desarrollo de un Portal de la Transparencia.

Los portales de transparencia son efectivos en la medida en que se publican por Internet en la sede electrónica de las Administraciones Públicas. Incluyen información de carácter general.

Esta Ley también regula el derecho de acceso a la información pública. Es un desarrollo del artículo 105.3 de la Constitución que establece que La ley regulará el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas.

El capítulo III de la Ley 19/2013 configura de forma amplia el derecho de acceso a la información pública, del que son titulares todas las personas y que podrá ejercerse sin necesidad de motivar la solicitud. Este derecho solamente se verá limitado en aquellos casos en que así sea necesario por la propia naturaleza de la información —derivado de lo dispuesto en la Constitución Española— o por su entrada en conflicto con otros intereses protegidos.

Ello permite que el ciudadano pueda presentar alegaciones cuando los antecedentes disponibles sean erróneos o incompletos y evitar que la tramitación avance en una dirección equivocada. Un ejemplo puede servir a título ilustrativo: Si el ciudadano formula una solicitud y ésta es objeto de alguna incidencia, cuánto antes lo sepa antes se podrá resolver la cuestión por las observaciones que formule el afectado ya que está interesado en su pronta resolución.

La información relativa a un expediente concreto que afecte a ciudadanos exige el respeto a la intimidad personal que es un derecho fundamental. Sólo el afectado tiene acceso a esta información en la medida que se autentique por medios telemáticos. De esta forma puede tener acceso al estado de tramitación de un asunto o acceder a los antecedentes para poder formular alegaciones. Es un cambio de paradigma en la medida en que se hace accesible toda esta información para que el ciudadano pueda manifestar lo que considere conveniente. En la práctica, sin embargo, el acceso a los antecedentes sólo se ofrece en el trámite de audiencia al ser éste un trámite preceptivo. Habría que dar un paso más y ofrecer la información a lo largo de toda la tramitación de un procedimiento para que se puedan presentar alegaciones en cualquier momento. Ha de ser la misma información que la que pueda disponer la unidad que tramita el asunto salvo que existan razones justificadas para no hacerlo, como es el caso de los procedimientos de investigación y comprobación para evitar que se destruyan las pruebas correspondientes.

La relación entre el ciudadano y la Administración Pública ha de ser un nivel de calidad excelente. Cuanto más alto sea el grado de calidad alcanzado mejor será la actitud y comportamiento del ciudadano y por tanto la Administración podrá ser más eficaz y también más eficiente.

La participación activa en la actividad administrativa es en la actualidad una excepción. También aquí sirve un ejemplo real: Si un ciudadano observa una incidencia en la vía pública puede hacérselo saber a su Ayuntamiento enviando incluso una foto tomada con su dispositivo móvil. Pero son sólo casos excepcionales. Sin embargo, permitir esta posibilidad hace que el ciudadano se considere parte activa en la prestación de un servicio público. Ya no es sólo exigir que la Administración realice determinada acción sino participar en la realización de esta de forma activa.

## ③ LAS RELACIONES CON LOS COLABORADORES

La sociedad ofrece posibilidades de colaboración a las Administraciones Públicas para la realización de sus funciones. Se trata de capacidades potenciales que las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones hacen efectiva.

Algunos ejemplos de colaboradores son las entidades financieras, las Cámaras de Comercio, los fedatarios públicos, los Registradores de la Propiedad y los colegios profesionales. No es necesario que tengan la consideración de entidades de Derecho Público como es el caso de las Cámaras de Comercio o de los Colegios Profesionales. También pueden ser colaboradores sometidos al Derecho Privado.

El esquema de colaboración se basa generalmente en un Convenio de Colaboración que vincula a la Administración Pública titular de determinado servicio público con los colaboradores. La esencia del convenio de colaboración es la búsqueda conjunta del interés público. También cabe la utilización de formas contractuales tradicionales como son los contratos de servicios o los de concesión de servicios. En otros casos extremos el esquema de colaboración viene impuesto por la Ley. Es sin embargo conveniente haber contado con la opinión de los otros actores al redactar el proyecto de norma<sup>1</sup>.

Lo que se construye en cualquier caso es una red de actores liderados por la Administración Pública titular del servicio público. Se trata de un esquema de gobernanza en el que aquélla gobierna la prestación de determinado servicio y cuenta con la colaboración de otros actores.

Este sistema de colaboración implica la definición previa de las condiciones de participación y el establecimiento de mecanismos de diálogo durante la prestación del servicio. Ha de existir un beneficio mutuo entre las partes entre el que se ha de incluir la consecución del interés general.

Las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones hacen posible articular estos esquemas de colaboración. Así, por ejemplo, los sistemas de diálogo entre los sistemas informáticos de todos los actores permiten realizar intercambios de información necesarios para avanzar en la tramitación de un asunto.

El primer nivel de colaboración informática consistió en el intercambio de ficheros. El ejemplo ilustrativo es el de las entidades financieras. En primer término, se estableció su participación en la recaudación de tributos. La norma, reglamentaria en este caso, estableció la posibilidad de que mediante convenio las entidades financieras que lo desearan pudieran actuar como entidades

1. Cabe recordar aquí la cita del profesor García de Enterría: El acto unilateral asegura eficazmente la sumisión, pero es incapaz de suscitar el entusiasmo y el deseo de colaboración.

colaboradoras en la gestión recaudatoria y en aquellas Administraciones que dispusieran de servicio de Caja en sus oficinas, prestar este servicio.

Los beneficios de este esquema de colaboración afectan a todas las partes:

- Primero, las Administraciones Tributarias delegan una actividad meramente material en entidades especializadas. Sus objetivos son los de disponer de la información de los pagos y de los recursos financieros resultado de los pagos individualizados de los obligados tributarios.
- Segundo, los obligados al pago disponen de una red amplia de sucursales bancarias y también de los servicios de banca electrónica dónde realizar sus pagos. Se les facilita la actividad del pago material.
- Tercero, las entidades financieras disponen de la Tesorería de los cobros recibidos durante un plazo que varía según el convenio de colaboración de cada Administración Tributaria y ofrecen un servicio más a sus clientes del que pueden derivar otros servicios bancarios como financiar a sus clientes el pago de la deuda tributaria.

El siguiente hito con las entidades financieras fue el establecimiento de un sistema informatizado de embargo de cuentas bancarias. En este caso la Ley General Tributaria establece la potestad a las Administraciones Tributarias de embargar las cuentas bancarias una vez apremiada la deuda tributaria. El modo de establecer el mecanismo de colaboración fue en la forma de instrumentar las operaciones correspondientes a la realización del embargo. También aquí el Reglamento General de Recaudación abrió la puerta a que mediante convenio se estableciera el mecanismo para transmitir la diligencia de embargo, comunicar el resultado de la traba y hacer efectivo el ingreso de los fondos retenidos. En base a esta posibilidad las Administraciones Tributarias definieron junto con las Entidades financieras un procedimiento de embargo telemático basado en intercambios de ficheros. El resultado fue la definición de un procedimiento normalizado para todas las entidades financieras que se adhirieron al embargo telemático. Recibe la denominación de cuaderno 63: Procedimiento centralizado de información y ejecución de embargos de dinero en cuentas abiertas a la vista en entidades de depósito por deudas tributarias y otras de derecho público.

También aquí hay un beneficio mutuo: La Administración Tributaria realiza actuaciones masivas sin necesidad de tener que desplazar a un funcionario a la sucursal donde esté abierta la cuenta bancaria del deudor y las entidades financieras incurrir en menos costes de gestión y des responsabilizan al director de la sucursal del embargo realizado frente a sus clientes al ser un proceso informático del que no tienen ningún control.

Tanto en el primer caso como en el segundo la colaboración informática se basa en intercambios de ficheros habiéndose acordado la utilización del programa Editran para hacer efectivas las transmisiones de ficheros<sup>2</sup>.

El siguiente hito tecnológico que permitió avanzar en los esquemas de colaboración fueron los servicios Web<sup>3</sup>. Distintas aplicaciones de software desarrolladas en lenguajes de programación diferentes, y ejecutadas sobre cualquier plataforma, pueden utilizar los servicios web para intercambiar datos en redes de ordenadores como Internet. La interoperabilidad se consigue mediante la adopción de estándares abiertos. Las organizaciones OASIS y W3C son los comités responsables de la arquitectura y reglamentación de los servicios Web. Es decir, permite el diálogo interactivo entre programas que se ejecutan en diferentes ordenadores. El dialogo se materializa sobre Internet utilizando el protocolo a nivel de transporte TCP.

Se distingue entre un programa denominado cliente que es quien realiza una petición y el programa servidor que es quien tiene que responder. Se accede al programa servidor a través del servidor web del organismo que recibe la petición. Éste responde a la petición enviando un registro con el contenido solicitado. El programa servidor ha de estar preparado para recibir estas peticiones. Para ello ofrece una interfaz de acceso denominada API (Application Programming Interface). Se distinguen dos tipos de API invocadas desde Internet: API-SOAP y API-REST.

De forma simplificada se exponen las diferencias. El protocolo API-SOAP es apropiado para trabajar con operaciones encadenadas ya que permite configurar distintos estados. Permite la utilización de diversos protocolos de transferencia de contenidos sobre Internet como HTTP, SMTP ó JMS.

Las API REST no tienen estado, lo que significa que cada interacción es independiente y el servidor no almacena información sobre solicitudes anteriores. Utiliza sólo el protocolo HTTP.

Los contenidos informativos que se intercambian los programas han de ser auto explicativos para que la contraparte pueda entender su significado. Ello se consigue anteponiendo etiquetas a cada uno de los campos informativos. Se utilizan para ello dos formatos: XML en el caso de API-SOAP y REST y JSON sólo en el caso de API-REST.

Con esta tecnología surgieron proyectos de colaboración más atrevidos. Uno de ellos es el denominado proyecto CIRCE. Este es un proyecto que agiliza los trámites de creación de empresas en forma societaria permitiendo encadenarlos a través de Internet sin obligar al promotor de la nueva entidad a acceder a cada uno de los actores que intervienen en el proceso. Este proyecto es además un buen ejemplo de colaboración interadministrativa. El Servidor de aplicaciones de la Dirección General de Mediana y Pequeña Empresa actúa

2. Según la página web de CBI (Comunicaciones Bancarias Internacionales) EDItran® es un conjunto de productos para la implantación de soluciones de comunicaciones avanzadas, que posibilitan la conectividad directa entre las aplicaciones informáticas de diferentes empresas, organismos y entidades públicas o privadas, etc. Se trata de una plataforma de comunicaciones estructurada en diferentes capas funcionales, siguiendo las recomendaciones generalmente aceptadas para el desarrollo de sistemas de comunicaciones abiertas.

3. En Wikipedia se halla una buena definición de este concepto: Un servicio web (en inglés, web service o web services) es una tecnología que utiliza un conjunto de protocolos y estándares que sirven para intercambiar datos entre aplicaciones.

como cliente-orquestador generando y secuenciando las peticiones a las diferentes entidades implicadas.

Otro escenario tecnológico de actualidad, que permite las prácticas colaborativas, es blockchain, en la que los distintos actores que participan en determinado procedimiento están conectados entre sí pudiéndose tomar decisiones colectivas mediante consenso. La clave para entender las posibilidades de la tecnología blockchain es el concepto de consenso descentralizado basado en mecanismos de criptografía. El consenso descentralizado rompe el esquema tradicional de una base de datos central que controla la validez de cada transacción. Cada transacción hace evolucionar la situación de un activo sobre el que se opera. La confianza de cada transacción se transfiere a una red descentralizada y permite a sus nodos (los agentes conectados a la red) registrar y aprobar en su caso cada operación. Cada operación constituye un bloque. Se anotan secuencialmente a medida que se producen. De ahí su denominación: cadena de bloques.

Se ilustra esta posibilidad mediante el siguiente ejemplo. En la gestión de la vida de un vehículo tienen lugar varios acontecimientos desde el momento de su fabricación. El vehículo sería en este ejemplo el activo a gestionar. La obtención de la ficha técnica, el otorgamiento del permiso de circulación, su matriculación, el aseguramiento, la transferencia del vehículo y su inhabilitación para circular son diferentes operaciones que se realizarían sobre el activo. En ocasiones las operaciones incumben a un solo actor y en otras a varios actores.

En el ámbito tributario tiene especial trascendencia la denominada colaboración social. Está recogida en el artículo 92 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Dispone en su apartado segundo que La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley.
- b) Campañas de información y difusión.
- c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.
- e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.
- f) Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.

- g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.
- h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.

El apartado a) se refiere a la fijación de valores de referencia para el procedimiento de comprobación de valores. El apartado b) tiene que ver con la información y difusión de las novedades tributarias. El resto de los apartados corresponden a diferentes aspectos de la tramitación de los procedimientos tributarios posibilitando a terceros a actuar en nombre de los obligados tributarios. En alguno de estos supuestos se exige previamente la acreditación fehaciente de la autorización del obligado tributario.

Las sedes electrónicas de las Administraciones Tributarias han facilitado la actuación por terceros en lo que se ha venido a denominar tramitación telemática a través de la colaboración social. En este sentido es relevante el apartado cuarto del citado artículo de la Ley General Tributaria: «La Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos».

Para los supuestos en los que se exige autorización previa la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ha establecido la figura del registro electrónico de apoderamientos en su artículo 6: «La Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales dispondrán de un registro electrónico general de apoderamientos, en el que deberán inscribirse, al menos, los de carácter general otorgados apud acta, presencial o electrónicamente, por quien ostente la condición de interesado en un procedimiento administrativo a favor de representante, para actuar en su nombre ante las Administraciones Públicas. También deberá constar el bastanteo realizado del poder».

El vehículo jurídico a través del que se establece el mecanismo de colaboración social es el convenio. Así lo dispone el apartado primero del citado artículo 92: «dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal».

Finalmente debe hacerse una referencia expresa a la participación de los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal en la colaboración social. El impacto de esta opción es considerable: La mayor parte de las declaraciones

tributarias se presentan telemáticamente por los profesionales tributarios. También en este caso hay un beneficio compartido:

Las Administraciones Tributarias han conseguido que la mayor parte de la tramitación se realice de forma no presencial a través de los profesionales tributarios.

Los obligados tributarios consiguen que se agilice la tramitación de sus solicitudes ya que no han de esperar a ser grabadas y además la sede electrónica de las Administraciones Tributarias advierte de los posibles errores de cumplimentación de las solicitudes permitiendo que el presentador los corrija en tiempo real.

Finalmente, los profesionales tributarios ofrecen un mejor servicio a sus clientes ya que consiguen agilizar la resolución de los procedimientos y ofrecer información del estado de tramitación de estos.

## ④ LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

### 4.1. Principios rectores

Siguiendo al profesor Jordana de Pozas, según cual sea su objetivo, la actividad administrativa puede ser clasificada en actividad de servicio público, de fomento o de limitación. El profesor Rebollo Puig ha añadido un cuarto tipo de actuación que es la meramente empresarial. En la actividad de limitación y fomento se orienta la actuación de los particulares a la consecución del interés general. En el caso de la actividad de limitación lo hace imperativamente estableciendo de qué forma tienen que actuar los particulares. En los supuestos de la actividad de servicio público, la Administración suministra prestaciones o bienes a los particulares para satisfacer sus necesidades. En el caso de la actividad empresarial la Administración se convierte en productora de bienes y servicios ofreciéndolos en el mercado por alguna razón de interés general como permitir el desarrollo económico de una zona, crear empleo. Un segundo criterio de clasificación es el que distingue entre actuaciones que afectan a la esfera jurídica de los derechos y obligaciones de los ciudadanos y las que no lo hacen consistiendo en una mera actividad material.

En todos los casos la actividad administrativa se compone de un conjunto de operaciones aplicadas a un asunto para producir un resultado final. Una característica de la actividad administrativa ya sea meramente material o formal es que está protocolizada. Estos protocolos de actuación son un activo de suma importancia. La protocolización es especialmente intensa en las actuaciones que afectan a la esfera jurídica de derechos y obligaciones de los ciudadanos.

En estos casos se impone un cauce formal de actuación por el ordenamiento jurídico. Como ya se comentó en un apartado anterior la Constitución estableció para la Administración Pública el principio de legalidad positivo. Este cauce consta de actos que realiza la propia Administración como los de iniciación, de emisión de informes, de adopción de medidas cautelares, de propuesta de resolución y finalmente de resolución y también de actos de los propios administrados como instancias de iniciación, escritos de alegaciones, proposición de pruebas, actos que también forman parte del procedimiento, pero que no son actos administrativos.

Para poder actuar sobre la esfera de derechos y obligaciones de los particulares la ley, es decir el Poder Legislativo, habrá tenido que otorgar potestades a la Administración Pública que corresponda. La potestad no es otra cosa que un poder. La Administración sólo tiene los poderes para limitar la libertad de los ciudadanos o para interferir en su autonomía privada que le den las leyes. Pero además de someterse a la ley, la Administración ha de perseguir siempre el interés general. Si no lo hace estará incurriendo en el vicio de desviación de poder.

Las potestades pueden ser de dos tipos: regladas y discrecionales. En el supuesto de una potestad reglada la Ley que ha atribuido la potestad a determinada Administración ha previsto de forma exhaustiva como debe actuar ante cada posible situación. Es la base del funcionamiento burocrático: los empleados públicos solo tienen que aplicar lo que la ley ha previsto para cada caso. En el supuesto de una potestad discrecional la situación de partida es diferente: La potestad ha sido otorgada para la consecución de un fin (especie del género interés general). Corresponde a la Administración investida de una potestad analizar las características del caso particular y decidir como alcanzar el fin definido para la potestad.

El profesor García de Enterría distingue entre análisis de razonabilidad y de racionalidad: En el primero lo que debe realizar la Administración es analizar si la situación a valorar corresponde a uno de los supuestos previstos para aplicar la potestad. En el análisis de racionalidad lo que se debe valorar es si la actuación discrecional contribuye a la consecución del fin para el que se ha otorgado la potestad.

Algunos ejemplos de potestades discrecionales en el ámbito de gestión tributaria son los siguientes:

Aplazamiento de deudas tributarias (Artículo 65 de la Ley General Tributaria):

«Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos».

Se debe destacar en primer lugar la utilización de la expresión «podrá» lo que indica que se trata de una potestad discrecional. El análisis de razonabilidad debe centrarse en este supuesto en valorar la situación económica-financiera del obligado tributario: la situación económica-financiera ha de imposibilitar de forma transitoria realizar el pago de la deuda tributaria. El análisis de razonabilidad constituye en verificar que con la actuación que se vaya a realizar se asegure el pago de la deuda tributaria.

Otro ejemplo ilustrativo de potestad discrecional es el relativo a la adopción de medidas cautelares prevista en el artículo 81 de la citada Ley General Tributaria:

«Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado».

También aquí se utiliza la expresión «podrá» para reflejar que se trata de una potestad discrecional. El análisis de razonabilidad consiste en este supuesto en apreciar que haya riesgo de no cobrar las deudas tributarias por existir indicios racionales de que el cobro se vea frustrado o gravemente dificultado. El análisis de razonabilidad consiste en asegurar el cobro de la deuda. Cualquier medida adoptada que no vaya encaminada a este fin incurriría en desviación de poder.

Como ejemplo de una potestad reglada se pueden citar las actuaciones de embargo. Esta potestad está recogida en el artículo 167.4 de la Ley General Tributaria: «Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio».

El verbo utilizado en este caso es taxativo: Se procederá, lo que refleja que es una potestad reglada. En este caso no hay ningún margen de discrecionalidad. Si se ha detectado que el obligado tributario no ha realizado el pago de la deuda tributaria en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley General Tributaria deberá procederse al embargo de sus bienes. Aquí sólo cabe aplicar el examen de razonabilidad: Haber incumplido la obligación de pago en el plazo establecido. No ha lugar al análisis de razonabilidad, pues no hay margen de actuación. La finalidad de la potestad está implícita en la potestad reglada establecida por la norma.

Una vez expuestos estos conceptos es ilustrativo analizar la evolución de la informatización de los procedimientos tributarios.

## 4.2. Evolución de la gestión tributaria digital

En la historia de la informatización de la gestión tributaria se distinguen varias etapas:

La primera consistió en informatizar alguna de las actividades de un procedimiento, pero no su totalidad. Esto sucedió en los años 80 del siglo pasado. En el ámbito de la Administración Tributaria la necesidad vino impuesta por la propia Constitución de 1978 al establecer el principio de generalidad. Se extendió la obligación de contribuir a todos los ciudadanos. En efecto el artículo 31 de la Constitución Española establece que

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

Las Administraciones Tributarias se vieron incapaces de gestionar las declaraciones de los nuevos contribuyentes y lo que fue más grave aún, no se podía realizar la aplicación a Presupuestos de los ingresos. Se extendió además el mecanismo de la autoliquidación ante la imposibilidad de poder realizar la liquidación a todos los contribuyentes.

Esta época supuso el principio de una transformación que aún no ha terminado. Es la época de la sustitución de los impuestos sobre el producto por un impuesto que grava la totalidad de la renta obtenida como expresión de la capacidad económica. Es la época de las paralelas para procesar las autoliquidaciones recibidas y comprobar que al menos no tienen errores aritméticos y que los beneficios fiscales aplicados se ajustan a la legalidad. Pero también es la época en la que se apuesta decididamente por las entidades financieras como colaboradoras en la gestión de los cobros. Además de recaudar cada uno de los ingresos y transferir la recaudación a las Tesorerías de las Administraciones Tributarias realizan la grabación de la información esencial de estos ingresos entregando a las Administraciones Tributarias ficheros con esta información para que éstas puedan aplicar a presupuestos en un tiempo razonable.

También se hace efectivo el principio de suficiencia financiera para las entidades locales. Así lo dispone el Artículo 142 de la Constitución:

«Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas».

Los impuestos del producto como las Contribuciones Territoriales y la Licencia Fiscal pasaron a ser la principal fuente de financiación de las Entidades Locales por lo que éstas se vieron obligadas a realizar la gestión de los tributos que antes realizaba el Estado.

En los años 90 se produce la segunda fase de la transformación de los procedimientos. Se pasa de informatizar algunas operaciones a informatizar la totalidad de los procedimientos. La atención a los ciudadanos se hace a partir de la información almacenada en el sistema informático. Se colocan terminales en los mostradores de las oficinas para atender a los ciudadanos. Sin embargo, cada Administración Tributaria es una isla de un archipiélago. Los desarrollos se hacen sin considerar ningún tipo de interoperabilidad. Es el momento en el que se construyen las grandes bases de datos de contribuyentes con toda su información. Aparece el concepto de cuenta corriente tributaria.

Al principio del siglo XXI se producen dos acontecimientos que van a tener especial relevancia: Se sustituye la peseta como unidad de cuenta por el euro y aparece Internet.

El euro implicó la necesidad de revisar todos los programas. Algunas Administraciones Tributarias aprovecharon la ocasión para desarrollar aplicaciones nuevas. Lo hicieron con una nueva filosofía: los trámites son servicios invocables desde un procedimiento. Se sacó factor común, siendo este factor cada uno de los trámites. El trámite pasa a ser el mismo para todos los procedimientos: Gestión de notificaciones, tramitación de expedientes sancionadores, gestión de devoluciones y hasta un sistema consolidado de entrada de datos. El procedimiento se convirtió así en un conjunto de trámites que se aplican a la sucesión de estados por los que pasaba un asunto. Había que definir que trámites, acciones, se podían aplicar a cada estado, cuáles habían de ser de precondiciones para que estas acciones pudieran aplicarse y cuáles las postcondiciones que determinan el estado al que evoluciona el asunto.

Internet fue el segundo catalizador de cambios. Los procedimientos deberían ser accesibles desde el exterior a la organización para que los colaboradores o los ciudadanos pudieran interactuar directamente con los procedimientos. Esto reforzó la idea de apostar por una arquitectura basada en servicios. Aparece de esta forma la Administración Electrónica y una Ley que la respaldó: La ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

Esta Ley introdujo además una figura disruptiva: la actuación automatizada. Supone la desaparición en algunos casos del órgano administrativo como productor del acto administrativo. Así el artículo 39 de esta ley llevaba como título el de «Actuación administrativa automatizada» y disponía que

«en caso de actuación automatizada deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes, según los casos, para la definición

de las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad y, en su caso, auditoría del sistema de información y de su código fuente. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación»

El origen de la actuación administrativa automatizada fueron los certificados administrativos que pedían los contribuyentes a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que habían presentado la declaración de IRPF por Internet. Necesitaban disponer de un certificado de la declaración presentada por diferentes motivos. Al ser la emisión de un certificado un acto administrativo, declaración de conocimiento en este caso, había de ser adoptada por el órgano competente para ello. Ello suponía una demora que el contribuyente internauta difícilmente podía admitir. Pero en este supuesto no había margen alguno de discrecionalidad por parte del órgano administrativo que emitía la certificación, por lo que podría ser expedido directamente por el Sistema Informático.

Esta funcionalidad se recogió inicialmente en el artículo 96 de la Ley General Tributaria de 2003 de forma implícita:

«Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse».

Posteriormente se recogió esta posibilidad en la citada Ley 11/2007 para todas Administraciones Públicas.

La responsabilidad en el caso de la actuación automatizada se traslada desde el órgano que dictaba el acto administrativo al órgano que diseña la aplicación que responde directamente al ciudadano. Para garantizar los mecanismos de defensa propios de un Estado de Derecho era necesario mantener el recurso de reposición. Por este motivo se estableció la necesidad de designar el órgano responsable de resolver un recurso contra el acto automatizado.

La actuación automatizada supone que la decisión administrativa la toma directamente la Administración como persona jurídica sin tener que acudir a la figura del órgano administrativo. Esto es válido para cualquier tipo de declaración ya sea de voluntad, de juicio, de conocimiento o deseo. El requisito que se debe cumplir es que el algoritmo pueda aplicar la decisión que corresponda a cada caso sin intervención humana. Esto es factible para las potestades regladas en las que el algoritmo tiene que limitarse a aplicar la regla prevista

para el supuesto de hecho. Para que la decisión la adopte directamente un algoritmo es necesario que este disponga de toda la información necesaria. Si se dispone de esta información no debe existir inconveniente para que sea el algoritmo quien decida.

Sin embargo cuando intervienen elementos sujetos a la apreciación humana es más problemática su aplicación directa. Este es el caso de la potestad sancionadora en la que hay valorar el elemento intencional en la conducta del infractor.

En cuanto a las potestades discrecionales el principal problema es superar el test de razonabilidad: ¿Se dan las circunstancias exigidas para aplicar la potestad discrecional?

Si se considera el ejemplo expuesto con anterioridad relativo a la potestad para adoptar medidas cautelares, ¿cómo se podría justificar la existencia de indicios racionales de que, de no adoptarse las medidas cautelares, el cobro de la deuda tributaria podría verse frustrado o gravemente dificultado?

La inteligencia artificial podría ser un instrumento para responder a esta cuestión. La inteligencia artificial tiene dos dimensiones: comprender la realidad sobre la que actuar, y ofrecer decisiones posibles para cambiar la realidad. La primera dimensión permite transformar la realidad en un lenguaje simbólico que pueda ser entendido por un programa: convertir una realidad física en bits como es el caso de entender el lenguaje natural utilizado por los humanos extrayendo los metadatos relevantes. La segunda dimensión se basa en algoritmos decisionales.

Ambas dimensiones pueden ser implementadas mediante dos mecanismos: Mediante un sistema basado en reglas que hayan establecidos los expertos en la materia o mediante un sistema basado en casos pasados de los que se conoce el resultado.

Un sistema decisional basado en casos pasados podría contribuir a superar el test de razonabilidad. Los sistemas decisionales basados en casos pasados se basan en algoritmos entrenados con estos casos. Si se conoce lo que ha sucedido con anterioridad se puede construir un algoritmo que reproduzca los resultados observados. Basta con disponer de un número suficiente de casos tratados y conocer el resultado obtenido con las decisiones adoptadas. El proceso de construcción del algoritmo se denomina proceso de entrenamiento. Para ello se selecciona un subconjunto de los casos pasados y utilizando alguna de las técnicas de inteligencia artificial se genera un algoritmo que reproduzca los resultados observados. El algoritmo generado estará caracterizado por su precisión.

Supongamos que se trata de predecir un resultado binario, es decir que sólo admite dos posibilidades. En el ejemplo de las medidas cautelares el resultado podría ser se acaba pagando la deuda tributaria o no. En este caso la

precisión reflejaría el porcentaje de casos bien estimados respecto del total de casos analizados.

Para obtener una medición de la precisión que no esté sesgada por los casos utilizados en el entrenamiento se divide el colectivo de casos pasados en dos subconjuntos. El primero es el que se utiliza para generar el algoritmo mientras que el segundo se utiliza para determinar la precisión.

La Inteligencia artificial ofrece diferentes técnicas para la generación de un algoritmo decisional. Algunos ejemplos son los árboles de decisión y otro las redes neuronales. Se debe escoger aquel que ofrezca mejores resultados. Una vez seleccionado uno de los posibles algoritmos, éste se puede aplicar a nuevos casos.

El algoritmo seleccionado permite determinar una racionabilidad estadística para el nuevo caso: En base al algoritmo aplicado la probabilidad de que se dé determinado comportamiento lo determina su precisión. Lo que haría el algoritmo en el ejemplo de las medidas cautelares para un nuevo caso es clasificarlo con determinado nivel de precisión en alguno de los dos posibles resultados: se estima con determinada probabilidad que acabará pagando la deuda tributaria o por el contrario se estima que acabará siendo insolvente sin haber pagado la deuda tributaria. El algoritmo generado es realmente un algoritmo de clasificación de casos.

El acto administrativo en caso de que finalmente se adopte una medida cautelar habrá de estar motivado. La motivación habrá de justificar que la medida cautelar era necesaria para superar el test de racionabilidad, y que además asegura el cobro de la deuda para superar el test de razonabilidad. ¿Constituye suficiente motivación para superar el test de racionabilidad el hecho de que la probabilidad de que no pague la deuda tributaria sea superior a determinado valor basándose en casos similares observados en el pasado? ¿Es suficiente la racionabilidad estadística para motivar la medida cautelar? Quizás habrá que esperar a conocer cuál es la opinión de los órganos jurisdiccionales al respecto. Mientras tanto quizás lo prudente es que el algoritmo decisional se utilice para generar una propuesta de decisión que habría de ser validada por una persona y completar la racionabilidad estadística con los criterios de racionabilidad tradicionalmente utilizados para motivar la decisión. En la medida en que finalmente se reconozca validez a la racionabilidad estadística se podría aplicar también la actuación automatizada para el ejercicio de potestades discrecionales

La utilización de la inteligencia artificial en su modalidad decisional no sólo se puede aplicar en la fase de resolución de un procedimiento. Sería aplicable también en cualquier trámite que implique alguna decisión durante la fase de instrucción de un procedimiento.

## ⑤ INFORMACIÓN Y CONOCIMIENTO

Nadie discute actualmente que las Administraciones Tributarias realizan una actividad basada en la información. Se necesita información para ofrecer asistencia a los obligados tributarios y también para luchar contra el fraude fiscal. Constituye por tanto un activo indispensable para realizar las actividades propias de una Administración Tributaria.

Los sistemas de información han ido evolucionando en la misma medida que lo ha hecho la informatización de los procedimientos tributarios. En la etapa inicial de la informatización de los procedimientos tributarios el procesamiento de las declaraciones y de la información suministrada por las entidades financieras dio origen a los primeros ficheros que aún no estaban organizados en forma de base de datos. En la segunda etapa, al informatizarse todas las tareas de los procedimientos, surgen las primeras bases de datos relacionales con toda la información relativa a un obligado tributario. Una base de datos relacional es un tipo de base de datos que almacena y proporciona acceso a diferentes datos relacionándolos entre sí.

Las decisiones administrativas se toman en el Sistema Informático al permitir éste realizar todos los trámites.

También es característico de esta etapa la obtención de información procedente de terceros hecha efectiva principalmente a través del cumplimiento de obligaciones de suministro. Se distingue por tanto entre la información relativa a las actuaciones de los obligados tributarios, información derivada de las actuaciones de la Administración Tributaria respecto a determinado obligado tributario y, finalmente, la información suministrada por terceros relativa a las operaciones realizadas con los obligados tributarios.

Al primer tipo de información se le denomina información declarada, al segundo tipo, información derivada y al tercero, información referenciada.

Para poder imputar correctamente la información referenciada a su titular fue necesario establecer un mecanismo identificativo apropiado. Este mecanismo fue el Número de Identificación Fiscal (NIF). El artículo 113 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 dispuso que

«las personas físicas o jurídicas, así como las Entidades sin personalidad a que se refería el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963, deberán tener un Número de Identificación Fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria».

Además, estableció que

«los titulares de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria consignarán su Número de Identificación Fiscal en los documentos en que se formalicen las referidas relaciones. Y aquél también deberá figurar en cuantas declaraciones, comunicaciones o escritos presenten los sujetos pasivos u obligados tributarios ante la Administración tributaria».

De esta forma los suministradores de información referenciada podían y debían exigir a los obligados tributarios el NIF para las operaciones de las que tienen que informar a la Administración Tributaria. Al tratarse de un identificador universal los sistemas de información tributarios podían referenciar la información referenciada recibida a su titular.

El NIF coincide para personas físicas con el número de identificación personal que consta en el Documento Nacional de Identidad o en la Tarjeta de Residencia expedidas por la Dirección General de Policía y para las entidades jurídicas con el Código de Identificación Fiscal expedido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se trata por tanto de un identificador único y universal.

El siguiente fue el de la gestión de información no estructurada. La Ley General Tributaria de 2003 fue la primera norma con rango de Ley que recogió el concepto de documento electrónico al establecer que

«los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable».

La Ley 11 del 2007 amplió el ámbito objetivo del documento electrónico a todos los procedimientos administrativos e introdujo el expediente electrónico para toda la Administración Pública. Definió al documento electrónico como

«información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado y al expediente electrónico como el conjunto de documentos electrónicos correspondientes a un procedimiento administrativo, cualquiera que sea el tipo de información que contengan».

Esto supuso la necesidad de incorporar a los Sistemas de Información Tributarios información no estructurada. La información no estructurada consiste en datos binarios que no tienen estructura interna identificable. En la información estructurada un programa puede localizar determinado contenido al ajustarse el contenido binario a determinada estructura preestablecida. El documento electrónico es por el contrario un fichero en el que no identifican los contenidos informativos de forma directa. Es necesario visualizar el fichero para que una persona pueda leer su contenido y encontrar la información buscada. Los documentos electrónicos pueden ser generados informáticamente por la propia Administración tributaria o pueden ser aportados por los ciudadanos.

El contenido binario de los documentos electrónicos va acompañado de datos estructurados denominados metadatos que incluyen características esenciales del contenido no estructurado. Son «datos acerca de otros datos». Consisten en información que caracteriza datos, describen el contenido, calidad, condiciones, historia, disponibilidad y otras características de los datos. Uno de estos metadatos en el ámbito de los documentos administrativos es la referencia del asunto tramitado.

De esta forma el Sistema Informático ofrece para cada asunto los trámites realizados y también sus documentos asociados.

A través de las técnicas de la Inteligencia Artificial en su modalidad de entendimiento se pueden extraer metadatos de los documentos electrónicos. También en este supuesto se pueden entrenar los algoritmos de entendimiento para que aprendan a «entender» los documentos a partir de documentos ya procesados. Serían los casos pasados comentados con anterioridad.

El siguiente estadio en la evolución de los sistemas de información fue su utilización para la gestión del conocimiento. Las bases de datos relacionales no están diseñadas para responder a preguntas no planificadas. Y las unidades administrativas responsables de la selección y comprobación de contribuyentes demandaron herramientas específicas para ello, requiriendo además la capacidad de obtener respuestas de forma iterativa. Esto provocó la necesidad de utilizar sistemas informacionales. Los sistemas informacionales se orientan a manejar la información necesaria para servir de apoyo en el proceso de toma de decisiones.

Todo ello ha permitido que las decisiones se tomen a través de la aplicación informática correspondiente y que se pueda registrar el resultado de estas decisiones.

En la medida que la actividad de las Administraciones Tributarias se realice utilizando las aplicaciones informáticas y se recoja además en el Sistema de Información el resultado de las actuaciones realizadas entra en escena el concepto de la Pirámide del conocimiento.

Se va a utilizar un ejemplo para ilustrar este concepto. Supóngase las actuaciones de comprobación tributaria. Si el Sistema de Información conoce quiénes son los contribuyentes inspeccionados, las liquidaciones practicadas, el resultado de las impugnaciones realizadas sobre las mismas, puede ofrecer información de qué selecciones de obligados tributarios han dado buen resultado y cuáles no. Se habla entonces de que el sistema de información contiene conocimiento implícito.

Si el conocimiento es la acción y efecto de conocer, es decir, de adquirir información valiosa para comprender la realidad y poder actuar sobre ella a través del proceso de aprendizaje, el Sistema de Información es también un sistema de conocimiento. Dispone de casos pasados que hacen posible el aprendizaje automático tal y como se comentó en un apartado anterior.

El término pirámide de conocimiento, debido a Stewart McKie, hace referencia a tres capas. En la base de la pirámide se localiza la información estructurada. Son datos obtenidos de los comportamientos de los obligados tributarios, sus declaraciones, pagos, los recursos interpuestos, y también de las actuaciones de la Administración Tributaria, actos administrativos de todo tipo, y finalmente de las decisiones de los órganos revisores de los mismos.

La capa intermedia corresponde a los documentos que recogen los datos anteriores: las declaraciones que recogen los datos, los documentos administrativos que recogen una resolución administrativa y la motivación de esta, los documentos de resolución de los recursos donde se contiene el sentido de la resolución y los fundamentos de esta. También los informes internos.

En la capa superior se localiza el conocimiento: las actuaciones realizadas y sus consecuencias. Sobre esta pirámide se pueden aplicar las técnicas de aprendizaje de la inteligencia artificial para descubrir patrones de actuación que proporcionan buenos resultados. Constituye conocimiento implícito, entendido como el conocimiento que no está codificado y almacenado en algún tipo de medio, sino que se puede obtener aplicando algoritmos de la inteligencia artificial.

## ⑥ LOS EMPLEADOS PÚBLICOS

El factor humano en las Administraciones Públicas es el motor que las hace funcionar. Para lograr el cumplimiento de sus fines, la Administración Pública debe contar, indudablemente, con su capital humano.

El empleo público incluye al conjunto de personas vinculado con la Administración a través de una relación laboral, es decir de prestación de servicios libre, retribuida y por cuenta ajena. La relación laboral puede estar basada

en un contrato de trabajo como podría estarlo con una empresa privada, pero con algunas peculiaridades importantes que recoge la legislación general de empleo público. También puede ser de tipo funcionarial, también denominada estatutaria. En este caso la relación está sujeta al Derecho Administrativo. Y, el ingreso en la Administración se lleva a cabo mediante nombramiento de la autoridad competente tras superar determinadas pruebas selectivas. Las condiciones de trabajo no se establecen en un contrato o convenio colectivo, sino que se determinan por normas de Derecho Administrativo que los Poderes Públicos pueden modificar unilateralmente. El ejercicio de las potestades públicas está reservado al personal funcionario. La actividad material puede ser realizada tanto por personal funcionario como por personal laboral.

La actividad de los empleados públicos ha estado condicionada por el modelo de Administración en el que prestan sus servicios. En el modelo burocrático el empleado público tiene que limitarse a cumplir con lo que la legislación haya previsto. Se trata de potestades regladas en las que el interés general está recogido de forma implícita<sup>4</sup>.

La función del empleado público se limita inicialmente a calificar la situación sobre la que debe actuar, y una vez catalogada actuar según disponga la norma aplicable.

El modelo burocrático entró en crisis por diferentes motivos: Uno de tipo económico al asumir las Administraciones Públicas nuevas funciones con la expansión del Estado del Bienestar. Ello derivó en la Nueva Gestión Pública (NGP) que no consiguió los resultados esperados al no ser de aplicación a los servicios públicos los principios de actuación privados. La NGP ha evolucionado hacia el modelo de Gobernanza en los que las Administraciones recuperan parte del protagonismo perdido.

Otros de los motivos de la crisis del modelo burocrático fue el hecho de que la norma no podía regular de forma exhaustiva y agotadora todos los supuestos fácticos posibles, teniendo en cuenta que la realidad social está en constante cambio por motivos económicos, sociales o tecnológicos. El empleado-soldado se encontraba con frecuencia casos no recogidos en la norma que debía aplicar. También se encontró con que además de la acción a aplicar recogida en la norma había otras acciones que podían conseguir el resultado pretendido en mejores condiciones pero que no podía adoptar. Surgen por ello las potestades discrecionales que se limitan a definir unos requisitos genéricos de aplicación y una finalidad de interés general. Corresponde al empleado público evaluar primero la situación de partida y decidir qué acción es la más aconsejable para conseguir el fin previsto en la norma. Para seleccionar la acción a tomar debe aplicar el criterio de idoneidad (se puede alcanzar el fin lo que equivale a superar el test de racionalidad), de necesidad (si no se hace nada no se va a alcanzar el interés general perseguido) y en tercer lugar el principio de proporcionalidad (el resultado obtenido supera los costes de la

4. Según el sociólogo Max Weber la burocracia es un sistema de dominación en el cual la legitimidad se basa en los criterios de racionalidad que expresa la legislación aplicable.

decisión adoptada). El empleado público realiza una función creativa, ya no de mera ejecución, lo que determina la exigencia de nuevas competencias y de medios. Encuentra en las Tecnologías de la Información la herramienta que le permite realizar esta actividad.

Pero también cambia su rol en el seno de la Administración. El término empleado público parece hacer alusión a una situación pasiva respecto de la Administración en la que presta sus servicios. Esta dispone del poder de dirección característico de una relación laboral que consiste en el derecho a apropiarse del trabajo realizado, el derecho a dar órdenes sobre el modo, tiempo y lugar de la prestación de trabajo, el derecho a vigilar el cumplimiento de las órdenes y finalmente el derecho a exigir responsabilidad disciplinaria.

Las Tecnologías de la Información pueden servir para transformar esta relación. Permiten conseguir una relación que motive al empleado público al hacerle participe de las decisiones estratégicas que adopte la Administración en la que presta sus servicios. Se trata de conseguir que el empleado público no actúe sólo para cumplir las órdenes que se le dicten, sino que se sienta identificado con lo que hace al haber tenido la oportunidad de aportar su punto de vista.

Otro elemento de motivación es el reconocimiento del trabajo realizado. Para ello entra en juego la evaluación del desempeño. La evaluación del desempeño es el procedimiento mediante el cual se mide y valora la conducta profesional y el rendimiento o el logro de resultados. El artículo 20 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público recoge esta figura al establecer que

«las Administraciones Públicas establecerán sistemas que permitan la evaluación del desempeño de sus empleados. La evaluación del desempeño es el procedimiento mediante el cual se mide y valora la conducta profesional y el rendimiento o el logro de resultados».

Añade a continuación, que

«los sistemas de evaluación del desempeño se adecuarán, en todo caso, a criterios de transparencia, objetividad, imparcialidad y no discriminación y se aplicarán sin menoscabo de los derechos de los empleados públicos».

No hay mejor forma de cumplir con los requisitos de transparencia y objetividad que sea el propio Sistema Informático de la Administración quien evalúe el desempeño al registrar la actividad realizada y los resultados obtenidos.

El mero hecho de evaluar el desempeño es un factor motivador ya que el reconocimiento público del buen trabajo constituye una recompensa informal.

Supone un reconocimiento del buen hacer del personal. Además, la evaluación del desempeño puede acarrear otras consecuencias como una recompensa económica o ser un factor para tener en cuenta en la carrera profesional de los empleados públicos.

Las Administraciones Tributarias han sido pioneras en la medición de los resultados a partir de los datos registrados en sus sistemas de información. Tienen definidos objetivos tanto en la parte de información y asistencia como en la parte de prevención y regularización del fraude. Se establecen indicadores que midan la consecución de estos objetivos. Lo relevante es que estos indicadores se pueden obtener directamente por los sistemas de información. Se puede llegar al detalle a nivel de unidad administrativa e incluso al nivel de cada empleado público.

El profesor Baena del Alcázar también incluyó entre los factores administrativos el diseño orgánico. El diseño de la organización supone adoptar determinadas decisiones sobre su configuración interna y las relaciones entre sus miembros. Sánchez Morón considera los instrumentos organizativos como uno de los instrumentos para la gestión de los recursos humanos. Indica que en cualquier Administración que quiera actuar con eficacia y eficiencia, es fundamental conseguir un diseño adecuado de los puestos de trabajo y de los perfiles adecuados para desempeñarlos.

La Ley de Medidas de Reforma de la Función Pública de 1984 introdujo la relación de puestos de trabajo (RPT) como instrumento para ello. El Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público lo ha mantenido. Dispone en su artículo 74 que

«Las Administraciones Públicas estructurarán su organización a través de relaciones de puestos de trabajo (RPT) u otros instrumentos organizativos similares que comprenderán, al menos, la denominación de los puestos, los grupos de clasificación profesional, los cuerpos o escalas, en su caso, a que estén adscritos, los sistemas de provisión y las retribuciones complementarias».

La Ley atribuye a cada Administración Pública la potestad de autoorganización. En este sentido la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público dispone en su artículo 5 que

«cada Administración puede diseñar en base a su potestad de autoorganización su propia estructura interna que precisa en cada momento para la consecución de sus fines».

En base a esta potestad cada Administración Pública podrá determinar la RPT que considere más adecuada y deberá darle publicidad.

Las Administraciones Públicas han de definir sus unidades a través de una norma de carácter reglamentario. Las unidades se componen de puestos de trabajo. A cada unidad se le deben asignar las funciones a realizar.

El puesto de trabajo ha de contribuir a la consecución de los objetivos de la organización. Por este motivo se requiere que la persona que lo ocupe disponga de las competencias necesarias: Conocimientos (saber), Destrezas (saber hacer), Actitud (querer hacer) y Aptitud (poder hacer). A través de la evaluación del desempeño basada en el análisis de los resultados conseguidos por las distintas unidades y mediante la aplicación de técnicas de inteligencia artificial se pueden descubrir las competencias de los integrantes de las unidades que han conseguido mejores resultados. Una vez identificadas estas competencias se pueden articular las acciones formativas necesarias para proporcionar estas competencias a los empleados públicos integrantes de las unidades que realicen las mismas funciones.

Un tipo especial de unidad administrativa es el órgano administrativo. La Ley 40/2015 dispone, también en su artículo 5, que

«tendrán la consideración de órganos administrativos las unidades administrativas a las que se les atribuyan funciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros, o cuya actuación tenga carácter preceptivo. Cada órgano administrativo tendrá definido un ámbito competencial material y territorial de actuación dentro de las potestades que la Ley haya establecido a la Administración Pública a la que pertenece» .

El órgano administrativo es quién actúa en nombre de la Administración. A través del mecanismo de la imputación se atribuye a la Administración, a la que pertenece, la decisión adoptada. La persona que ocupa determinado órgano administrativo debe encontrar en el sistema informático la información para formular una declaración de voluntad, conocimiento, juicio o petición según cual sea la naturaleza del acto administrativo.

Las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones constituyen un medio para optimizar la organización de los recursos humanos a los fines de cada Administración Pública. Las circunstancias cambian, las cargas de trabajo varían. Las TIC hacen factible adecuar la organización interna al contexto que es altamente contingente. Ofrece la información y las aplicaciones necesarias para realizar su adaptación.

Una Administración Tributaria puede haber apostado por una organización territorial basada en el principio de proximidad con el obligado tributario. Con el despliegue de la Administración Electrónica el principio de proximidad entra en crisis. Ya no tiene sentido replicar los servicios en todas las oficinas físicas.

Se puede optar por la especialización en un modelo organizativo en el que se centralicen determinados servicios.

El artículo 47 de la Ley 39/2015 sanciona con la nulidad de pleno derecho los actos dictados por órgano no competente por razón de territorio. Dispone que

«los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

- a) .....
- b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio»

¿Hasta qué punto tiene sentido mantener este corsé? Con el apoyo proporcionado por las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones el ejercicio de la potestad de autoorganización no debería tener otro límite que el de publicar las decisiones de organización a través de la sede electrónica.

## ⑦ LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LAS COMUNICACIONES

Es el factor administrativo que hace realidad la aportación de cada uno de los restantes factores a la consecución de los objetivos de una Administración Pública.

Los medios tecnológicos necesarios son el hardware y el software. El hardware hace referencia a los medios físicos utilizados como los procesadores de instrucciones, las unidades de almacenamiento, los terminales y las unidades de red que permiten conectar los periféricos con los procesadores. El software hace referencia a la parte inmaterial. Es el soporte lógico de un sistema informático, que comprende el conjunto de los componentes lógicos necesarios que hace posible la realización de tareas específicas, en contraposición a los componentes físicos. La interacción entre el software y el hardware hace operativo un ordenador (u otro dispositivo), es decir, el software envía instrucciones que el hardware ejecuta, haciendo posible su funcionamiento. Incluye las aplicaciones informáticas, el llamado software de sistema, tal como el sistema operativo, que básicamente permite al resto de los programas funcionar adecuadamente, facilitando también la interacción entre los componentes físicos y el resto de las aplicaciones, y proporcionando una interfaz con el usuario.

También en este supuesto la Ley General Tributaria fue una Ley avanzada para su época al establecer en su artículo 96 que

«la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan».

Además, las TIC permiten la interacción de los restantes factores entre sí. Un ejemplo ilustrativo puede ser el uso de ellas que hace la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante la campaña de IRPF. A través de las TIC pueden los obligados tributarios realizar el pago de la deuda tributaria con la entidad financiera que deseen, pueden acceder a través de la sede electrónica y realizar los trámites de todos los procedimientos administrativos relacionados con el IRPF, pueden acceder al sistema de información de la AEAT para conocer los datos que tiene efectos en la cuantificación de la obligación tributaria e incluso pueden acceder a una propuesta de declaración y también pueden interactuar con los empleados públicos para obtener información y asistencia.

Para ello es necesario que los demás factores se hayan adaptado tecnológicamente. Así por ejemplo tal y como ha sido comentado los servicios electrónicos permiten mejorar la relación con los obligados tributarios, pero para que produzcan los resultados esperados es necesario que se hayan modernizado los procedimientos.

## ⑧ LOS FACTORES ADMINISTRATIVOS TRADICIONALES: RECURSOS FINANCIEROS E INMUEBLES

Las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones contribuyen a mejorar la eficiencia de las Administraciones Tributarias ya que permiten la optimización de su gestión financiera. Con menos recursos financieros se obtienen mejores resultados.

Un caso especial se da en la Agencia Estatal de Administración Tributaria que se creó por la Ley 31/1990. de 27 de diciembre. de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

La AEAT constituye un ente instrumental atípico provisto de especial autonomía. La Administración Tributaria está integrada en ocasiones en la Administración Territorial, en otros supuestos se han creado organismos públicos específicos para la gestión tributaria. Estos organismos públicos han sido denominados en ocasiones Agencia Tributaria, pero no gozan de la autonomía financiera que tiene la AEAT.

La Ley de creación de la AEAT establece que este organismo público se financiará con cargo a los siguientes recursos:

- a) Las transferencias consignadas en los Presupuestos Generales del Estado.
- b) Un porcentaje de la recaudación que resulte de los actos de liquidación realizadas por la Agencia respecto de los tributos cuya gestión realice.

La base de cálculo de este porcentaje estará constituida por la recaudación bruta de estos ingresos tributarios incluidos en los Capítulos I y II del Presupuesto de Ingresos del Estado, así como los incluidos en el Capítulo III cuya gestión realice la Agencia. El porcentaje será fijado cada año en Ley anual de Presupuestos. Los mayores ingresos producidos por este concepto con respecto a las previsiones iniciales incrementarán de forma automática los créditos del presupuesto de gastos de la Agencia.

Para maximizar la generación de crédito por este mecanismo la AEAT apostó decididamente por la utilización de las TIC para descubrir y regularizar el fraude fiscal.

Los inmuebles y en particular las oficinas dónde se atiende a los ciudadanos es un activo fijo necesario para la mayoría de las Administraciones Públicas y también para las Tributarias. El artículo 3 de la Ley 40/2015 establece como uno de los principios generales de actuación el de proximidad con los ciudadanos.

Las Administraciones Públicas hicieron un despliegue territorial de oficinas en los años 90 en la medida en que podían estar conectadas telemáticamente con su Sistema Informático que estaba centralizado. Este despliegue también tuvo lugar con las sucursales de las entidades financieras que consideraron que la cercanía con el cliente aumentaría el volumen de negocios financieros. A partir del 2010 se produjo en el sector financiero un proceso en sentido contrario: se apostó por la centralización de funciones lo que permitió una mayor especialización. La banca telemática contribuyó a que las oficinas tuvieran menor actividad. La mayoría de sus clientes prefieren interactuar con su entidad financiera sin tener que visitar ninguna sucursal.

Un proceso similar está ocurriendo en las Administraciones Tributarias. Las sedes electrónicas cubren la mayor parte de las necesidades de los obligados tributarios. Ello permite centralizar determinadas actividades de gestión tributaria lo que permite conseguir mayor productividad. Para los contribuyentes que deseen una tramitación presencial se utilizan las aplicaciones de cita previa para garantizar un tiempo de servicio adecuado.

Para cubrir los servicios de información y asistencia tributaria se están desplegando centros de contacto cognitivos. Consisten en integrar los conceptos

de multicanalidad e inteligencia artificial. La multicanalidad consiste en ofrecer diversos canales de interacción: correo electrónico, páginas web, teléfono y video conferencia. La inteligencia artificial se utiliza para entender la pregunta que formula un ciudadano. Para ello se utilizan asistentes virtuales debidamente entrenados. El asistente virtual debe tener definida una estrategia de caída para el supuesto de que no entienda la pregunta formulada. Generalmente consiste en trasladar el diálogo mantenido con el asistente virtual a un empleado público para que proporcione la información solicitada.

En el caso de la AEAT se han creado Administraciones Digitales Integrales (ADIs) que son oficinas sin ciudadanos. Sólo hay empleados públicos que actúan cuando los sistemas informáticos de asistencia no responden adecuadamente a las preguntas formuladas. Las ADIs son accesibles por diferentes canales y permiten desarrollar una estrategia de centralización y especialización por materia para responder a las preguntas de los contribuyentes.

Las TIC hacen posible por tanto un replanteamiento del despliegue de oficinas de una Administración Tributaria. Se puede reducir el número de oficinas y los medios necesarios gracias a los servicios ofrecidos por medios electrónicos. Sólo tienen razón de ser la prestación de servicios presenciales para aquellas personas que no tengan la capacitación digital necesaria.

## ⑨ CONCLUSIONES

Las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones han provocado la Transformación Digital de las Administraciones Tributarias. Constituyen un factor administrativo esencial. La Transformación Digital ha supuesto la irrupción de nuevos factores administrativos como son las relaciones con los obligados tributarios, las relaciones con los colaboradores y las relaciones con los empleados públicos.

Las relaciones con los obligados tributarios han de evolucionar incrementando la transparencia y la participación en las decisiones y en la actividad de la Administración Tributaria.

La colaboración de terceros basada en las TIC es una realidad. La colaboración social permite descargar en terceros gran parte de la actividad de gestión tributaria.

Los empleados públicos encuentran en las TIC la herramienta para realizar su trabajo. Pero además permiten medir de forma transparente y objetiva el desempeño de su actividad y ofrecen la posibilidad de participación en las decisiones estratégicas. La forma organizativa puede adecuarse a las posibilidades que ofrecen las tecnologías para conseguir una mayor eficacia y eficiencia.

Los procedimientos administrativos han sufrido un proceso radical de transformación gracias a las TIC. Este sería el caso de la actuación automatizada. La legislación ha tenido que ser adaptada para dar validez jurídica a las posibilidades que ofrecen las TIC. Los sistemas de información de las Administraciones Tributarias recogen la información de las actuaciones realizadas por los obligados tributarios, la información proporcionada por terceros, la información de las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria y la de los resultados obtenidos por estas actuaciones. Esto permite que las TIC extraigan el conocimiento implícito del Sistema de Información Tributaria a partir del registro de los resultados obtenidos aplicando las posibilidades que ofrece la inteligencia artificial.

Las TIC también han afectado de manera sustancial a la utilización de otros factores como son los recursos financieros y la política de inmuebles. Se consigue una gestión más eficiente y se consigue descargar a las oficinas de actuaciones presenciales utilizando las sedes electrónicas y los centros de contacto cognitivos. También permiten la interacción de estos factores entre sí obteniéndose sinergias.

# LA TASA DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS URBANÍSTICOS EN LA DECLARACIÓN RESPONSABLE EN EL ÁMBITO DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID

AMAYA CASADO ECHARREN

Subdirectora general de  
Secretaría Técnica

Agencia de Actividades

Ayuntamiento de Madrid

## RESUMEN

El presente artículo pretende analizar el impacto que la declaración responsable ha tenido en el ámbito tributario, en concreto en lo que se refiere a la tasa por prestación de servicios urbanísticos. Aunque bien podría parecer que en el caso del Ayuntamiento de Madrid el reflejo normativo de la proyección tributaria de esta figura llega con cierto retraso, lo cierto es que la respuesta articulada desde un primer momento por la Agencia Tributaria Madrid ofreció un marco jurídico de referencia suficiente para su articulación práctica. La reciente consolidación del régimen jurídico aplicable a la declaración responsable en la Ordenanza de Licencias y Declaraciones Responsables urbanísticas del Ayuntamiento de Madrid (OLDRUAM) y la experiencia adquirida en relación con la gestión de su tasa en estos años, permite ya formalizar una propuesta regulativa para la actualización de la ordenanza fiscal correspondiente.

Palabras clave: Declaración responsable; tasa por prestación de servicios urbanísticos.

## ABSTRACT

*The aim of this article is to analyse the impact that the Responsible declaration has had on taxation, specifically with regard to the fee for the provision of urban development services. Although it might seem that in the case of Madrid City Council, the regulatory reflection of the tax projection of this figure comes with a certain delay, the truth is that the response articulated from the very beginning by the Madrid Tax Agency offered a sufficient legal framework of reference for its practical implementation. The recent consolidation of the legal framework applicable to the "responsible declaration" in the Ordinance of licences and Responsible Urban Planning Declarations of the Madrid City Council (OLDRUAM) and the experience acquired in relation to the management of its fee over the years, allows for the formalisation of a regulatory proposal for the updating of the corresponding tax ordinance.*

*Keywords: Responsible declaration; fee for the provision of urban development services*

1	ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA DECLARACIÓN RESPONSABLE	38
2	REGULACIÓN DE LA DECLARACIÓN RESPONSABLE EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID	40
3	LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA DECLARACIÓN RESPONSABLE	41
4	LOS ELEMENTOS DE LA TASA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS URBANÍSTICOS EN LAS DECLARACIONES RESPONSABLES	45
5	EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA DECLARACIÓN RESPONSABLE A NIVEL MUNICIPAL	49
6	CUESTIONES ASOCIADAS A LA GESTIÓN DE LA TASA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS URBANÍSTICOS DE LAS DECLARACIONES RESPONSABLES EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID	51
7	LA PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DE LA ORDENANZA FISCAL REGULADORA DE LA TASA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS URBANÍSTICOS	52
8	CONCLUSIONES	57

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

38

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

## ① ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA FIGURA DE LA DECLARACIÓN RESPONSABLE

### 1.1. La declaración responsable como figura de control en la implantación de actividades

Han transcurrido ya varios años desde el punto de inflexión que supuso para el sistema de las técnicas autorizatorias reguladas por el derecho administrativo, la entrada en vigor de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento europeo y del Consejo de 12 de diciembre de 2006 relativa a los servicios en el mercado interior (Diario Oficial de la Unión Europea 27.12.2006). A pesar de que desde un primer momento parecía claro que la Directiva de Servicios sólo era de aplicación a los requisitos que afectaban al acceso de los operadores económicos a una actividad de servicios o a su ejercicio, no afectando, entre otras, a las de ordenación del territorio, urbanismo y ordenación rural, a la construcción, ni a las sanciones administrativas impuestas por no cumplir la normativa que afecta a los sectores anteriores conforme a su considerando 9, lo cierto es que a partir de la misma se precipitó un proceso de desburocratización, de eliminación de cargas administrativas y de simplificación que desbordó el ámbito estrictamente económico de las autorizaciones que afectaban a los operadores económicos en cuanto sujetos, para desplegar también sus efectos en el ámbito de los controles urbanísticos sobre las condiciones físicas de los locales y establecimientos para la implantación de actividades comerciales y de servicios.

Pese a la insistencia de nuestros poderes normativos en invocar la Directiva de Servicios como norma directamente justificativa de este proceso de simplificación administrativa en el ámbito de los controles urbanísticos para la implantación de actividades comerciales y de servicios en locales y establecimientos, que se concretaba en el desplazamiento del control previo por licencia por el control *ex post* mediante declaración responsable, lo cierto es que fueron otras normas las que, sin ser desarrollo normativo de la Directiva de Servicios y a pesar de su contenido y fundamento netamente económico, propiciaron este cambio. En concreto, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (LES) (BOE núm. 55, de 05/03/2011), en cuyo preámbulo, y a diferencia de la Directiva de Servicios, se invocaba el principio de simplificación administrativa no como un fin en sí mismo, sino como un medio para la revitalización económica en un momento de crisis. A partir de este planteamiento se consagra la regla general de la supresión de licencias de actividades y se incorpora, por primera vez en el ámbito de los controles urbanísticos municipales, la declaración responsable.

La Disposición Adicional Octava de la LES remitió a la valoración y al juicio técnico de las comunidades autónomas y de las entidades locales, los

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

39

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

supuestos en los que procedía el control por declaración responsable por la no concurrencia de las razones de interés público recogidas en la entonces nueva regulación del artículo 84. bis de la Ley 7/1985, de 2 de abril reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL). A partir de esta nueva regla general de inexigibilidad de licencias en la implantación y desarrollo de actividades, se aprobaron la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE núm. 311, de 27/12/2012) y la Ley 2/2012, de 12 de junio, de Dinamización de la Actividad Comercial en la Comunidad de Madrid (BOCM núm. 142, de 15 de junio de 2012), en cuyos respectivos anexos se listaron las actividades comerciales y de servicios, en las que se entendió que por no concurrir razones para su control previo podían ser objeto de declaración responsable.

Este breve repaso normativo permite identificar las causas, eminentemente económicas, que propiciaron la aparición de la declaración responsable en el ámbito urbanístico para la intervención municipal de la implantación y desarrollo de actividades y servicios en locales y establecimientos. Esta circunstancia explica en parte las dificultades que el acomodo jurídico de la figura plantea en el ámbito de los controles urbanísticos y que necesariamente se trasladan a su tratamiento fiscal como veremos.

## 1.2. La extensión de la declaración responsable al control de los actos de uso del suelo y de la edificación

La extensión de la declaración responsable en el control urbanístico de actos de edificación y uso del suelo también vino motivada y acelerada por la necesidad de dar una respuesta urgente a la crisis económica propiciada por la crisis sanitaria del COVID-19, como atestiguan las diferentes modificaciones normativas promovidas por varias CC.AA. Con ello se generalizó la declaración responsable como fórmula de control urbanístico para la ejecución de obras como en la puesta en uso de toda clase de edificios, incluido los de uso residencial, más allá de la implantación y desarrollo de actividades comerciales y de servicios.

En este salto cualitativo que supone ampliar la declaración responsable a toda clase de actuaciones urbanísticas, cristalizó en el ámbito de la Comunidad Madrid con la modificación de la Ley 9/2001, de 17 de julio, de Suelo de la Comunidad de Madrid por Ley 1/2020 de 8 de octubre para el impulso y reactivación de la actividad urbanística, cuyo contenido fue posteriormente integrado y ampliado en la Ley 11/2022, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes para el Impulso de la Actividad Económica y la Modernización de la Administración de la Comunidad de Madrid (Ley Ómnibus). Esta regulación destaca por el alcance especialmente amplio que otorga a la declaración responsable como

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

40

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

mecanismo de control urbanístico, el cual se prioriza frente a la licencia en la certeza de favorecer con ello la competitividad y la productividad y mejorar la eficiencia en la administración pública que interviene en estos procesos. A partir de estas premisas, el artículo 155 de la ley enuncia una serie de actuaciones que quedan sometidas a declaración responsable urbanística al tiempo que introduce, y esto es lo determinante, una cláusula residual en favor de ésta frente a la tradicional licencia.

Por lo demás, la ley del suelo autonómica avanza en la regulación de algunos aspectos del régimen jurídico como el contenido del documento de declaración responsable, (artículo 156), sus efectos (artículo 157) o el procedimiento de control posterior (artículo 159), aunque en muchos aspectos los contempla como regulación supletoria en defecto de regulación municipal.

## ② REGULACIÓN DE LA DECLARACIÓN RESPONSABLE EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID

En el ámbito del Ayuntamiento de Madrid, desde el año 2014 eran dos ordenanzas las que regulaban la declaración responsable: la Ordenanza Municipal de Tramitación de Licencias Urbanísticas de 23 de diciembre de 2004 (OMTLU), que la incorpora por primera vez en su modificación aprobada por acuerdo pleno de 29 de abril de 2014, y la Ordenanza para la apertura de actividades económicas en la ciudad de Madrid de 28 de febrero de 2014 (OAAE)

A pesar de la coincidencia en el tiempo de ambas regulaciones, el tratamiento jurídico de la figura de la declaración responsable resultaba dispar en algunos aspectos. Así, y mientras que la regulación de la declaración responsable en la OMTLU respondía a un patrón más formalista, aún condicionado por el esquema de control propio de las licencias urbanísticas, la OAAE ofrecía una regulación más innovadora y flexible. No en balde, y en este primer momento la declaración responsable se configuraba como el medio de control por excelencia de la implantación y desarrollo de actividades económicas, con poca proyección práctica en el ámbito de las actuaciones reguladas por la OMTLU.

Tras la experiencia adquirida en estos años en el Ayuntamiento de Madrid en torno a la figura de la declaración responsable en el ámbito de implantación, modificación y desarrollo de actividades económicas, la consolidación de algunos criterios prácticos por parte de los tribunales sobre algunos de sus aspectos más conflictivos y la modificación de la Ley 1/2020 de 8 de octubre, se aprueba la Ordenanza 6/2022, de 26 de abril, de licencias y declaraciones responsables urbanísticas del Ayuntamiento de Madrid (OLDRUAM), que deroga las dos ordenanzas anteriores y unifica el régimen jurídico de los medios

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

41

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

de intervención urbanística establecido para todo el Ayuntamiento de Madrid. Con esta norma, se culmina una regulación homogénea de la declaración responsable urbanística, en los términos de su título III.

## ③ LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA DECLARACIÓN RESPONSABLE

A partir de su regulación legal y de la cobertura genérica que ya ofrecía el artículo 69 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, quedan delimitados los contornos de su especial configuración jurídica, los cuales, como veremos, tienen proyección en el ámbito de la Tasa por prestación de servicios urbanísticos.

Estas particularidades derivan fundamentalmente de la no configuración de la declaración responsable como título habilitante en sentido estricto, según la opinión doctrinal mayoritaria, por mucho que el artículo 151 de la Ley 1/2020 la incluya, junto con la licencia, bajo la denominación de títulos habilitantes de naturaleza urbanística.

La diferencia esencial de partida entre la licencia y la declaración responsable es la existencia o no de un acto administrativo en forma de resolución. La declaración responsable supone el cumplimiento de un deber o carga formal por el particular para el inicio de una actuación para la que ya tienen reconocida un derecho en el ordenamiento jurídico (la ejecución de obras que trae causa del derecho a la propiedad privada del artículo 33 CE o el derecho al desarrollo de una actividad conforme al principio de libertad de empresa del artículo 128 CE). Con la presentación de la declaración responsable la administración no autoriza nada, por ello este mecanismo es expresión del principio de simplificación administrativa en el sentido de que es un supuesto de ausencia de autorización administrativa previa.

La declaración responsable se configura por tanto como una declaración unilateral de voluntad, esto es, como un acto personalísimo de un particular sin intervención administrativa. A continuación, vamos a valorar algunas de las consecuencias prácticas derivadas de esta configuración, las cuales también requieren de una adecuada respuesta a nivel fiscal.

### 3.1. La no aplicación de las reglas sobre el silencio administrativo

Su presentación ante la Administración nunca puede dar lugar a ninguna clase de silencio administrativo, ya que con ella el particular no formula una

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

42

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

solicitud, en los términos del artículo 66 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) que deba ser resuelta por la Administración.

### **3.2. Improcedencia de la aplicación de las reglas de caducidad de las licencias a la declaración responsable**

A pesar de que el artículo 158 de la Ley del Suelo de la Comunidad de Madrid aplica sin más las reglas de caducidad de las licencias a las declaraciones responsables, es cuestionable. Y ello porque el fundamento de la caducidad es declarar por razones de seguridad jurídica y ante una inactividad imputable al particular, la pérdida de efectos de un acto administrativo, como excepción a la regla de conservación de los actos administrativos, siendo que en el caso de las declaraciones responsables no existe tal acto administrativo. No obstante, también es cierto que en la práctica se pueden generar situaciones contrarias a la seguridad jurídica en declaraciones responsables similares por una inactividad imputable al particular consistente en el no inicio de la actuación declarada en plazo o su no terminación. Por ello parece razonable regular, como así hace la OLDRUAM la figura equivalente a la caducidad de las licencias que es la de la pérdida de efectos de las declaraciones responsables con requisitos y efectos equivalentes a los de la caducidad.

### **3.3. Aplicación a las declaraciones responsables de las reglas de modificación de las licencias**

Esta cuestión resulta sencilla de encajar en la medida en que con ocasión de la ejecución de una actuación urbanística al amparo de una declaración responsable también es posible que se produzcan variaciones que revistan de entidad suficiente como para requerir de un control urbanístico municipal, ya sea este por licencia o por otra declaración responsable según los casos, conforme regula el artículo 10 de la OLDRUAM.

### **3.4. Aplicación a las declaraciones responsables de las reglas de transmisión de licencias**

De acuerdo con lo razonado anteriormente cabría objetar que dado que las declaraciones responsables son manifestación de un acto personalísimo no serían susceptibles de transmisión, debiendo exigir que siempre y en todo caso el nuevo titular de la actividad presentara una nueva declaración. Sin embargo, esto colocaría al declarante en peor posición que al titular de una licencia ya que a diferencia de lo que ocurre en las transmisiones en las que sólo se verifica el aspecto subjetivo de la licencia, esto es el sujeto titular, la

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

43

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

nueva declaración responsable comportaría una nueva verificación del cumplimiento material de la normativa. Por esta razón y por razones de eficacia y seguridad jurídica el Ayuntamiento regula de forma idéntica las transmisiones de licencia y declaraciones responsables, de tal forma que el nuevo titular queda subrogado a todos los efectos en la posición, deberes y cargas urbanísticas del anterior titular. Ahora bien, quizá el aspecto más crítico en materia de transmisiones es sí deben tributar o no, considerando que su objeto y alcance se limita a la toma de razón de nuevo sujeto titular a efectos de exigirle eventuales responsabilidades sin comportar un nuevo control urbanístico de la actuación. En este sentido la STS de 17 de julio de 1998 (sala 3ª, sección 2ª), señala en relación con la toma de razón:

«...es claro que repugna a la misma equidad que el acto de anotar en un libro municipal el cambio en el nombre del titular de un local de negocio, actividad que sólo presupone la comprobación formal de ello con el examen de un simple documento, pueda comportar la misma obligación contributiva que la debida por la actividad de sustanciación del expediente que lógicamente exige la apertura inicial de ese mismo local y que constará de todos los trámites imaginables para el caso».

También la STC de 7 de 1997 (sala 3ª, sección 2ª) que, en relación con la misma cuestión, dice:

«...si no se acredita actividad alguna más allá de la mera anotación del cambio de titularidad, no procede considerar procedente la imposición de la tasa, sólo admisible en supuestos excepcionales, cuando el cambio de titularidad puede comportar la tramitación de un nuevo expediente por cambio en la disposición física del local».

### 3.5. La articulación de las declaraciones responsables con otros informes emitidos por el propio Ayuntamiento y que se integran en el procedimiento de control urbanístico

Más problemático resulta en la práctica el tema que se refiere a la articulación de los informes preceptivos o vinculantes, con los que se aportan elementos de juicio necesarios para determinar la viabilidad de una actuación urbanística (informe en materia de movilidad; informe en materia de seguridad en caso de incendios; informe de condiciones higiénico-sanitarias; informe de evaluación ambiental de actividades; el dictamen en materia de protección del patrimonio histórico-artístico) con las declaraciones responsables.

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

44

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

Estos informes se obtienen en el procedimiento de licencia con carácter previo a la formulación del requerimiento de subsanación, al objeto de permitir al particular el acomodo de su actuación a las exigencias sectoriales aplicables, y se recogen como parte material integrante de la resolución de licencia. Sin embargo, con la presentación de una declaración responsable no se inicia una tramitación administrativa que contextualice la emisión de estos informes.

Para dar respuesta a esta problemática la OLDRUAM mantiene la vía de las consultas urbanísticas especiales, de tal forma que el particular, con carácter previo a la presentación de su declaración responsable obtendrá el informe preceptivo. Se trata de una solución que sin embargo tampoco resulta satisfactoria del todo por cuanto que con ella se desvirtúa la idea de la declaración responsable como ausencia de control administrativo previo y se emplaza al particular a instar una tramitación previa que tiene un coste económico. Como luego se comentará quizá habría que modular el coste tributario asociado a las consultas urbanísticas especiales cuando su objeto no es otro que el de obtener un informe por el particular que en el procedimiento de licencia solicita de oficio el órgano tramitador, para garantizar su equivalencia con los solicitantes de licencias.

### 3.6. La correcta configuración del control posterior vinculado a las declaraciones responsables

Este asunto también resulta relevante por entroncar directamente con la exigibilidad de la tasa por prestación de servicios urbanísticos. Sobre la naturaleza jurídica y configuración del control posterior, se han planteado al menos dos posibilidades; su identificación como una manifestación de las potestades de disciplina urbanística o su configuración como un control creado expreso para el control de las declaraciones responsables, lo cual es determinante a la hora de establecer la procedencia de una tasa.

La primera posibilidad es minoritaria y parte de la previsión genérica del artículo 69.4 LPACAP, que determina que por resolución municipal se podrá obligar al interesado a restituir la situación jurídica al momento previo, lo que se ha entendido como una llamada al ejercicio de las potestades de disciplina urbanística. Sin embargo, las potestades de disciplina urbanística están encaminadas a la restitución de la legalidad de lo ejecutado, mientras esté en curso de ejecución o terminado, a modo de control finalista, mientras que el control posterior de la declaración responsable parece tener una vocación más amplia al incluir el control de la documentación presentada y su contenido, tal y como se desprende del artículo 69. 4 LPACAP, aspecto este que la disciplina no abarca.

Por ello, la regulación municipal sostiene la sustantividad propia del control posterior de las declaraciones responsables como un procedimiento *ad hoc* pero compatible en todo caso con el ejercicio de las potestades de disciplina urbanística, lo cual es del todo coherente con la modificación efectuada por la Disposición final primera de la Ley 12/2012 del artículo 20 h) e i) del texto

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

45

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por la que se crea una tasa específica para gravar la actividad administrativa de control de las declaraciones responsables exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana o para la apertura de establecimientos.

## ④ LOS ELEMENTOS DE LA TASA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS URBANÍSTICOS EN LAS DECLARACIONES RESPONSABLES

Los elementos que configuran la Tasa por prestación de servicios urbanísticos en declaraciones responsables se derivan tanto de la regulación legal que les dio cobertura como de los distintos pronunciamientos judiciales producidos hasta la fecha.

### 4.1. La cobertura legal del hecho imponible

El legislador estatal desde un primer momento fue consciente de las implicaciones fiscales que la declaración responsable representaba tanto para la Tasa por prestación de servicios urbanísticos como para el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, al menos en lo que a la cobertura del hecho imponible para su exacción se refería. En este sentido, y en cuanto a la Tasa por prestación de servicios urbanísticos, el apartado Uno de la Disposición Final primera de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, modificó las letras h) e i) del apartado 4 del artículo 20 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL), de la siguiente manera:

«h) Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana o realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa.

i) Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos o realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa.»

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

46

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

Resulta curioso constatar cómo con esta redacción el legislador estatal no sólo ofrecía cobertura legal del hecho imponible de la Tasa en la declaración responsable, como presupuesto de su establecimiento, desarrollo y pormenorización vía ordenanza por los Ayuntamientos, sino que adelantándose varios años al escenario actual, ofrecía esta misma cobertura legal para las declaraciones responsables para la realización de actos de edificación y uso del suelo (apartado h), haciendo innecesaria una segunda modificación del TRLHL que las contemplara.

A partir del reconocimiento legal del hecho imponible de la tasa por la actividad administrativa de control de las declaraciones responsables, la siguiente cuestión que se planteaba era la de su cuantificación. Sobre esta cuestión, el legislador estatal se limitó a ofrecer algunos indicios al indicar en el Preámbulo de la Ley 12 /2012 que

«La sustitución de la licencia por otros actos de control ex post no supondrá en ningún caso merma alguna de los ingresos fiscales de los Ayuntamientos o de los organismos que expidieran con anterioridad las licencias previas de apertura. Por el contrario, en la medida que se agilice la apertura de nuevos establecimientos, podrá registrarse un incremento de la recaudación obtenida por este concepto al facilitarse la apertura de más y nuevos comercios. Esta Ley modifica el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, con este fin».

No quedaba claro, sin embargo, el sentido último de esta previsión ya que, si bien daba a entender que las reglas de cuantificación de la Tasa por prestación de servicios urbanísticos en actuaciones por licencia eran aplicables sin más a la declaración responsable, para evitar una reducción de los ingresos fiscales, también cabía entender que tal merma no dependía tanto de la aplicación de las mismas cuotas en ambos casos como del incremento de apertura de locales y establecimientos que se propiciaría con la nueva figura.

## 4.2. Los pronunciamientos judiciales sobre las implicaciones fiscales de las declaraciones responsables urbanísticas

En el momento actual no existe duda sobre la procedencia de exigir una tasa de prestación de servicios urbanísticos en el caso de actuaciones sujetas a declaración responsable. En este sentido, existe numerosa jurisprudencia que así lo ha avalado, relegando el debate jurídico a otras cuestiones accesorias.

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

47

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

Así, la sentencia 285/2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del TSJ de Castilla y León de Burgos de 22 de diciembre de 2014 o la de la Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo 1.558/2016 de 28 de junio de 2016 reconocen expresamente que el hecho imponible viene constituido por

«la actividad técnica y administrativa del Ayuntamiento tendente a verificar los actos de edificación y uso del suelo, sujetos a previa licencia o declaración responsable, para determinar si se ajustan a la normativa sectorial»,

reconocimiento que también avalan las sentencias de los TSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, de 9 de abril de 2013 (FJ 2º) y de Andalucía de Granada, Sección 2ª, de 25 de enero de 2016 (FJ 2º), siendo a tales efectos irrelevante si esa actividad de control se expresa formalmente en una resolución administrativa o no (sentencia del TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, nº 842/2013 de 9 de septiembre de 2013). La razón de ello es que la tasa no responde a la idea de un tributo de resultado, sino de actividad, aunque con ciertos límites al excluir de su hecho imponible el levantamiento de las actas de inspección en ejercicio de las potestades de policía genéricas distintas en todo caso de las actuaciones individualizadas de verificación y comprobación urbanísticas expost asociadas a la declaración responsable (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 1992 y sentencia del TSJ de Andalucía de Granada de 25 de enero de 2016, FJ 2º.)

Asumida la realización del hecho imponible de la tasa en la actividad de comprobación de las declaraciones responsables, hay que considerar el criterio fijado por la TSJ de Castilla y León de Burgos de 22 de diciembre de 2014 anteriormente citada conforme al cual será precisa una ordenanza fiscal por la que se establezca dicha tasa considerando en caso contrario que «no concurre el hecho imponible de la tasa girada». Incide esta sentencia en que,

«[...] una cosa es que los Ayuntamientos tengan la posibilidad de establecer tasas por la realización de tales actividades, y otra, que el Ayuntamiento de Ágreda pueda exigir Tasas por un concepto u otro indistintamente, sin la previa aprobación de la oportuna Ordenanza acordando su concreta imposición»

sin que en este punto quepa acudir a la analogía vedada por el artículo 14 de la LGT para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible.

Cuestionables, por otro lado podrían ser las consideraciones de la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2016, en cuyo FJ 3º, en lo que se refiere al coste de la actividad municipal de comprobación de una declaración responsable, sostiene que si la esencia de la figura es simplificar

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

48

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

la actividad administrativa con un control *ex post*, sería incoherente sostener y mantener que con las técnicas de este tipo de control la actividad administrativa a desarrollar es menor que en el caso de un control preventivo. Sobre esto la práctica ha permitido constatar que la actividad administrativa y técnica de control es idéntica en ambos casos, tal y como, por otro lado, debería justificar el preceptivo informe económico financiero, exigido por el art. 25 del TRLHL.

Se han abordado también los supuestos en los que no se realizase la actividad de comprobación administrativa por renuncia previa del interesado a efectuar la obra o a iniciar la actividad. En estos casos los tribunales han considerado que el ingreso de la tasa, que era debido cuando se hizo, deviene a la postre en indebido porque el hecho imponible no va a realizarse. Solo a partir de la presentación de la renuncia se consideraría el ingreso como indebido, lo cual es relevante para fijar el cómputo del *dies a quo* para solicitar dicha devolución, así como para el cómputo de intereses. En este sentido, existe diversa jurisprudencia menor entre la que cabe citar, por todas, la Sentencia del TSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de la Comunidad Valenciana de 4 de mayo de 2016, en su FJ 6º; ahora bien, este tribunal también considera en el FJ 7º que distinta hubiera sido la conclusión si se hubiera solicitado la devolución de la tasa como consecuencia de la no realización de la actuación administrativa por causas imputables a la propia Administración puesto que, en ese caso, procedería la devolución del importe correspondiente siempre, según el art. 26.3 del TRLHL.

En cuanto al sujeto pasivo y en coherencia con la definición de hecho imponible por la normativa, se considera que deberá abonar la tasa la persona a la que afecta o se refiere la actividad administrativa en este caso, siempre que haya sido motivada directa o indirectamente por esta

«en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras»<sup>1</sup>

La Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 9ª, de 11 de febrero de 2016, llega a considerar incluso que una empresa concesionaria que realiza una obra de construcción de un polideportivo municipal (para posteriormente gestionarlo) está sujeta a esta tasa si el personal técnico municipal supervisa el proyecto y se realiza una actividad de control por ese ayuntamiento.

1. Sentencia del TSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 25 de enero de 2016, en su FJ 2º, citando al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2010.

Sobre el devengo de esta tasa, el criterio de los tribunales remite al momento en que se inicia la actividad municipal tendente a verificar si esos actos se ajustan a la normativa sectorial exigible. No obstante, parte de la doctrina lo sitúa en la presentación de la declaración responsable. Así lo han considerado

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

49

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

también sentencias, como la ya mencionada del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2016, ya que parten de que en ese momento el Ayuntamiento

«comienza a verificar técnica y administrativamente la adecuación del proyecto presentado de acuerdo con la normativa urbanística de aplicación».

## ⑤ EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA DECLARACIÓN RESPONSABLE A NIVEL MUNICIPAL

### 5.1. Panorama regulativo municipal

Una aproximación general a algunas ordenanzas fiscales, permite constatar cómo los Ayuntamientos, en la línea de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 22 de diciembre de 2014, han optado mayoritariamente por incluir de manera expresa y desde un primer momento, en sus respectivas ordenanzas fiscales la declaración responsable dentro de hecho imponible de la tasa, como acto de imposición fiscal conforme a lo dispuesto en el artículo 15 del TRLRHL. Tal es el caso del Ayuntamiento de Colmenar Viejo; del Ayuntamiento de Alcalá de Henares, del Ayuntamiento de Santa Pola, del Ayuntamiento de Málaga o de Sedaví, por citar algunos.

Esta respuesta generalizada muy probablemente ha respondido al objetivo primordial de evitar eventuales impugnaciones por invocación de la regla de la prohibición de la analogía analizada en la citada sentencia. Sin embargo, como veremos en el caso del Ayuntamiento de Madrid, otra respuesta ha sido posible en derecho sin por ello conculcar las reglas legales para la delimitación de los hechos imposables tributarios.

### 5.2. La respuesta del Ayuntamiento de Madrid sobre los aspectos tributarios de la declaración responsable

Aunque la respuesta del Ayuntamiento de Madrid, al igual que la de otros muchos ayuntamientos fue temprana, lo cierto es que difirió en cuanto a su enfoque. Tres eran las posibilidades que se planteaban en orden a la exigencia de la Tasa por prestación de servicios urbanísticos de la declaración responsable.

La primera, de carácter restrictivo, coincidente con la respuesta de otros muchos Ayuntamientos, la de considerar que en la medida en que la ordenanza

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

50

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

fiscal no regulaba de forma expresa la tasa para las declaraciones responsables éstas no podían tributar, de tal forma que era necesario adoptar el correspondiente acuerdo de imposición y de ordenación para su efectiva inclusión en la ordenanza fiscal. La segunda, que pasaba por la equiparación de la declaración responsable con las comunicaciones previas, las cuales sí estaban comprendidas en el hecho imponible previsto en la ordenanza fiscal y también suponían una actividad administrativa de comprobación posterior diferente del control previo de la licencia. Y la tercera, la de considerar que el hecho imponible regulado en la ordenanza fiscal de la tasa resultaba también de aplicación a las declaraciones responsables en la medida en que lo determinante no era tanto el concreto medio de intervención urbanístico al que se sujetaba la actuación sino la realización de la actividad administrativa de control municipal, siendo irrelevante a estos efectos el momento en que ésta se desplegaba. Este planteamiento encontraba a su vez apoyo en el hecho de que la cuantificación de las tarifas de la Tasa por prestación de servicios urbanísticos estaba fijada en la ordenanza fiscal por razón de la concreta actuación urbanística objeto de comprobación (tipo de obra; tipo de actividad y elementos de estas) y no del concreto medio de control urbanístico al que estaban sujetas.

Este último fue el criterio que se adoptó por el Ayuntamiento de Madrid, al considerar que con el mismo no se incurría en una aplicación analógica del hecho imponible de la tasa, totalmente vedada por el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sino en una interpretación de la norma conforme a su espíritu, al amparo de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y conforme a lo expresado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de diciembre de 1985, en la que señala que

«no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue».

Todo ello se recogió el Informe de la Subdirección General de Servicios Jurídicos de Tributos, de 24 de septiembre de 2014, formalizado y completado posteriormente por el Criterio de la Dirección de la Agencia Tributaria Madrid de 23 de noviembre de 2015 y avalado por el Informe de 20 de noviembre de 2014 de la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid. El criterio se ha mantenido en la más reciente Instrucción de la Directora de la Agencia Tributaria Madrid, de 22 de julio de 2022, tras la modificación en materia de medios de intervención urbanística por Ley 1/2020, de 8 de octubre y la aprobación de la Ordenanza de Licencias y Declaraciones Responsables Urbanísticas del Ayuntamiento de Madrid, de 26 de abril de 2022.

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

51

## ⑥ CUESTIONES ASOCIADAS A LA GESTIÓN DE LA TASA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS URBANÍSTICOS DE LAS DECLARACIONES RESPONSABLES EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID

Si bien el criterio adoptado por el Ayuntamiento de Madrid solventaba, no sin dificultades, el asunto crucial de su cobertura en la vigente ordenanza fiscal y, en consecuencia, su exigibilidad en los expedientes de control urbanístico por declaración responsable, nada decía sobre otras cuestiones prácticas también relevantes, como la de la aplicación de las reglas de gestión para el cálculo de la cuota del artículo 19 de la Ordenanza fiscal.

La indefinición en este aspecto motivó que la gestión de la tasa en las declaraciones responsables no fuera del todo homogénea por los distintos órganos gestores municipales, ya que mientras que en algunos sí se aplicaban las reglas de gestión del artículo 19 para modular la cuota de la liquidación, en otros se entendía que las liquidaciones serían siempre y en todo caso las resultantes de aplicar sin más las tarifas en función de la obra y actividad.

Estas dudas motivaron la formulación de algunas consultas a la Agencia Tributaria de Madrid, a partir de las cuales se fueron consolidando algunos criterios (consultas 16/2016 y 21/2016, relativas al desistimiento y denegación en la Tasa por prestación de Servicios urbanísticos en los supuestos de declaraciones responsables).

Otra cuestión práctica derivada de lo anterior era la del criterio aplicable a los expedientes de devolución de ingresos por esta tasa, para lo cual tampoco existían reglas que permitieran cuantificar el importe de la devolución atendiendo a las circunstancias que hubieran concurrido en la tramitación del expediente de control urbanístico del que traen causa. Respecto de esta problemática específica, la Agencia de Actividades formuló consulta a la Agencia Tributaria Madrid, cuya respuesta se formalizó en la consulta 7/2021. Esta más allá de limitarse a extrapolar las reglas de gestión de las licencias, avanzaba sin duda en la determinación de criterios más ajustados a las singularidades y especificidades propias de las declaraciones responsables a las que ya nos hemos referido. En concreto, y al no tratarse de solicitudes, consideraba equivalente a los supuestos de inadmisión a trámite, los casos en los que se hubiera declarado la ineficacia de la declaración responsable por no presentación de la documentación exigida procediendo la devolución del 100% de la cuota abonada por la tasa (no sujeción por no realización del hecho imponible). Este

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

52

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

criterio resultaba también de aplicación a los casos de inadecuación del procedimiento iniciado.

Por el contrario, se consideraban supuestos de completa realización del hecho imponible, tanto los casos en los casos de actuación contraria al ordenamiento urbanístico, como aquéllos en los que el resultado de la comprobación es favorable, en lo que por haberse completado la tarea administrativa de comprobación en su totalidad no procede realizar devolución alguna, por ser exigible el 100% de la cuota.

## ⑦ LA PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DE LA ORDENAZA FISCAL REGULADORA DE LA TASA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS URBANÍSTICOS

### 7.1. Oportunidad de la modificación de la ordenanza fiscal

Tal y como se ha comentado, la respuesta regulativa general dada por los Ayuntamientos a la cuestión de la tasa de prestación de servicios urbanísticos se ha limitado en mayor o menor medida a la concreta imposición de esta, sin haber profundizado en otros aspectos de su gestión y que bien precisan de una respuesta normativa.

El proceso seguido en el Ayuntamiento de Madrid respecto de la tasa en declaraciones responsables sí ha permitido, sin embargo, identificar con mayor precisión las necesidades regulativas que iban surgiendo en relación con esta y esperar a un momento propicio para su formalización y aprobación. Determinante en este sentido también han sido las numerosas modificaciones normativas que han tenido lugar en los últimos años en torno a la figura de la declaración responsable, a las que ya nos hemos referido, y la aprobación en última instancia de la Ordenanza de Licencias y Declaraciones Responsables Urbanísticas del Ayuntamiento de Madrid (OLDRUAM), como colofón de todo este proceso a nivel municipal. Las razones de estabilidad normativa que concurren en el momento actual aconsejan la correlativa adaptación de la Ordenanza Fiscal de la Tasa de prestación de servicios urbanísticos, no sólo a la declaración responsable, sino también a las nuevas figuras reguladas en la OLDRUAM (informes de viabilidad urbanística, la licencia básica o la declaración responsable de primera ocupación y funcionamiento) y el ajuste a otras ya existentes, como las consultas para proyectos prestacionales o la nueva terminología como el caso de los tipos de obras conforme a la modificación de las Normas Urbanísticas y a la supresión de las comunicaciones previas.

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

53

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

## 7.2. El contenido de la propuesta

Atendiendo a la propuesta de modificación de la ordenanza fiscal, el punto de partida es la expresa previsión en el hecho imponible de la tasa por actos de comprobación asociados a las declaraciones responsables, tanto de las comprobaciones de las declaraciones responsables en general, cuyo procedimiento se regula en el artículo 29 de la OLDRUAM, como de las comprobaciones específicas de las declaraciones de primera ocupación y funcionamiento, similares a las de la licencia de primera ocupación y funcionamiento que se regulan en los artículos 53 y 54 de la OLDRUAM.

Procedente, también por razones de seguridad jurídica, es la inclusión de una regla aclaratoria, en virtud de la cual no se produce la realización del hecho imponible en los casos en los que, conforme a las previsiones de la OLDRUAM, se produce la intervención de una entidad colaboradora urbanística en el procedimiento de licencia (art. 48 y siguientes) o de declaración responsable (art. 31 y siguientes). En la medida en que en estos casos es la entidad la que asume la tarea técnica de comprobación de las actuaciones (artículo 4.3 OLDRUAM), esta exige al particular el pago de un precio fijado de acuerdo con los límites máximos y mínimos establecidos anualmente por acuerdo de la Junta de Gobierno de la ciudad de Madrid. A este precio que exigen las entidades colaboradoras se le debe añadir el IVA, lo que no sucede, sin embargo, en el caso de la tasa, por tratarse de un supuesto de no sujeción al IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone que no estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por un ente público sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Respecto del devengo de la tasa en las declaraciones responsables se determina el momento de su presentación en el registro, ya que con ello queda el particular habilitado para el inicio de la actuación urbanística correspondiente y en consecuencia, cabe iniciar la actividad de comprobación municipal. La OLDRUAM exige en el artículo 28.1 c) como documentación obligatoria para que la declaración responsable surta efectos jurídicos la acreditación del pago de la Tasa por Prestación de Servicios Urbanísticos en caso de tramitación ante el Ayuntamiento, lo que se traduce en la presentación de la correspondiente autoliquidación. En este punto, quizá sería deseable, para facilitar la gestión de la tasa que se aclarara que en los casos en los que el importe abonado en la autoliquidación sea conforme a la cuota exigida no es preciso aprobar la correspondiente liquidación. Esta propuesta responde al hecho de que si bien en los casos en los que el resultado de la comprobación de la declaración responsable es desfavorable siempre se adopta una resolución en los términos del artículo 30 de la OLDRUAM, en los casos de comprobación favorable bastaría conforme al artículo 29. 8 a) una mera toma de razón. Esto podría reducir

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

54

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

significativamente los supuestos en los que es necesario la adopción de una resolución, con la consiguiente agilización de los expedientes.

En cuanto a la cuantía de las tarifas, y en la línea de lo que ya se interpretó en las instrucciones de la Agencia Tributaria Madrid, éstas habrían de calcularse considerando el tipo de obra que se ejecuta, su entidad y complejidad, así como la actividad y los elementos asociados a la misma (superficie, potencia...). La simplificación que la declaración responsable supone en el ámbito de los controles urbanísticos se refleja en cuanto a la posibilidad de que el particular pueda iniciar su actuación de manera inmediata con su presentación, pero no supone que la comprobación ulterior que realiza la administración sea de menor entidad o alcance técnico. Esto se pone de manifiesto considerando el tipo de actuaciones que es posible ejecutar al amparo de una declaración responsable, las cuales en el caso de la implantación de actividades económicas pueden alcanzar hasta las de nueva planta. Por ello la cuantificación de las tarifas ha de ser ciertamente similar, sin perjuicio de algunos ajustes en las cuotas justificados en el hecho de que cuando las actuaciones se sujetan a licencia es por la concurrencia de algún factor adicional de control, como pueda ser la protección del patrimonio, del medio ambiente o de aspectos sectoriales.

Consideración aparte merece la tributación de los informes sectoriales que son preceptivos en actuaciones por declaración responsable. A diferencia de lo que ocurre en el procedimiento de licencia en cuyo contexto es el órgano tramitador el que solicita los informes sectoriales preceptivos para poder dictar la resolución (artículo 23.4 OLDRUAM), en la declaración responsable, dada su peculiar configuración como una declaración de voluntad particular distinta de una solicitud, es el propio particular el que debe obtener estos informes para poder declararse responsable del cumplimiento de la normativa. A efectos de articular la obtención de los informes sectoriales, al margen de un procedimiento administrativo en tramitación, el artículo 23.5 de la OLDRUAM dispone que

«En el caso de actuaciones urbanísticas sometidas a declaración responsable, los informes preceptivos deberán haberse obtenido con carácter previo conforme a lo previsto en el artículo 15.2.»,

en el que se regulan las consultas urbanísticas especiales indicando

«La obtención de cualquier informe preceptivo a presentar junto con la declaración responsable, se podrá sustanciar mediante una consulta urbanística especial, incluido el dictamen preceptivo de la comisión competente en materia de protección del patrimonio histórico-artístico».

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

55

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

Se considera que el tratamiento fiscal de esta especialidad propia de la declaración responsable debería ser el mismo que el de la emisión de informes sectoriales dentro del procedimiento de licencia, al tratarse, a diferencia de las consultas urbanísticas especiales en sentido estricto, de informes preceptivos de los que obligatoriamente debe disponer el particular para poder presentar su declaración responsable.

Avanzando más en las reglas de gestión de la tasa en declaraciones responsables, es oportuno que la modificación de la ordenanza fiscal ofrezca respuesta clara a todas las incidencias de tramitación que pueden concurrir en su presentación y comprobación, sin perder de vista la especial configuración de estas como realidad jurídica formalmente diferente de la licencia y, al mismo tiempo, aprovechar para depurar alguna cuestión de gestión relativa a las licencias.

Es el caso del tratamiento fiscal de las renunciaciones de licencias y declaraciones responsables, no reguladas en el vigente texto. Tal y como se configura la renuncia en el ordenamiento jurídico, (art. 6 del Código Civil) esta se refiere siempre a un derecho, de tal forma que únicamente se puede renunciar a una licencia ya concedida o a la ejecución de una actuación amparada en una declaración responsable presentada correctamente en el registro municipal. Siendo esto así se considera que la renuncia a la ejecución de la actuación que ampara una licencia concedida o una declaración responsable presentada y comprobada no debería afectar al importe ya satisfecho por la tasa, salvo que, en el caso de la declaración responsable, la renuncia tenga lugar con anterioridad a la realización de la comprobación documental, en cuyo caso sí procedería la devolución del importe satisfecho.

Pero existen otras incidencias de tramitación con impacto fiscal. Algunas ya se regulaban en la ordenanza fiscal, pero existen otras que sería razonable regular, salvando una vez más las especificidades propias de las declaraciones responsables.

Así, resultaría oportuno mantener las reglas relativas a los desistimientos de la vigente ordenanza fiscal, tanto si estos son voluntarios, cuando el solicitante de la licencia comunica su intención de no continuar con el procedimiento, como cuando se derivan de la falta de contestación a un requerimiento de aporte de la documentación. En este caso se considera que en la medida en que ya ha tenido lugar cierta actividad administrativa de verificación la tasa se reduciría al 25% como hasta ahora. Asimismo, en los casos en los que el procedimiento por el que hubiera optado el particular fuera incorrecto, la formulación de un requerimiento por la Administración para adecuar su actuación y la falta de atención de éste por el particular comportaría la aplicación de estas mismas reglas de desistimiento con la misma consecuencia de reducción de la cuota al 25%.

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

56

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

Ahora bien, la traslación de estas reglas en el caso de las declaraciones responsables no parece tener encaje. Esto es así en la medida en que en los casos en los que el particular presenta una declaración responsable sin los requisitos documentales previstos en la OLDRUAM, la consecuencia es la adopción de una resolución de ineficacia, conforme al artículo 28 en relación con el 30 de la OLDRUAM, sin que proceda en este punto formular un requerimiento de aporte de documentación. Esto se justifica en el hecho de que las declaraciones responsables no son solitudes a las que deban aplicarse las reglas de subsanación del artículo 68 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Sin embargo, es cierto que la OLDRUAM en su artículo 29 no determina la adopción de una resolución de ineficacia para los casos en los que la declaración responsable fuera el medio de intervención inadecuado, por lo que podría resultar de aplicación la misma regla que en las licencias y generar llegado el caso un desistimiento que comportará la reducción de la tasa al 25%.

Una cuestión no abordada en la vigente ordenanza fiscal es la de la caducidad del procedimiento de licencia. Si bien hasta ahora sólo se trataban a efectos fiscales los desistimientos por falta de atención a un requerimiento formal de aporte de documentación, nada se decía de los casos en los que avanzado el procedimiento de licencia se formulaba un requerimiento material de subsanación de deficiencias, cuya falta de contestación comportaría, conforme al artículo 41 de la OLDRUAM, la caducidad y finalización del procedimiento por causa imputable al mismo. En estos casos resulta razonable considerar que la cuota a satisfacer se reduciría al 50 por ciento de la cuota, en la medida en que el procedimiento de tramitación de la licencia ya se habría tramitado en su práctica totalidad.

Este supuesto tendría difícil encaje práctico en el caso de las declaraciones responsables, ya que el único caso en el que conforme a lo dispuesto en el artículo 29.8 b) de la OLDRUAM, es posible formular en el seno del procedimiento de comprobación un requerimiento de subsanación de deficiencias es cuando estas no son esenciales. Cuando son esenciales la consecuencia jurídica es también la pérdida de efectos. Pero, a diferencia de lo que ocurre con el procedimiento de licencia, en el que la caducidad se produce antes de que se resuelva el procedimiento, en la comprobación de la declaración responsable la no atención del requerimiento de subsanación aboca a la adopción de la resolución de pérdida de efectos de la declaración responsable, dado que esta por su especial configuración ha desplegado unos efectos desde el momento de su presentación que es necesario enervar, conforme lo establecido en el artículo 30 de la OLDRUAM.

Por todo ello y en el caso de las declaraciones responsables, la respuesta que parece más adecuada es la de regular los efectos fiscales de su ineficacia, por falta de presentación de la documentación exigida, o de pérdida de eficacia por incumplimiento de lo ejecutado, modulándolo por razón del momento

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

57

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

procedimental de que se trate, de tal forma que la resolución de ineficacia que tiene lugar en el momento inicial del procedimiento tras una cierta actividad administrativa de control de la documentación podría suponer el pago del 25% de la tasa mientras que la resolución de pérdida de efectos que puede tener lugar tras culminar por completo toda la tarea de verificación no supondrá en ninguna caso la reducción de la tasa.

Esto último, entronca y justificaría a su vez que, en los casos de denegación de una licencia, tampoco procediera devolución alguna, considerando que en tales casos también se ha culminado la tarea administrativa de comprobación con independencia de que esta haya sido desfavorable.

## ⑧ CONCLUSIONES

La irrupción de la figura de la declaración responsable en el ámbito urbanístico y su evolución a lo largo de estos años ha supuesto un importante cambio del paradigma de control administrativo tradicional y ha puesto encima de la mesa problemas jurídicos hasta ahora inexistentes dada su especial configuración como declaración de voluntad unilateral de un particular, distinta en todo caso de las solicitudes a partir de las cuales se inician los procedimientos administrativos. Estas dificultades, como no podía ser de otra manera han trascendido también al ámbito tributario, como es el caso de la tasa de presentación de servicios urbanísticos, obligando a la innovación normativa en este ámbito para tratar de dar respuesta adecuada y coherente en derecho.

→ Nota de la Dirección de TRIBUTUS: Una parte importante de las propuestas recogidas en este trabajo han sido incorporadas en los proyectos de modificación de las Ordenanzas Fiscales reguladoras tanto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, como de la Tasa por Prestación de Servicios Urbanísticos, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2024. Por tanto, es recomendable la lectura conjunta del artículo y de las Ordenanzas Fiscales modificadas. Se trata en este caso de un ejemplo de buena coordinación entre los servicios municipales encargados del control urbanístico y los responsables de la recaudación de los tributos, que merece ser destacado.

La tasa de prestación de servicios urbanísticos en la declaración responsable en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid.

58

Amaya Casado Echarren. Subdirectora general de Secretaría Técnica. Agencia de Actividades. Ayuntamiento de Madrid

## BIBLIOGRAFÍA

- › Casado Echarren, A. y Serrano Martin de Vidales, C. «La autoejecución del planeamiento urbanístico a través de la declaración responsable. Problemas prácticos» *Práctica Urbanística* nº 168, enero-febrero 2021
- › Casado Echarren, A. «El nuevo modelo de control urbanístico en el Ayuntamiento de Madrid. La Ordenanza de licencias y declaraciones responsables urbanísticas». *Anuario de Derecho Municipal* Nº 15. Madrid, 2022. Págs. 51-76
- › Gavieiro González, S. «Análisis de la jurisprudencia sobre las comunicaciones previas y declaraciones responsables de actividades comerciales o de servicios» *Revista de Administración Pública*, 205 (2018). Págs..195-219.
- › Pérez Pérez, M. M. «La nueva tasa por la actuación de control posterior de aperturas de establecimientos sometidas al procedimiento de comunicación previa y declaraciones responsables» *Revista de Práctica Local* 2010. Págs. 1309-1319

# LA ASISTENCIA JURÍDICA AL ORGANISMO AUTÓNOMO AGENCIA TRIBUTARIA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID

JORGE GONZÁLEZ CORTADE  
Socio de Público y Regulatorio  
(Abogado del Estado en  
excedencia)  
Écija Abogados

CLARA JIMÉNEZ RODRÍGUEZ  
Letrado consistorial  
Ayuntamiento de Madrid

## RESUMEN

En este trabajo se ofrece una imagen general de la asistencia jurídica que presta la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid a la Agencia Tributaria de Madrid para hacer frente a las necesidades de asesoramiento jurídico, representación y defensa derivados de su actividad; centrandó la atención en el desempeño de cada una de estas funciones diferenciadas en los servicios consultivos y contenciosos. Finalmente, se analizan brevemente las cuestiones jurídicas de actualidad y más relevantes derivadas de la actividad de la Agencia Tributaria Madrid relacionadas, entre otros, con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, con el impuesto sobre bienes inmuebles y con el impuesto sobre actividades económicas, que han sido asumidas por la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid.

Palabras clave: Agencia Tributaria Madrid. ATM. Asesoría Jurídica. Consultivo. Contencioso. Tribunal Supremo. Jurisprudencia. Plusvalía. IBI. IAE.

## ABSTRACT

*This paper offers a general picture of the legal assistance provided by the Legal Department of the Madrid City Council to the Madrid Tax Agency to meet the needs of legal advice, representation and defense derived from its activity; focusing on the performance of each of these different functions in the advisory and contentious services. Finally, a brief analysis is made of the current and most relevant legal issues derived from the activity of the Madrid Tax Agency related, among others, to the tax on the increase in value of urban land, the real estate tax and the tax on economic activities, which have been assumed by the Legal Counsel's Office of the Madrid City Council.*

*Keywords: Agencia Tributaria Madrid. ATM. Legal Service. Advisory. Dispute Resolution. Supreme Court. Jurisprudence. Plusvalía. IBI. IAE. ATM.*

<b>1</b>	LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID	→ 1.1. Introducción → 1.2. Naturaleza jurídica de la ATM	60
<b>2</b>	LA ASESORÍA JURÍDICA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID	→ 2.1. Introducción → 2.2. La asistencia jurídica a la ATM 2.2.1. Cuestiones generales 2.2.2. Asistencia jurídica 2.2.3. Representación y defensa → 2.3. Organización de la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid y su reflejo en la efectiva asistencia a la ATM 2.3.1. Régimen jurídico 2.3.2. Ámbito consultivo 2.3.3. Ámbito contencioso	62
<b>3</b>	CUESTIONES JURÍDICAS CONTROVERTIDAS DERIVADAS DE LA ACTIVIDAD DE LA ATM	→ 3.1. Efectos del silencio y la necesidad de interponer reclamación económico-administrativa → 3.2. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana → 3.3. Impuesto sobre bienes inmuebles → 3.4. Impuesto sobre actividades económicas	71

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 60  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

# ① LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

## 1.1. Introducción

El presente artículo pretende dar una imagen global de las necesidades de asesoramiento jurídico y defensa y representación derivados de la actividad de la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid (en adelante, ATM), así como, una vez examinada esa parte, realizar un breve análisis de las principales cuestiones que son planteadas en los juzgados y tribunales en los procesos judiciales en los que es parte la ATM y que pueden resultar de interés por su relevancia y actualidad.

El objetivo de este trabajo es que el lector pueda configurarse una imagen aproximada de cuáles son, en realidad, las necesidades jurídicas que tiene la ATM en tanto que es una Administración que requiere servicios legales, como puedan requerirlos una persona física o jurídica cualquiera, es decir, un cliente. Por tanto, describiremos desde la perspectiva de la Asesoría Jurídica el panorama legal que tiene la ATM como demandante de esos servicios jurídicos. En definitiva, y como prevención, no se presenta aquí un trabajo doctrinal o monográfico, sino que se quiere facilitar a quien no sea lego en la materia -y, en realidad, pocos los son fuera de la propia Administración- el conocimiento de un aspecto tan interesante como es la asistencia jurídica a un ente singular pero de tanta relevancia como es la ATM.

## 1.2. Naturaleza jurídica de la ATM

A efectos de determinar cuál es la asistencia jurídica que corresponde a la ATM es importante partir de su propia naturaleza jurídica. Pues bien, sobre esta cuestión el legislador, al regular los municipios de gran población en el título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL), no determinó de manera precisa la figura jurídica que se debía emplear cuando una entidad local quisiera crear el órgano tributario. Así, en el artículo 135 simplemente se dispone lo siguiente:

1. Para la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, regido por los principios de eficiencia, suficiencia, agilidad y unidad en la gestión, se habilita al Pleno de los ayuntamientos de los municipios de gran población para crear un órgano de gestión tributaria, responsable de ejercer como propias las competencias que a la Administración Tributaria local le atribuye la legislación tributaria.

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 61  
 Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
 Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

1. El mismo régimen se sigue en el caso del Estado, por ejemplo, pues la asistencia jurídica a los organismos autónomos se atribuye *ex lege* a la Abogacía del Estado, según el artículo 551 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, cuyo tenor literal es el siguiente: «1. La representación y defensa del Estado y de sus organismos autónomos, así como la representación y defensa de los órganos constitucionales cuyas normas internas no establezcan un régimen especial propio, corresponderá a los Abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico del Estado. Los Abogados del Estado podrán representar y defender a los restantes organismos y entidades públicos, sociedades mercantiles estatales y fundaciones con participación estatal, en los términos contenidos en la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas y disposiciones de desarrollo.»

Aunque esta parte introductoria pueda parecer una obviedad a quien se encuentre familiarizado con el régimen de asistencia legal al Estado o a las Comunidades Autónomas, lo cierto es que en el ámbito local no lo es. Madrid constituye, y cada vez de una forma más acentuada, una singularidad en el ámbito de la administración local, siendo excepcionales tanto su agencia tributaria como su asesoría jurídica. De hecho, son pocos, o ninguno, los municipios que cuentan con un cuerpo propio de letrados consistoriales funcionarios de carrera. Por el contrario, la forma en que se presta asistencia jurídica a los municipios es tan variada como lo es la propia municipalidad, no siendo infrecuentes los contratos de asistencia jurídica en virtud de los cuales se externalizan las funciones de asesoramiento, encomendándolas al sector privado.

Con posterioridad, la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid (en adelante, LCREM), en su artículo 26, sí brindaba ya elementos que permitían determinar con claridad la figura jurídica a aplicar. En concreto, dispone el artículo 26:

1. Para la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, regido por los principios de eficiencia, suficiencia, agilidad y unidad en la gestión, el Pleno podrá crear un ente autónomo de gestión tributaria, responsable de ejercer como propias las competencias municipales de gestión en materia tributaria.
2. El Pleno determinará las competencias, organización y funcionamiento de dicho ente, al que corresponderá ejercer la función de recaudación, respetando, en su caso, lo dispuesto en la legislación básica en materia de gobierno y administración local.
3. La función de recaudación se ejercerá por el titular del ente de gestión tributaria, así como por los funcionarios adscritos al mismo de acuerdo con las disposiciones que, en su caso, se adopten.

Con tales mimbres se aprobaron en el Ayuntamiento de Madrid los actuales Estatutos del Organismo Autónomo Agencia Tributaria de Madrid, de 22 de diciembre de 2008, en cuyo artículo 1 se dispone:

1. La Agencia Tributaria Madrid es un Organismo Autónomo dotado de personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio propio y autonomía de gestión para el cumplimiento de sus fines.

Dentro de la esfera de sus competencias, le corresponden las potestades administrativas precisas para el cumplimiento de sus fines, en los términos establecidos en los presentes Estatutos y de acuerdo con la legislación aplicable.

Como indicábamos, la determinación de la naturaleza jurídica de la ATM era importante porque sirve para definir el régimen de asistencia jurídica que le corresponde<sup>1</sup>. No en vano, en el caso del Ayuntamiento de Madrid al tratarse de un organismo autónomo le corresponde *ex lege* a la Asesoría Jurídica, conforme al artículo 28.1 de la propia Ley de Capitalidad:

1. La asistencia jurídica al Alcalde, a la Junta de Gobierno y a los órganos directivos, comprensiva del asesoramiento jurídico y de la representación y defensa en juicio del Ayuntamiento y de los Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales municipales, corresponderá a los Letrados del Ayuntamiento de Madrid integrados en la Asesoría Jurídica.

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 62  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

Por tanto, si bien la forma en que se cubren las necesidades de asistencia jurídica en el caso de la Administración central o autonómica es homogénea y se atribuye a servicios jurídicos propios integrados por sus cuerpos de funcionarios, en el caso de la Administración local no es así, sino que fruto de la heterogeneidad de su composición la forma en que se cubre esa necesidad es muy variada

Este régimen jurídico debe completarse con la reciente aprobación por el Pleno del Ayuntamiento del Reglamento Orgánico 1/2023, de 31 de enero, de la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid (en adelante, ROAJ), en el que, como no podía ser de otra manera, se aplica y desarrolla el artículo 28 de la Ley de Capitalidad en términos similares a los prescritos.

## ② LA ASESORÍA JURÍDICA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID

### 2.1. Introducción

Como hemos visto, a la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid le corresponden las funciones de asistencia, defensa y representación del ayuntamiento y de sus organismos públicos, entre los que se encuentra la ATM en tanto que organismo autónomo municipal.

Esas funciones de asistencia jurídica en los servicios jurídicos de las Administraciones Públicas se han venido distinguiendo tradicionalmente en dos ramas diferentes, la función contenciosa y la función consultiva. El ROAJ viene a consolidar esa diferenciación en sus títulos II y III, sobre la función consultiva y contenciosa respectivamente. Ambas funciones se definen con claridad en el artículo 2.1 ROAJ, según el cual:

1. La Asesoría Jurídica, bajo la dirección de su titular, desarrolla su actuación de asistencia jurídica a través de dos funciones principales:
  - a) La función consultiva, consistente en el asesoramiento jurídico al Ayuntamiento de Madrid y a sus organismos públicos, de acuerdo con lo dispuesto en el presente reglamento orgánico.
  - b) La función contenciosa, consistente en la representación y defensa del Pleno, del Ayuntamiento de Madrid y de sus organismos públicos, de acuerdo con lo dispuesto en el presente reglamento orgánico.

### 2.2. La asistencia jurídica a la ATM

#### 2.2.1. Cuestiones generales

Como hemos visto, existen dos tipos distintos de asistencia, contenciosa y consultiva. Pues bien, la ATM, por el volumen de actividad que asume y las competencias que tiene atribuidas, requiere de una asistencia jurídica integral como la que pueda requerir cualquier otra Administración, empresa o

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 63  
 Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
 Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

2. A fecha 31 de enero de 2023, la plantilla de la ATM ascendía a 926 personas (*Tributus, revista de la Agencia Tributaria Madrid*, n.º 1, pag.11).

3. Para que pueda entenderse el volumen de actividad de la ATM resulta muy expresivo recoger algunos datos. En 2021, por ejemplo, se emitieron 4.281.462 recibos, por una cuota total de 1.791.919.276 euros; se recibieron 194.647 autoliquidaciones, que sumaban 561.977.891 euros de cuota; o se efectuaron 119.186 liquidaciones, por un importe de 284.795.848 euros. A través de la administración electrónica se realizaron 6,3 millones de trámites; mientras que 230.746 fueron atendidas presencialmente

Desde el punto de vista de las reclamaciones, por ejemplo, se interpusieron 29.661 recursos de reposición, de los cuales 27.888 se refieren a recursos contra actos de gestión de los tributos, 1.506 contra actos de inspección y 328 en materia catastral. A su vez, se ejecutaron 3.707 resoluciones del Tribunal Económico Administrativo de la ciudad de Madrid y 489 resoluciones judiciales. (*Tributus, revista de la Agencia Tributaria Madrid*, n.º 1, pags. 13 y 14)

4. En el ámbito del Ayuntamiento de Madrid, debe atenderse principalmente al artículo 12.3 del ROAJ, según el cual:

«3. Corresponde informar con carácter previo y preceptivo:

a) Los anteproyectos de ordenanzas y reglamentos.

b) Los convenios administrativos que celebren el Ayuntamiento de Madrid o sus organismos públicos.

c) Los supuestos en que la legislación sobre contratación del sector público así lo exija.

d) Los supuestos en que la legislación sobre patrimonio de las administraciones públicas así lo exija.

particular. Y, de hecho, se comporta de manera similar a como pueda comportarse una empresa de sus dimensiones<sup>2</sup>, a saber: para el asesoramiento y resolución diaria de problemas dispone de personal propio que cumple funciones equivalentes a las de un servicio jurídico integrado o *in house* de una empresa, aunque no se refleje como tal en su organigrama (se trata de técnicos cualificados diseminados por sus diferentes unidades), mientras que para la asistencia jurídica preceptiva, para la dirección letrada de los procesos judiciales y para aquellas cuestiones que por su complejidad así lo requieran, cuenta con la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid.

Pasamos a continuación a desarrollar lo anteriormente esbozado. La ATM, en cuanto que órgano administrativo dedicado a la gestión integral del sistema tributario municipal y sometido al principio de legalidad (artículo 103.1 de la Constitución Española de 1978), ha de aplicar y observar el ordenamiento jurídico de manera permanente; y su propia actuación en el ámbito de sus competencias da lugar a que se genere una ingente cantidad de procesos judiciales<sup>3</sup>.

Como hemos indicado, una gran parte de sus necesidades legales se atienden por su propia plantilla, en la que existen empleados públicos cualificados que desempeñan esa labor de manera acreditada (principalmente, Técnicos de Administración General y Secretarios de Intervención). Esa asistencia es variada, puede incluir desde la asistencia a los órganos directivos de la Agencia, la redacción y revisión de los documentos que se incorporan a los expedientes administrativos, o la elaboración de informes jurídicos *ad hoc* para preguntas concretas de los órganos internos del organismo. Sin embargo, la representación y defensa y la asistencia jurídica preceptiva (así como aquella que facultativamente se desee) necesariamente vienen atribuidas a la Asesoría Jurídica, en los términos que pasamos a explicar.

## 2.2.2. Asistencia jurídica

En el ámbito consultivo, la asistencia de la ATM corresponde a la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid, ya se requiera la emisión de informes jurídicos preceptivos o facultativos. A diferencia de lo que ocurre con la función contenciosa —como veremos—, los servicios jurídicos municipales no pueden ser suplidos por terceros externos en la emisión de los informes jurídicos que sean legalmente exigibles. Cuestión diferente es que, en aquellos casos en los que no se requiera un informe preceptivo conforme a derecho<sup>4</sup>, la ATM pueda tramitar el expediente administrativo sin la incorporación de un informe de la Asesoría Jurídica, recibiendo el asesoramiento legal interno que considere.

Que la asistencia jurídica consultiva se encomiende a la Asesoría Jurídica de manera imperativa lo que pretende es que el gestor, en todos aquellos casos en los que por su importancia la normativa haya impuesto la incorporación de un informe preceptivo, se vea asistido por funcionarios de carrera,

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 64  
 Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
 Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

e) Las propuestas de resolución en los procedimientos de declaración de lesividad.

f) El planteamiento de conflictos de jurisdicción a los juzgados y tribunales.

g) Cualquier otro asunto respecto al cual la legislación vigente exija informe jurídico con carácter preceptivo.”

No obstante, existen disposiciones dispersas por el ordenamiento jurídico en las que se impone solicitar preceptivamente un informe al órgano con funciones de asistencia legal, siendo en el caso de la ATM su Asesoría Jurídica.

5. Basta al efecto con comprobar dentro del listado de códigos CPV de la contratación pública cómo nos encontramos con contratos que tienen por objeto, por ejemplo, los servicios de asesoría jurídica (79111000-5), o servicios de asesoría e información jurídica (79140000-7). Luego, la licitación de servicios de asesoría está contemplada como una posibilidad, si bien, en el caso de las Administraciones se restringe en determinados ámbitos.
6. Artículo 28.3 de la LCREM: «3. Conforme a lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 551 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, el Ayuntamiento y los Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales locales podrán designar para su representación y defensa en juicio a abogado colegiado o confiar a éste sólo la defensa y la representación a un procurador.»
7. Artículo 28.6 de la LCREM: «6. Los Abogados del Estado podrán representar, defender y asesorar al Ayuntamiento de Madrid mediante la suscripción del oportuno convenio de colaboración, en los términos contenidos en su legislación específica, a propuesta o previa audiencia del titular de la Asesoría Jurídica».

independientes y objetivos, y con una alta cualificación y especialización. Esto no quiere decir que sea contrario a derecho que la Administración pueda recabar asesoramiento legal externo<sup>5</sup>, pero se impide que en determinados casos se pretenda sustituir el criterio de funcionarios de carrera acreditados e independientes por el de juristas particulares contratados al efecto.

### 2.2.3. Representación y defensa

La representación y defensa de la ATM corresponde *ex lege* a la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid (diferencia significativa frente a otros entes locales que pueden externalizar su defensa y representación acudiendo a la contratación pública). Sin embargo, ello no quiere decir que no existe una excepción a la regla general, como pasamos a analizar.

Esa excepción es doble, en realidad. Por un lado, el artículo 3.6 del ROAJ, dispone lo siguiente:

6. En casos excepcionales, el Ayuntamiento y sus organismos públicos podrán designar para su representación y defensa en juicio a abogado colegiado o confiar a este solo la defensa y la representación a un procurador.

Como puede apreciarse, el precepto se refiere a casos excepcionales, por lo que solo justificadamente se podrá atribuir la representación y defensa a letrado colegiado y procurador particular. Este precepto no viene sino a recoger la previsión contemplada en el artículo 28.3 de la LCREM<sup>6</sup>. Y la segunda excepción se establece en el apartado siguiente, artículo 3.7 del ROAJ:

7. Los abogados del Estado y los letrados de la Comunidad de Madrid podrán representar, defender y asesorar al Ayuntamiento de Madrid y a sus organismos públicos mediante la suscripción del oportuno convenio, en los términos contenidos en su legislación específica, a propuesta o previa audiencia del Letrado General.

En este segundo supuesto, la defensa y representación se llevaría a cabo mediante convenio por los servicios jurídicos de otras Administraciones, ya sea del Estado o de la Comunidad Autónoma de Madrid, siendo necesaria la propuesta y, en todo caso, la audiencia del Letrado General del Ayuntamiento de Madrid. Este precepto igualmente se contempla en la LCREM, artículo 28.6<sup>7</sup>, y encuentra su correlativo en la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en el artículo 551.3, que se reitera tanto en el artículo 1.3 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas como en el artículo 2.1, segundo párrafo, de la Ley 3/1999, de 30 de marzo, de Ordenación de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid.

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 65  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

En el ámbito contencioso, la razón de ser de que la Administración pueda requerir una representación letrada distinta a la de sus servicios jurídicos deriva del hecho de que la misma puede llegar a ser parte en procedimientos más alejados de sus competencias habituales, por lo que puede verse compelida a recurrir a profesionales familiarizados con un ámbito de práctica en la que sus letrados no desarrollan su ejercicio ordinario. No obstante, ambas excepciones rara vez se han aplicado en el ámbito del Ayuntamiento de Madrid, dado que el hecho de que el mismo cuente con un cuerpo propio de letrados altamente cualificados prácticamente elimina la necesidad de externalizar procesos correspondientes a la ATM, respecto a los cuales dichos letrados se encuentran familiarizados y que conocen sobradamente.

Habiendo visto cuál es la regla general y cuáles las excepciones en la defensa y representación de la ATM, hemos de mencionar otro tipo de asistencia jurídica contenciosa que también puede requerir la ATM, y que se refiere a la defensa y representación de sus propias autoridades y empleados. Este supuesto se prevé con carácter general en el artículo 29 de la LCREM<sup>8</sup>, y se desarrolla en los artículos 29 y 30 del ROAJ.

Para que se pueda atribuir la representación y defensa de autoridades y empleados públicos a la Asesoría Jurídica se han de cumplir determinados requisitos, en concreto: que la necesidad derive de actos u omisiones de aquellos relacionados directa e inmediatamente con el ejercicio de sus respectivas funciones; que no exista conflicto de intereses con la propia Administración; y que su defensa resulte compatible con los derechos e intereses públicos. Por tanto, para que las autoridades y personal dependiente de la ATM puedan beneficiarse de la representación y defensa del servicio jurídico consistorial debe verificarse el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos, por lo que no es un beneficio de concesión automática<sup>9</sup>. De hecho, la solicitud debe realizarla el titular del órgano superior o directivo del que dependa la autoridad o empleado público, sin que, por tanto, pueda interpretarse como un derecho del beneficiario de la asistencia.

En definitiva, a la Asesoría Jurídica corresponde la representación y defensa de la ATM, sin perjuicio de determinadas excepciones, así como de que en determinadas ocasiones no solo se represente a la ATM persona jurídica, sino también a sus autoridades y empleados.

## 2..3. Organización de la Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid y su reflejo en la efectiva asistencia a la ATM

### 2.3.1. Régimen jurídico

8. Artículo 29 de la LCREM: «En los términos que se establezcan por el Pleno, los Letrados del Ayuntamiento de Madrid podrán asumir la representación y defensa en juicio de las autoridades, funcionarios y empleados del Ayuntamiento o de sus Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales, cualquiera que sea su posición procesal, cuando los procedimientos se sigan por actos u omisiones relacionados con el cargo y no exista conflicto de intereses».

9. En concreto, el procedimiento para el otorgamiento de la asistencia jurídica a autoridades y empleados públicos se regula en los artículos 29 y 30 del ROAJ, tratándose de una cuestión que se examina con mucha atención por la Asesoría Jurídica, motivo por el cual se exige informe de letrado y autorización expresa del Letrado General.

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 66  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

La organización de la Asesoría Jurídica se determina normativamente a diferentes niveles, consecuencia de la distribución competencial entre los diferentes órganos del gobierno municipal<sup>10</sup>.

Por un lado, la normativa básica se recoge en el ya mencionado ROAJ, aprobado por el Pleno del Ayuntamiento de Madrid. La competencia del Pleno para la aprobación de este reglamento orgánico deriva del artículo 11.1c de la LCREM, según el cual:

1. Corresponde al Pleno:

[...]

c) La aprobación y modificación de los reglamentos de naturaleza orgánica. Tendrán en todo caso naturaleza orgánica:

[...]

La regulación de la organización política y administrativa del Ayuntamiento.

Por lo que aquí nos interesa, ya indicamos que el ROAJ diferenciaba entre la función contenciosa y la función consultiva (títulos II y III), sin entrar a regular la forma concreta de organización de la Asesoría. La estructura básica de la Asesoría corresponde fijarla a la Junta de Gobierno del Ayuntamiento de Madrid, pues el artículo 17.1h de la LCREM establece lo siguiente:

1. Corresponde a la Junta de Gobierno:

[...]

h) Establecer la organización y estructura de la Administración municipal ejecutiva, en el marco de las normas orgánicas aprobadas por el Pleno y el nombramiento y el cese de los titulares de los órganos directivos.

Pues bien, el ejercicio de sus competencias por la Junta de Gobierno se materializó en el Acuerdo de 29 de junio de 2023, de organización y competencias de la Coordinación General de la Alcaldía. En dicho acuerdo, apartado 1.1º, se determina la estructura, listando a su vez en el apartado 4º las competencias que a la misma corresponden. En concreto, la Asesoría Jurídica tiene rango de coordinación general, y dependiendo de esta hay dos subdirecciones generales, una de contencioso y otra de consultivo.

Y, para terminar de concretar la organización del servicio jurídico, se ha de acudir a la Resolución del Letrado General de la Asesoría Jurídica, por la que se aprueba la Instrucción sobre el funcionamiento de la Asesoría Jurídica, de 27 de julio de 2023. En dicha instrucción se desarrolla a nivel interno la estructura de la Asesoría Jurídica, concretando la organización de las dos subdirecciones generales.

10. Sin perjuicio de las competencias estatales ejercidas por el legislador al ocuparse del servicio jurídico en la propia LBRL o en la LCREM para el concreto caso de Madrid, hay que diferenciar las competencias del pleno frente a la junta de gobierno. El Pleno del Ayuntamiento de Madrid no puede descender a la organización concreta de la Administración, pues se trata de una competencia de la Junta de Gobierno, por lo que no puede estructurar a nivel administrativo a la Asesoría Jurídica (artículo 17.1h LCREM).

Esta cuestión exterioriza las complejidades de la Administración Local y del encaje de sus diferentes órganos, con problemas añadidos como la falta de capacidad normativa del órgano ejecutivo (a diferencia de lo que ocurre con el Consejo de Ministros o los consejos de gobierno autonómicos, que sí disponen de competencia reglamentaria).

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 67  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

Por lo que se refiere al ámbito consultivo, el apartado 1.2 de la Instrucción de 27 de julio de 2023 preceptúa lo siguiente:

1.2. La Subdirección General de lo Consultivo se organiza de acuerdo con la siguiente estructura:

- a) El titular de la Subdirección General de lo Consultivo.
- b) Las asesorías jurídicas que se determinen bajo la dirección del correspondiente letrado jefe. [...]

Mientras que en el ámbito contencioso es el apartado 1.3 el que se ocupa de la cuestión al fijar la siguiente estructura:

1.3. La Subdirección General de lo Contencioso se organiza de acuerdo con la siguiente estructura:

- a) El titular de la Subdirección General de lo Contencioso.
- b) Las áreas de civil-mercantil, penal, contencioso-administrativo, y personal-social, bajo la dirección del correspondiente letrado jefe.
- c) Las coordinaciones adscritas al área de lo contencioso-administrativo, bajo la dirección del correspondiente letrado coordinador. [...]

A la luz de las reglas transcritas, la Subdirección General de lo Consultivo se divide en una serie de “asesorías” que se corresponden, en cierto modo (no existe una correspondencia exacta), con las áreas de gobierno en que se estructura la organización municipal; mientras que la subdirección de contencioso se organiza por jurisdicciones, y la jurisdicción de lo contencioso-administrativo se subdivide a su vez en coordinaciones.

11. Artículo 83.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: «1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.»

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua».

### 2.3.2. Ámbito consultivo

Cómo influye la organización anteriormente expuesta en el asesoramiento a la ATM se explica a continuación: en el ámbito consultivo es el Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda la que, con carácter ordinario y general, asume el asesoramiento de la ATM.

El área de hacienda se ocupa actualmente por un letrado jefe, y presta servicios tanto al Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda como a la ATM. Ciertamente, la principal actividad de la ATM consistente en la aplicación de los tributos, que integra todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación<sup>11</sup>, no genera una excesiva actividad consultiva. Por otro lado, si volvemos a la nota al pie número 4, en la que se identificaban los asuntos en los que resulta

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 68  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

preciso un informe preceptivo de la Asesoría Jurídica, pocos de esos asuntos se corresponden con los procedimientos que habitualmente tramita la ATM.

La afirmación contenida en el párrafo anterior requiere, sin embargo, dos puntualizaciones. Por un lado, aunque el órgano que pide informe preceptivo a la Asesoría Jurídica sobre los anteproyectos de ordenanzas fiscales es el Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda, lo cierto es que los mismos son promovidos por la ATM, pues el artículo 15.2.1c de los Estatutos del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid, de 22 de diciembre de 2008, atribuye a su director la siguiente competencia:

«1. En su condición de director del Organismo le corresponden las siguientes funciones: [...] 2. Asimismo, en calidad de titular del ente autónomo de gestión tributaria, le corresponden las siguientes funciones: 2.1. En materia de ordenación de los tributos y estudios tributarios: [...] c) La elaboración del Proyecto de Ordenanzas Fiscales y de Precios Públicos y de cualquier otra norma en materia tributaria, correspondiendo al titular del Área competente en materia de Hacienda proponer a la Junta de Gobierno de la Ciudad de Madrid su aprobación».

Luego, se trata de un supuesto en el que, si bien la competencia real se ejerce por la ATM mediante la redacción de la ordenanza, la competencia material y formal para elevar el anteproyecto a la Junta de Gobierno, requiriendo previamente el asesoramiento jurídico corresponde al área de gobierno de adscripción.

Por otro lado, la legislación sectorial incluye otros supuestos distintos de los contemplados en el ROAJ en los que también resulta preceptivo el informe de la Asesoría Jurídica, como es el caso, por ejemplo, del artículo 11.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa para los casos de revocación de los actos de la Administración Tributaria<sup>12</sup>.

Si observamos los números de la Asesoría Jurídica correspondientes al 2022, se emitieron 2.273 informes en total. Pues bien, de ellos, sólo 32 correspondieron a solicitudes de informe directas de la ATM; debiendo también tener en cuenta que se informaron 10 ordenanzas fiscales, aunque la petición de informe proviniera del Área de Gobierno de Hacienda y Personal. Es decir, aun sumando ambos tipos de informes, el porcentaje de informes emitidos a consecuencia de la actividad de la ATM solo llegó al 1,84% del total de informes emitidos, lo que corrobora la afirmación que realizábamos acerca del carácter poco demandante de la ATM en este ámbito.

12. Artículo 11.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo: «Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución.

Formulada la propuesta, el órgano competente para tramitar deberá solicitar un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación».

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 69  
 Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
 Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

13. Las dimensiones y número de procedimientos tramitados por la ATM son tales que convierten esta última hipótesis en un planteamiento razonable. En el caso de la AEAT, por ejemplo, aunque se trata de la administración central, que tiene otras dimensiones y volúmenes, dispone de su propio servicio jurídico compuesto por Abogados del Estado, tal y como se previó en el artículo 103, ocho, de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por el que se creó la agencia: «La Agencia dispondrá de un servicio jurídico propio, integrado por Abogados del Estado, que actuará bajo la superior coordinación de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, y al que corresponde el asesoramiento jurídico de la Agencia.»

Al respecto, el reciente Real Decreto 649/2023, de 18 de julio, por el que se desarrolla la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, en el ámbito de la Abogacía General del Estado, señala en su preámbulo que "merece la pena destacar la especial referencia a la asistencia jurídica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que se justifica tanto por la especial carga de trabajo que esta asistencia supone para la Abogacía General del Estado, como por el hecho de que la indicada Agencia cuenta con su propio Servicio Jurídico, servido por Abogados del Estado, que ha de actuar bajo la superior coordinación de la Abogacía General y con sujeción al principio de unidad de doctrina". Esta idea se plasma en el artículo 39 del real decreto, que en su apartado 3 dispone: «el Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria actuará bajo la superior coordinación de la Abogacía General del Estado y con sujeción al principio

En términos generales, la actividad consultiva que requiere la ATM se encuentra relacionada con su papel común de Administración Pública, por ejemplo, derivado de la contratación pública, ámbito que exige asesoramiento jurídico en los correspondientes procedimientos de licitación. También es consultada la Asesoría Jurídica en cuestiones de especial complejidad jurídica, en cuyo caso, y por aplicación de la Instrucción de 27 de julio de 2023 anteriormente citada, toma parte a su vez el titular de la Subdirección General de lo Consultivo.

A modo de conclusión respecto al aspecto consultivo, a pesar del volumen de actividad de la ATM y de su nivel de complejidad, no es un órgano administrativo que necesite un asesoramiento intensivo de la Asesoría Jurídica, siendo posible su atención mediante dos letrados. No obstante, la exigua demanda de servicios consultivos no necesariamente refleja las necesidades reales, sino que se corresponde en mayor medida con el hecho de que no sea preceptiva su intervención, así como de que los servicios jurídicos municipales se encuentren al límite de su capacidad. Por ello, gran parte de las necesidades se atiende por los propios técnicos del organismo. Una forma adecuada de cubrir los requerimientos de la ATM podría pasar por la integración de una rama de la propia Asesoría Jurídica en el seno del organismo autónomo<sup>13</sup>.

### 2.3.3. Ámbito contencioso

En el plano contencioso el panorama cambia drásticamente, requiriendo la ATM la representación y defensa en un elevado número de asuntos. Siendo lógico pensar que sus necesidades se centrarán en la jurisdicción contencioso-administrativa porque la impugnación de los actos derivados de la aplicación de los tributos se residencia en la misma, lo cierto es que el ejercicio de sus potestades como Administración Pública también la lleva a demandar defensa y representación en el resto de los órdenes jurisdiccionales.

En el ejercicio 2022 se abrieron en la Asesoría Jurídica un total de 14.350 nuevos expedientes<sup>14</sup>. Pues bien, de todos ellos, los correspondientes a la ATM se pueden desglosar de la siguiente manera:

- Contencioso-administrativo: 1289.
- Civil-Mercantil: 750.
- Social: 4.
- Penal: 1.

Vistas las cifras anteriores, pueden realizarse los siguientes comentarios.

- En primer lugar, hemos optado por emplear datos de una sola anualidad porque no se pretende mostrar una evolución en los datos o emplear estadísticas, sino que la intención es más sencilla, mostrando en una

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 70  
 Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
 Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

de unidad de doctrina».

En definitiva, si bien un modelo como el que se contempla para la AEAT no se puede replicar en similares términos, sí que se podría plantear que la ATM contara con letrados consistoriales con dedicación exclusiva, bajo un régimen, por ejemplo, de adscripción funcional no orgánica, o mediante la creación de un área más dentro de la Asesoría Jurídica.

14. A efectos de entender el número de procesos tramitados en la Asesoría Jurídica, resulta necesario hacer una breve mención a las modificaciones introducidas en la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en la regulación del recurso de casación contencioso-administrativo, por la Ley Orgánica 7/2015, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Esta modificación supuso un gran cambio en la configuración del recurso: introdujo el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia como criterio para decidir sobre la admisión del recurso, desaparecieron los recursos de casación para unificación de doctrina y en interés de ley y, lo que fue más importante para la Administración municipal, con la supresión de los límites de cuantía y materia hasta la fecha existentes, se amplió la posibilidad de que determinadas sentencias de los juzgados de lo contencioso-administrativo se impugnaran ante el Tribunal Supremo.

Esta modificación supuso en el ámbito tributario municipal la posibilidad de acceso por los pequeños contribuyentes a la tutela del Tribunal Supremo. Recordemos que, con anterioridad, el recurso de casación venía limitado a procedimientos de cuantía superior a 600.000€.

anualidad cuáles son las necesidades de defensa y representación que requiere la ATM en un solo año (y que, en todo caso, son estables en el tiempo salvo anomalías como puede ser el año 2020 a consecuencia de la pandemia de COVID-19).

→ En segundo lugar, como puede verse, el número más alto de procesos se concentra en la jurisdicción contencioso-administrativa (el 63% del total de nuevos expedientes), lo que resultaría previsible; sin embargo, el número de procesos de la jurisdicción civil (en realidad, se trata en su práctica totalidad de asuntos de los órganos mercantiles) se eleva al 36%, lo que constituye una cantidad muy significativa. Los procesos que se tramitan en la jurisdicción civil en los que la ATM es parte se refieren a la defensa de los créditos públicos en el seno de procesos concursales.

→ En tercer lugar, respecto a los procesos sociales se refieren al personal laboral (personal de convenio), pues téngase en cuenta que los procesos relativos a los empleados públicos de la ATM que no sean personal laboral se residen en la jurisdicción contenciosa.

→ Y, en cuarto lugar, respecto al bajo número de procesos penales, este dato es razonable a la luz del tipo de tributos que recauda la ATM. El tipo penal del delito contra la hacienda pública exige que la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, lo que resulta mucho más complicado en tributos como el impuesto sobre bienes inmuebles o sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que respecto a otro tipo de tributos como el impuesto sobre sociedades o sobre el valor añadido, tanto por el importe de las cuotas, como por el tipo de gestión de estos impuestos.

Adicionalmente, el escaso número de procesos penales evidencia el correcto funcionamiento de la ATM y la inexistencia de conductas delictivas, en tanto que refleja la ausencia de necesidad por parte de las autoridades y empleados de la ATM de ser representados y defendidos en aquel orden jurisdiccional.

Siendo los asuntos contencioso-administrativos los más numerosos, la práctica totalidad de estos se refieren a impugnaciones derivadas de la aplicación de los tributos. En concreto, el número más significativo de reclamaciones está relacionado con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU, más popularmente conocida como plusvalía). Posteriormente haremos una pequeña referencia a esta cuestión.

En cuanto a la organización interna, dentro de la Subdirección General de Contencioso existe una jefatura de contencioso-administrativo, dentro de la cual hay, a su vez, una coordinación de tributario. El letrado encargado de la

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 71  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

coordinación tributaria tiene dedicación exclusiva a esta materia, siendo su competencia además la de coordinar al resto de letrados que asumen la llevanza de procesos tributario (prácticamente todos los letrados de la Asesoría Jurídica que se encuentran adscritos al área contencioso-administrativa asumen la llevanza de pleitos en los que se impugnan actos de la ATM de diferentes materias). Además, en función de la relevancia de los asuntos y según cómo sean clasificados conforme a la Instrucción de 27 de julio de 2023 los pleitos podrán ser asumidos y supervisados por el letrado jefe o por el titular de la subdirección general.

Por otro lado, como hemos visto, también es muy relevante el número de asuntos que se llevan en el área de civil-mercantil. De ellos, la gran mayoría corresponden al ámbito puramente concursal, donde la ATM actúa como un acreedor más del concursado en el correspondiente procedimiento. De los mismos se ocupa el letrado jefe de civil-mercantil, así como el letrado adjunto asignado a ese departamento.

No es posible cuantificar de manera precisa cuántos letrados se dedican a la representación y defensa de la ATM ante los juzgados y tribunales. No obstante, toda vez que el número de expedientes de la ATM constituye, aproximadamente, un 14% del total de expedientes nuevos, el número de efectivos requeridos para su atención es considerable. Téngase en cuenta, por último, que el principal tipo de procesos que se plantean se refiere a impugnaciones por actos relacionados con el IIVTNU, que se tramitan en un importante número de supuestos mediante procedimiento abreviado (artículo 78 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa), lo que exige -salvo excepciones- acudir a vista, lo que consume muchos recursos en términos de horas de letrados.

En definitiva, cabe afirmar respecto a la asistencia jurídica de la ATM que la misma es relativamente pequeña desde el punto de vista del asesoramiento consultivo, si bien podría reforzarse mediante la integración o adscripción de letrados dedicados al asesoramiento ordinario del organismo, y que es mucho más significativa en el ámbito contencioso, donde sí genera un volumen de litigiosidad notable que requiere un despliegue de recursos adecuado.

### ③ CUESTIONES JURÍDICAS CONTROVERTIDAS DERIVADAS DE LA ACTIVIDAD DE LA ATM

En el presente apartado se van a tratar de manera sucinta las cuestiones jurídicas de actualidad que recientemente han suscitado un mayor interés en la Asesoría Jurídica como consecuencia de la actividad de la ATM objeto de impugnación.

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 72  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

### 3.1. Efectos del silencio y la necesidad de interponer reclamación económico-administrativa

Como es conocido, en el caso de los municipios de gran población la impugnación de los actos de aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias requiere previamente al ejercicio de las acciones procesales el agotamiento de forma previa y preceptiva de la vía económica administrativa, conforme a lo establecido en el artículo 137 de la LBRL y en el artículo 25 de la LCREM; que, en el caso del Ayuntamiento de Madrid corresponde al Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid.

Pues bien, no siendo un hecho controvertido que la normativa tributaria impone la carga de agotar la vía económica-administrativa, así como que este requisito no vulnera el artículo 24 de la Constitución ni puede ceder ante el principio antiformalista de la jurisdicción contenciosa (véanse, por ejemplo, la SSTS de 28 de junio de 2012, Rec. 3261/2009 o de 10 de junio de 2003, Rec. 84/1998), sin embargo, se ha planteado si también deben los administrados asumir la carga de agotar la vía administrativa en aquellos casos en los que no existía un acto expreso sino que se impugnaba la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación del interesado.

El Tribunal Supremo ha resuelto recientemente en sus Sentencias n.º 280/2023, de 7 de marzo (Rec. 3069/2021) o 539/2023, de 5 de mayo (Rec. 4792/2021), que no procede declarar la inadmisibilidad de un recurso contencioso-administrativo invocando la falta de agotamiento de la vía administrativa previa, conforme a lo declarado en los artículos 69.c), en relación con el 25.1 LJCA.

En la Sentencia n.º 280/2023, de 7 de marzo de 2023, fundamento de derecho cuarto, se pronuncia el Alto Tribunal como sigue:

- 1) No procede declarar la inadmisibilidad de un recurso contencioso-administrativo, por falta de agotamiento de la vía administrativa previa, conforme a lo declarado en los artículos 69.c), en relación con el 25.1 LJCA, en aquellos casos en que el acto impugnado fuera una desestimación presunta, por silencio administrativo, ya que, por su propia naturaleza, se trata de una mera ficción de acto que no incorpora información alguna sobre el régimen de recursos.
- 2) En tal sentido, la Administración no puede obtener ventaja de sus propios incumplimientos ni invocar, en relación con un acto derivado de su propio silencio, la omisión del recurso administrativo debido.

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 73  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

- 3) Ordenar, en un recurso de casación, que se conceda a la Administración una nueva oportunidad de pronunciarse, en un recurso administrativo, sobre la procedencia de una solicitud formulada en su día y no contestada explícitamente, supondría una dilación indebida del proceso prohibida por el art. 24 CE y una práctica contraria al principio de buena administración, máxime cuando el asunto ya ha sido examinado, en doble instancia, por tribunales de justicia.
- 4) El agotamiento de una vía previa de recurso, aun siendo preceptiva, cuando ya no sería, en este caso, previa, para demorar aún más el acceso a la jurisdicción en que ya se encuentra el propio interesado, que ha obtenido respuesta judicial, no sería sino un acto sin sentido o finalidad procesal alguna y generador de (más) dilaciones indebidas.
- 5) No hay un derecho subjetivo incondicional de la Administración al silencio, sino una facultad reglada de resolver sobre el fondo los recursos administrativos, cuando fueran dirigidos frente a actos presuntos como consecuencia del silencio por persistente falta de decisión, que no es, por lo demás, una alternativa legítima a la respuesta formal, tempestiva y explícita que debe darse, sino una actitud contraria al principio de buena administración.

## 3.2. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

A pesar de que el IIVTNU supone, en términos generales, el segundo impuesto por importancia recaudatoria tras el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI, en adelante) que constituye la principal fuente de ingresos tributaria del consistorio, es el impuesto que viene generando más litigiosidad. En el año 2022, según los datos reflejados en la Memoria de la ATM<sup>15</sup>, el número de resoluciones judiciales dictadas en vía contenciosa-administrativa derivadas de la impugnación de actos de aplicación de este tributo se elevó a 883.

A partir del año 2021 se ha producido una merma considerable en la recaudación derivada del IIVTNU<sup>16</sup> como consecuencia de las Sentencias del Tribunal Constitucional (TC, en lo sucesivo), principalmente, las Sentencias n.º 26/2017, de 16 de febrero, n.º 37/2017, de 1 de marzo, y n.º 59/2017, de 11 de mayo, n.º 126/2019, de 31 de octubre, así como la Sentencia n.º 182/2021 de 26 de octubre, que han ido minando determinadas actuaciones de la Administración Tributaria, llegando a anular la fórmula de cálculo del impuesto.

Siendo un tema sobre el que se ha venido escribiendo de manera extensa, interesa recordar que la Sentencia de 26 de octubre 2021 acordó declarar la

15. Memoria de la ATM, 2022, página 37, consultable en la siguiente dirección electrónica: <https://agenciatributaria.madrid.es/FWPProjects/contribuyente/contenidos/01Conocenos/03Memorias/Memoria-ATM2022.pdf>

16. Los Derechos Reconocidos Netos por el IIVTNU ascendieron en el año 2022, a 195.300.000 de euros, suponiendo 181.860.000 de euros de la recaudación líquida (datos obtenidos de la memoria de la ATM 2022, página 29). Sin embargo, los mismos derechos en 2021 se elevaban hasta 512,1 millones de euros, un 20,9 % del total de la tributación local.

inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, suponiendo su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Para cubrir este vacío se dictó el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Una de las cuestiones que resultan de interés de la STC n.º 182/2021 son los límites de la aplicabilidad del propio fallo de la sentencia. En concreto, en su fundamento jurídico sexto se dijo lo siguiente:

- b) por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme a estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Pues bien, en una interpretación literal de la primera parte del apartado b) se planteó si lo procedente sería la estimación del recurso respecto de todas las liquidaciones que hubiesen sido recurridas antes del 26 de octubre de 2021 y respecto a las que, en tal fecha, no hubiere recaído resolución expresa del recurso. Es decir, si el TC obligaba en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no fueran firmes y consentidas, reconociendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU que no hubieran sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar —esto es lo relevante— la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

Esta duda fue resuelta por el Tribunal Supremo en la Sentencia n.º 1092/2022, de 26 de julio de 2022 (Rec. 7928/2020), y se ha ratificado en la reciente Sentencia n.º 414/2023, de 28 de marzo de 2023 (Rec. 4254/2021). En concreto, el Alto Tribunal consideró que debían anularse todas las liquidaciones recurridas con anterioridad al 26 de octubre de 2021, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 75  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

Por otro lado, en el ámbito del IIVTNU resulta también interesante hacer una referencia a la problemática analizada por las precitadas sentencias de julio del presente año, SSTS n.º 949/2023, de 10 de julio (Rec. 5181/2022), n.º 978/2023, de 12 de julio (Rec. 4701/2022) y n.º 985/2023, de 13 de julio (Rec. 4136/2022), en las que se estudió como cuestión de interés casacional «precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza».

La cuestión planteada y admitida por el Tribunal Supremo trae causa del hecho de que la sentencia del Tribunal Constitucional tomara la fecha de dictado de su sentencia —el 26 de octubre de 2021— como referencia para determinar cuándo una situación jurídica se podía entender consolidada. Sin embargo, que la sentencia retrasara su publicación al 25 de noviembre de 2021 animó a un importante número de contribuyentes a recurrir los actos tributarios correspondientes, amparándose en el artículo 38.1 de la LOTC, según el cual: «Uno. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Se resolvió la cuestión por el Tribunal Supremo en los siguientes términos, fundamento de derecho cuarto, de la STS n.º 949/2023, de 10 de julio de 2023: «dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación». El Tribunal Supremo considera que a pesar de cuál sea el tenor literal del artículo 38 LOTC, «la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio Tribunal Constitucional de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes», aunque reconoce que la STC «no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas».

Ratifica el Tribunal Supremo la validez de la «publicación adicional» de la sentencia mediante nota de prensa oficial del Tribunal Constitucional y concluye que «La delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades.»

Por último, el Tribunal Supremo fijó la siguiente doctrina casacional, fundamento jurídico quinto:

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 76  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

«Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aun no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021».

### 3.3. Impuesto sobre bienes inmuebles

17. Los Derechos Reconocidos Netos en el Ayuntamiento de Madrid por el IBI ascienden a 1.472 millones de euros, 1.319,6 millones de euros de la recaudación líquida en el año 2022 (datos obtenidos de la Memoria de la ATM 2022, página 29). En 2021 los datos fueron similares, ascendiendo a 1.473 millones de euros, suponiendo para el propio Ayuntamiento de Madrid un 56,7% de sus ingresos tributarios.

<https://agenciatributaria.madrid.es/FWProjects/contribuyente/contenidos/01Conocenos/03Memorias/Memoria-ATM2022.pdf>

El IBI se erige como el impuesto más importante del sistema tributario local, desde un punto de vista económico supone la mayor fuente ingresos tributarios<sup>17</sup> al mismo tiempo que, desde un punto de vista social, extiende su ámbito de acción sobre el mayor número de ciudadanos.

Las principales singularidades y complejidades que caracterizan este impuesto derivan de su configuración como impuesto de gestión compartida entre el Estado (principalmente, Dirección General del Catastro) y las Entidades Locales, conforme a lo establecido en los artículos 65 y 77 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL) en relación con los artículos 22 a 32 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (TRLCI, en lo sucesivo).

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 77  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

La gestión compartida plantea problemas de distinta naturaleza, siendo los más relevantes los relacionados con la dualidad de vías de impugnación. Una cuestión interesante se ha resuelto recientemente por el Tribunal Supremo, que ha estudiado si es posible sustituir el valor catastral determinado a partir de la ponencia de valores por el valor comprobado en el seno de un procedimiento de comprobación de un impuesto ajeno al IBI.

Esta cuestión se planteó por la Administración General del Estado a través del recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2019 (recurso ordinario 213/2017). El Tribunal Supremo resolvió esta cuestión en los fundamentos de derecho sexto y séptimo de la Sentencia n.º 1011/2023, de 17 de julio (Rec. 5535/2019), y que resume en los siguientes términos:

- «1º) Conforme a la Ley del Catastro Inmobiliario, la determinación del valor catastral de cada bien inmueble se inicia con la aprobación de la Ponencia de Valores. Aprobación de Ponencia de Valores y asignación individualizada del valor catastral a cada inmueble, son actos que, estrechamente relacionados, poseen sustantividad propia, por lo que lo procedente es, en principio, que los reparos que se tengan contra la Ponencia de Valores se hagan respecto de dicho acto.
- 2º) Sin embargo, cuando se individualiza cada valor catastral, y se notifica este, es cuando el interesado puede valorar los posibles defectos o vicios de la Ponencia de Valores que no se manifiestan más que cuando la misma se proyecta sobre el bien inmueble particular, por lo que no existe inconveniente jurídico alguno que al hilo de la fijación y notificación del valor catastral se extienda la impugnación a aquellos aspectos de la Ponencia de Valores defectuosos en cuanto tienen incidencia en la determinación individualizada del valor catastral.
- 3º) La Ponencia de Valores goza de presunción de certeza, por lo que corresponde a la parte recurrente desvirtuar la misma asumiendo la carga de la prueba para llevar al convencimiento del órgano jurisdiccional que se ha producido una incorrecta determinación del valor de mercado.

Por tanto, es posible desvirtuar la relación entre valor catastral, calculado conforme a los criterios de la ponencia de valores y el valor de mercado, aportando las pruebas que el interesado tenga por conveniente, pero siempre partiendo del supuesto de que de los valores de mercado tomados en consideración en la Ponencia no respondan a la realidad y, en definitiva, que el valor catastral así fijado es superior al valor de mercado. Mientras no sea así, la

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 78  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

Ponencia de Valores, como acto administrativo, despliega todos sus efectos.

[...]

Recapitulando las anteriores consideraciones, fijamos como doctrina jurisprudencial que no es ajustado a derecho sustituir el valor catastral determinado a partir de la ponencia de valores por el valor comprobado en el seno de un procedimiento de comprobación de un impuesto ajeno, sin perjuicio de que resulta posible desvirtuar la relación entre valor catastral, calculado conforme a los criterios de la ponencia de valores y el valor de mercado, aportando las pruebas que el interesado tenga por conveniente, y acreditativas de que el valor catastral así fijado es superior al valor de mercado. Mientras no sea así, la Ponencia de Valores, como acto administrativo, despliega todos sus efectos».

Otra cuestión que resulta de interés se planteó ante el Tribunal Supremo a colación del procedimiento de regularización catastral, cuando este conlleva la modificación del valor catastral en virtud del cual se fija la base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles. En concreto, se planteó si tal modificación interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de las cuotas de ese tributo.

La STS n.º 1154/2022, de 2 de marzo (Rec. 1137/2020), indica en sus fundamentos de derecho primero y segundo lo siguiente:

«Por tanto, es procedente la liquidación del IBI correspondiente a los periodos impositivos no prescriptos posteriores a la fecha de la alteración catastral, al margen de que esta fecha tenga una antigüedad superior a cuatro años. En este sentido, el único límite para liquidar posteriormente el IBI en función de nuevo valor catastral será el de la prescripción del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, cuyo plazo quedó interrumpido por las actuaciones catastrales llevadas a cabo por la Gerencia Regional del Catastro de Valencia en el marco del procedimiento de regularización catastral origen de los actos administrativos aquí recurridos.

La regularización catastral, por tanto, produce un doble efecto. En el Catastro, desde el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originen la incorporación o modificación catastral, independientemente del momento en que se notifiquen. En el IBI, en el periodo impositivo siguiente a partir del cual tengan efectos catastrales.

Como se ha declarado ya, este procedimiento también tiene naturaleza tributaria, por tanto, las actuaciones realizadas con conocimiento formal del interesado interrumpen la prescripción. Producida ésta, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción.

[...]

Sin embargo, conforme a nuestra doctrina anteriormente expuesta, la tramitación de un procedimiento de regularización catastral, que conlleva la modificación del valor catastral, en virtud del cual se fija la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de las cuotas de ese tributo».

Por último, también podemos mencionar la cuestión que se ha planteado recientemente sobre la aplicabilidad de la bonificación por familia numerosa cuando algunos de los hijos de los progenitores no están empadronados en la vivienda habitual objeto de bonificación.

El debate reside en el hecho de que, a juicio de la Administración municipal, no se ha de conceder la bonificación por familia numerosa toda vez que en el inmueble que constituye su vivienda habitual no están empadronados todos los miembros de la familia del contribuyente, amparándose en que este requisito es necesario en base al tercer párrafo del artículo 12.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de 15 de diciembre de 1989, según el cual: «Se presumirá que la vivienda habitual de la familia numerosa es aquella en la que figura empadronada la familia».

Algunos juzgados de lo contencioso-administrativo no comparten el criterio de la Administración, como es el caso del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 3 de Madrid, el cual planteó cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid mediante Auto de 11 de noviembre de 2022, al considerar que el artículo 12 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del Ayuntamiento de Madrid era contrario a derecho por contravenir lo preceptuado en el artículo 14 de la Constitución española y el artículo 2.2.c) de la ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

No se trata, sin embargo, de la posición mayoritaria, pues hay casos como el del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 34 de Madrid, que en un procedimiento análogo, Sentencia n.º 180/2021, de 2 de julio, dictó sentencia desestimatoria del recurso. Dicha sentencia viene a defender que, dentro de las facultades concedidas por el mencionado artículo 74.4 del TRLRHL se encuentra el definir los aspectos sustantivos y formales de esta bonificación. Y,

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 80  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

precisamente, en uso de dicha facultad, el artículo 12 de la ordenanza fiscal reguladora del IBI determina que se bonifiquen únicamente aquellos inmuebles que constituyan la vivienda habitual de toda la unidad familiar (entendiendo por tal la destinada exclusivamente a satisfacer la necesidad permanente de vivienda del sujeto pasivo de su familia).

Concretamente, la Sentencia n.º 180/2021, de 2 de julio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 34 de Madrid, establece en su fundamento de derecho quinto que:

«En este caso, no existe esa discriminación ya que no existe un término de comparación válido; no se trata de comparar los supuestos de unidades familiares que convivan con las que no convivan, porque es evidente que no son iguales, sino si existe algún supuesto en que, no existiendo esa convivencia en la misma vivienda, sin embargo, la Ordenanza si contemple la posibilidad de esa bonificación. Lo que aquí no sucede. Es decir, pueden existir familias numerosas en su “modalidad habitual”, como las define el recurrente, que, aun con título válido, por cualquier circunstancia no toda la unidad familiar viva en el mismo domicilio (hijo que estudia fuera, que decida irse a vivir a otro lugar, etc...). Y esta familiar tampoco tendría derecho a la bonificación. Sencillamente, porque la bonificación no distingue por la clase de familia numerosa (ni podría hacerlo) sino por el mero hecho de que constituya la vivienda habitual de la unidad familiar. Y, esa diferencia de trato se basa en una circunstancia objetiva y razonable en función de la naturaleza del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles.

[...]

Pues bien, no existe tal vulneración del principio de igualdad en materia tributaria por el hecho de hacer depender la bonificación del requisito de la convivencia, y no de la dependencia económica. No es aplicable la Sentencia 19/2012 del Tribunal Constitucional, de 15 de febrero, que se refiere a un Impuesto distinto, el IRPF, que grava la renta de las personas físicas, y, por esa razón, concluyó que la norma no era constitucional cuando hacía depender la deducción por el mínimo familiar regulada en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, de la convivencia de los hijos, ya que esa deducción tenía por finalidad compensar los gastos que generaba el mantenimiento de los descendientes, y no existía razón objetiva alguna para vincular esa deducción al requisito de la convivencia, excluyendo a aquellos contribuyentes que prestaban asistencia económica a sus descendientes por el sólo hecho de no convivir con ellos. Pero, ha de insistirse que, en este caso, se trata de un

impuesto distinto que grava la titularidad de un derecho real sobre un bien inmueble en el que, precisamente, cobra especial relevancia el requisito de la convivencia cuando se trata de aplicar la bonificación por familia numerosa, porque se trata de compensar el mayor gasto que supone esa convivencia en el mismo inmueble».

### 3.4. Impuesto sobre actividades económicas

Para concluir, dentro de las cuestiones que recientemente han suscitado un mayor interés en relación con el impuesto sobre actividades económicas (en adelante, IAE), resulta destacable la repercusión que tuvo el estado de alarma ordenado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo<sup>18</sup>, en tanto que, entre otras medidas, acordaba la suspensión o limitación transitoria de las actividades de multitud de operadores económicos.

Un determinado sector consideró que al haberse decretado la suspensión obligatoria de las actividades económicas ello implicaba que no se hubiera producido el hecho imponible del impuesto durante tal periodo y que, por tanto, con base en esa circunstancia se debían anular las liquidaciones correspondientes al mismo.

El Tribunal Supremo, este mismo año, en sus Sentencias n.º 724/2023, de 30 de mayo (Rec. 1602/2022), y n.º 725/2023, de 30 de mayo (Rec. 2323/2022), estimó las pretensiones de aquellos y reconoció la procedencia de la devolución de la parte de las cuotas del IAE correspondientes a los periodos de cierre forzoso de las actividades de hostelería como consecuencia de las declaraciones de estado de alarma. El fundamento jurídico quinto de la Sentencia n.º 724/2023, de 30 de mayo, fijó la siguiente jurisprudencia:

- «1) La paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en particular su artículo 10, apartados 1º y 4º, no determina, dadas sus fechas y el previo acaecimiento del devengo, la inexistencia, o no producción, del hecho imponible durante el periodo de inactividad.
- 2) Procede, en cambio, la aplicación al caso del régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar.

18. Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

La asistencia jurídica al organismo autónomo Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid 82  
Jorge González Cortade. Socio de Público y Regulatorio. (Abogado del Estado en excedencia). Écija Abogados  
Clara Jiménez Rodríguez. Letrado consistorial. Ayuntamiento de Madrid

3) No es preciso, a tal efecto, ni probar en especial la paralización o cierre de la empresa, ni poner en conocimiento de la Administración tal cierre o inactividad, pues ambas circunstancias derivan directamente de la ley. En particular, para las actividades de hostelería o restauración, la única prueba exigible es la de la inexistencia de entrega a domicilio, aquí no controvertida».

Frente a las sentencias anteriores, en la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 726/2023, de 30 de mayo (Rec. 2961/2022), se resolvió que en aquellos casos en los que el propio ayuntamiento, para paliar la situación provocada por el estado de alarma, había modificado su ordenanza fiscal del impuesto estableciendo una reducción en la cuota municipal del impuesto, debía entenderse compensado el derecho a la reducción de la cuota del IAE con la bonificación practicada. El fundamento de derecho cuarto de la citada sentencia resume en los siguientes términos:

«Sería conveniente añadir a todo lo expresado que, además, el contribuyente se ha beneficiado de una reducción en la cuota del 25 por 100, por aplicación de la ordenanza municipal aprobada por el propio Ayuntamiento de Santander, siendo así que la paralización total de la actividad no alcanzó más allá de un trimestre del año natural 2020, por razón de la suspensión ordenada en el Real Decreto 463/2020, de suerte que cabe entender compensado o satisfecho el derecho de aquél, a falta de prueba de lo contrario, que no se ha producido.

[...]

La solución dada a otros recursos de casación fallados en la misma fecha no ha sido, finalmente, la de considerar que no concurre el hecho imponible (art. 78 TRLHL) sino la aplicación al caso del régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar. Sin embargo, la congruencia procesal y el hecho de que el recurrido se ha visto compensado en términos semejantes, debido a la reducción de la cuota fijada en la ordenanza, hacen inviable la aplicación de dicha norma al caso enjuiciado».

# ANÁLISIS DE LA EFICIENCIA EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA: APUNTES PARA LA DEFINICIÓN DE UN MODELO PARA EL CÁLCULO DE UN ROI DE PROYECTOS TRIBUTARIOS

ALVARO SÁNCHEZ MARTI

Jefe de Servicio de Programación Económica. Agencia Tributaria Madrid

## RESUMEN

En los últimos años asistimos a un creciente interés por el campo de la evaluación de las políticas públicas, entendidas no solo como un medio para alcanzar la eficiencia y la racionalidad en el gasto público, sino también como herramienta de desarrollo democrático, al prestar servicio a la rendición de cuentas ante la ciudadanía.

En este campo de la evaluación, la metodología del ROI, indicador de retorno de la inversión, es un instrumento con una magnífica potencialidad.

En el este artículo se estudian las posibilidades que esta herramienta ofrece en el ámbito de la evaluación en materia tributaria, así como se reseñan los principales aspectos a considerar para su utilización.

Palabras clave: evaluación; ROI; eficiencia; transparencia; buen gobierno, gestión.

## ABSTRACT

*In recent years we have witnessed a growing interest in the field of public policy evaluation, understood not only as a way to achieve efficiency and rationality in public spending, but also as a democratic tool, serving as a means of public accountability.*

*In this field of evaluation, the ROI methodology, return on investment indicator, is an instrument with great potential.*

*This article studies the possibilities that this tool offers in the field of tax evaluation, as well as highlights the main aspects to be considered for its use.*

*Keywords: evaluation, ROI; efficiency; transparency, Good governance; management.*

<b>1</b>	INTRODUCCIÓN		84
<b>2</b>	EVALUACIÓN DE POLÍTICAS PÚBLICAS	→ 2.1. Origen y evolución histórica → 2.2. La evaluación de políticas públicas → 2.3. El ROI	85
<b>3</b>	EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA EN LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID	→ 3.1. Indicador de eficiencia en la Agencia Tributaria Madrid → 3.2. ¿Un ROI tributario? → 3.3. Un ROI de proyectos tributarios	89
<b>4</b>	ELEMENTOS DE DEFINICIÓN DEL ROI DE PROYECTOS TRIBUTARIOS	→ 4.1. Diseño de la actuación → 4.2. Planificación de la evaluación → 4.3. Recogida de datos → 4.4. Análisis de la información <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 4.4.1 Aislar los efectos</li> <li>→ 4.4.1 Estimación de los gastos</li> <li>→ 4.4.1 Conversión de los indicadores en valores monetarios</li> </ul> → 4.5. Cálculo del ROI	95
<b>5</b>	CONCLUSIONES		105

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

84

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

## ① INTRODUCCIÓN

La evaluación de las políticas públicas, tanto en su faceta *ex ante* como a posteriori, ha sido siempre uno de los aspectos más olvidados en su desarrollo e implementación, a pesar de un incremento sincero de la preocupación, política y administrativa, en el cumplimiento de la dación de cuentas a la ciudadanía.

No es sino en la última década, a través Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios (AEVAL), que la cultura de la evaluación se ha asentado también en la administración pública española, cristalizando en la Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado.

En esta ley se pone de manifiesto que la evaluación de las políticas públicas es una herramienta imprescindible para la mejora de las acciones de buen gobierno, de forma que medir el impacto del que hacer de la administración constituye no sólo una herramienta para alcanzar la eficiencia y la racionalidad en el gasto público, sino también un paso imprescindible para cumplir con el principio de transparencia como elemento de profundización en la democracia al servir para la rendición de cuentas ante la ciudadanía.

En este artículo, sin profundizar en las problemáticas inherentes a la evaluación de las políticas públicas, se pretende abordar el uso de un instrumento concreto, el ROI, y su utilidad y posibilidades para analizar la eficiencia de las políticas y actuaciones relativas a la tributación.

En el desarrollo del texto se pretende estudiar la adecuación del ROI como instrumento de análisis del desempeño general de las políticas tributarias, y en particular su aplicación a la Agencia Tributaria Madrid, así como su uso en actuaciones y programas concretos.

Finalmente se propone un marco metodológico que permita la utilización de la herramienta, desarrollando las distintas fases que implica el proceso, así como identificando los aspectos clave a considerar, haciendo mención a las posibles técnicas disponibles dependiendo de los retos y dificultades que plantee el análisis.

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios  
Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

## ② EVALUACIÓN DE POLÍTICAS PÚBLICAS

### 2.1. Origen y evolución histórica

La evaluación de las políticas públicas tiene su origen en Estados Unidos en la década de los 30 del siglo pasado, vinculado al programa del New Deal que desarrolló el gobierno de Roosevelt para luchar contra los efectos de la gran depresión.

En Europa no es sin embargo hasta el último cuarto del siglo pasado que comienzan a generalizarse las políticas de evaluación, de la mano del crecimiento del gasto público en los estados del bienestar y el consecuente surgimiento de visiones que abogan por una fiscalización de la eficiencia del gasto, de forma que se establezcan mecanismos de control y racionalización.

Por su parte, en España, la cultura de la evaluación de las políticas públicas no comienza hasta finales de la década de los 90, en estrecho vínculo con la entrada de España en la UE y el acceso a los fondos europeos, y fundamentalmente con la reforma de los Fondos Estructurales en 1988 y posteriormente en 1993, estableciéndose evaluaciones obligatorias, sistemáticas y generalizadas, de carácter previo, intermedio y a posteriori.

Es ya en el presente siglo que se procede a la regulación de la evaluación de las políticas públicas, a través el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado. En 2006 se crea la ya citada AEVAL, que tenía como principal objetivo promover la cultura de evaluación y de calidad de los servicios e impulsar su práctica en la gestión pública. Esta agencia fue posteriormente disuelta en 2017, pasando sus competencias a ser asumidas por la Secretaría de Estado de Función Pública, a través del nuevo Instituto para la Evaluación de Políticas Públicas.

Finalmente, ya en 2022 se promulga la Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado, que tiene como objeto estructurar el sistema público de evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado con el fin de institucionalizar la evaluación como herramienta de aprendizaje colectivo y organizativo, mejorar el servicio público y servir a la rendición de cuentas y transparencia, con objeto de contribuir a la eficacia y eficiencia de la acción pública y en consecuencia a la mejora en la formulación y desarrollo de las políticas públicas.

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios  
Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

86

## 2.2. La evaluación de políticas públicas

La página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública define la evaluación de políticas públicas como el «proceso sistemático y razonado de generación de conocimiento, a partir de la recopilación, análisis e interpretación de información, encaminado a la comprensión global de una intervención pública- sea ésta una política, plan, programa o norma-, para alcanzar un juicio valorativo, basado en evidencias, respecto de su diseño, puesta en práctica y efectos (resultados e impactos)».

En esta definición, podemos destacar cuatro aspectos relevantes con respecto a la evaluación de las políticas públicas:

- 1) Se trata, ante todo, un proceso sistematizado de generación de conocimiento sobre estas políticas.
- 2) Ha de partir siempre de la recopilación de información estructurada y relevante.
- 3) Debe permitir alcanzar un juicio valorativo sobre determinados aspectos concretos de estas políticas.
- 4) Ese juicio debe estar también sistematizado, basado en evidencias.

El primer aspecto explicita que la evaluación es un proceso de generación de conocimiento: la comprensión global de las intervenciones públicas es la que permite alcanzar los objetivos deseados por la evaluación:

- Promover la transparencia y la rendición de cuentas a la ciudadanía, mejorando por tanto la calidad democrática.
- Ser elemento clave para la toma de decisiones de buen gobierno basadas en evidencias.
- Promover la eficiencia en la actuación pública, a través de la racionalización del gasto público.

En segundo lugar, se destaca que toda evaluación debe partir de la recopilación de información estructurada y ante todo relevante. Aquí ya topamos con uno de los problemas a los que se enfrenta la evaluación de las políticas públicas: la recopilación de información, que, si bien en algunos casos está fácilmente disponible incluso de forma estructurada, en otros su obtención resulta bastante más complicada, teniendo que optar por métodos costosos o aproximados, que pueden afectar a la calidad de la evaluación, así como sin duda a su alcance.

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

87

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

El tercer aspecto plantea que toda evaluación debe concluir con un juicio valorativo que responda a la pregunta que se planteaba con la evaluación, como por ejemplo cuál de varias políticas alcanza en mayor medida un objetivo, o cuál lo hace de la manera más eficiente.

Y finalmente, fundamental, este juicio debe ser en todo caso basado en evidencias, evitando en lo posible los sesgos y la arbitrariedad. Para ello es preciso dotarse de herramientas, tanto cualitativas como fundamentalmente cuantitativas, que permitan homogeneizar y sistematizar las evaluaciones de modo que el juicio valorativo resultante pueda resultar claro y evidente, de cara a la toma de decisiones de gobierno.

Es en este último aspecto donde entra en juego la herramienta a la que nos referimos en este artículo: el ROI

## 2.3. El ROI

El ROI o Retorno de Inversión (Return On Investment) es un indicador de carácter económico que mide el rendimiento que se obtiene al realizar una inversión. Con origen en el mundo empresarial de principios del siglo pasado, el concepto de Return on Investment se ha expandido a múltiples áreas como herramienta para valorar la idoneidad de un proyecto, siendo utilizado así en ámbitos tan variados como la formación, la publicidad, la tecnología y los proyectos de carácter social.

En esencia el ROI es un cociente que relaciona los beneficios esperados u obtenidos de un proyecto con los costes asociados a la implementación de este. Su formulación sería la siguiente:

$$\text{ROI (\%)} = \frac{\text{Beneficio neto}}{\text{Coste de la actuación}} \times 100$$

El beneficio neto a su vez será el resultado de todos los ingresos considerados como consecuencia de la actuación menos todos los costes derivados de la misma, de forma que la fórmula desagregada sería:

$$\text{ROI (\%)} = \frac{(\text{Ingresos de la actuación} - \text{Coste de la actuación})}{\text{Coste de la actuación}} \times 100$$

Así definido, el ROI es un indicador que presenta claras ventajas:

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

88

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

- Es sencillo e intuitivo, se trata de una relación simple entre los beneficios y los costes de una actuación expresada en forma de porcentaje.
- Es un indicador que permite comparar de forma homogénea una amplia variedad de proyectos e inversiones, al reducir todos ellos a una única cifra.
- Requiere, relativamente, pocos factores para su elaboración.

Como se puede observar, es un indicador cuyas ventajas orbitan alrededor de su sencillez en todos los aspectos. No obstante, esta misma sencillez introduce también una serie de desventajas que deben también ser consideradas:

- Ha de tenerse en cuenta que no es un indicador financiero en el sentido estricto del término, es decir, en su formulación original no tiene en cuenta el tiempo, lo que aplicado a inversiones de larga duración o en contextos de alto coste de oportunidad del dinero puede dar lugar a decisiones incorrectas. Esto, en cualquier caso, puede evitarse utilizando en la ecuación los flujos de caja actualizados, tanto para obtener los beneficios como los costes del proyecto, aunque se perdería la sencillez inicial del indicador.
- Por otra parte, el ROI es un indicador puramente económico, expresado en valores monetarios, lo que implicará que en algunas ocasiones deban monetizarse determinados objetivos que no tienen una expresión económica, como pueda ser el caso del estudio de proyectos de carácter social o de muchas políticas públicas. En estos casos, si bien existe una batería de técnicas ampliamente desarrolladas para monetizar objetivos no económicos, siempre estaremos sujetos a posibles sesgos e inexactitudes.
- Exige un esfuerzo especial en determinar con corrección los datos que componen la ecuación. Este paso es especialmente importante en estudios *ex ante*, donde se deberán determinar con rigor los ingresos y gastos esperados, ya que la propia sencillez del ROI deja poco lugar a matices o consideraciones cualitativas.

Sin embargo, a pesar de estos inconvenientes y dificultades, son más significativas las ventajas que ofrece la herramienta, por lo que el ROI se configura como un indicador sumamente útil, tanto para el análisis de la eficiencia de las actuaciones como para la toma de decisiones.

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios  
 Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
 Agencia Tributaria Madrid

## ③ EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA EN LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

### 3.1. Indicador de eficiencia en la Agencia Tributaria Madrid

Si bien la propuesta de la medición del ROI de la Agencia Tributaria Madrid (ATM) sería en cualquier caso novedosa, sí cabe señalar que, aunque de manera colateral, existen actualmente métricas de medición de la eficiencia de la actuación tributaria del organismo.

En concreto anualmente, vinculada a los ciclos presupuestarios, se elabora el indicador de eficiencia de la ATM, en primer lugar, en fase de previsión o *ex ante*, con motivo de la elaboración del Proyecto de Presupuesto del organismo; y finalmente a posteriori, en el momento de la redacción de la Memoria de Cumplimiento de Objetivos Presupuestarios.

El indicador de eficiencia se compone en realidad de dos métricas, una relativa al desempeño total de la ATM y otra centrada exclusivamente en el gasto corriente, sin tener en cuenta el gasto de capital. No obstante, dado el escaso peso de los capítulos de gasto de capital en el presupuesto del organismo estas cifras suelen ser generalmente muy parejas.

Este indicador de eficiencia se define, en su fórmula general, como los ingresos recaudados por la ATM, medidos como derechos recaudados en el Presupuesto del Ayuntamiento de Madrid de competencia de la ATM, dividido entre los gastos realizados por la agencia en su actividad, medidos como las obligaciones reconocidas del Presupuesto de la ATM, multiplicado por cien mil.

$$\text{Indicador de eficiencia} = \frac{\text{Obligaciones reconocidas netas}}{\text{Derechos recaudados}} \times 100.000$$

La interpretación de este indicador es sencilla, aunque no especialmente intuitiva: el coste que le supone al Ayuntamiento de Madrid la recaudación de cada 100.000 euros.

A su vez, como ya se ha señalado, esta fórmula tiene dos variantes:

- Coste unitario total de los servicios de la ATM para la obtención de 100.000 euros de ingresos para el Ayuntamiento (Incluyendo en los gastos en operaciones de capital).

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

90

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

- Coste unitario de los servicios corrientes de la ATM para la obtención de 100.000 euros de ingresos para el Ayuntamiento, excluyendo por tanto los gastos en operaciones de capital. Esta última variante, si bien parece contravenir un poco el espíritu del indicador, ya que no considera la totalidad de los gastos que supone la recaudación, sin embargo, sí da una idea del gasto corriente u ordinario, el coste de funcionamiento que conlleva recaudar, dejando al margen inversiones que por su puntualidad pueden tener un efecto desestabilizador en el cociente.

Las ventajas de este indicador son claras:

- Es sencillo y de elaboración inmediata, ya que es el resultado del cociente entre magnitudes presupuestarias.
- Es descriptivo, en la medida en que se relacionan los gastos del organismo con su función, trasladándose de forma clara el coste que supone la recaudación impositiva en la ciudad de Madrid.
- Permite una homogeneización clara para establecer comparativas tanto en el marco temporal a lo largo de series anuales, como entre distintos organismos y administraciones.
- Tiene un carácter general que ofrece una visión resumida de la eficiencia en el desempeño global del organismo.

Todo ello determina también una serie de contrapartidas:

- Es un indicador demasiado sensible a factores externos. Alteraciones de la situación económica, cambios legales ajenos a la municipalidad, o cambios en la política tributaria de la corporación pueden alterar significativamente los ingresos recaudados por la entidad, de forma que, si bien el resultado sigue representando el coste recaudatorio para el Ayuntamiento, la variación del parámetro no se relaciona con cambios en la eficiencia real del organismo.
- Es rígido en su definición. Al basarse en las cifras presupuestarias, si bien se obtiene inmediatez y objetividad en los datos, se pierde también información muchas veces relevante. De esta forma, cuando se consideran como gatos ligados a la recaudación únicamente aquellos recogidos en el presupuesto de la ATM, se están obviando otra serie de gastos, en algunos casos relevantes, que se realizan por parte de otros órganos municipales y que están también vinculados al proceso recaudatorio. El resultado es por tanto parcial y deberían realizarse

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios  
 Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
 Agencia Tributaria Madrid

ajustes que sin embargo pueden comprometer la objetividad y sencillez del indicador.

- Tiene, como ya se ha señalado, un carácter general, lo que plantea un reverso negativo, en la medida en que actuaciones de mejora de la eficiencia recaudatoria se diluyen sin que pueda estudiarse su efecto concreto, lo que convierte este indicador en un buen resumen descriptivo, pero en una cifra poco útil a la hora de servir de apoyo a la toma de decisiones por parte de la dirección.

**Indicador de eficiencia de la Agencia Tributaria Madrid**

Anualidad	Presupuesto	Realizado
2018	1.392	1.240
2019	1.302	1.302
2020	1.387	1.295
2021	1.374	1.316
2022	1.387	1.404

En esta serie se puede observar que existe una tendencia creciente, aunque irregular, del coste recaudatorio. Por otra parte, también destaca la diferencia entre los valores presupuestados y los realizados, resultado de la rigidez de los parámetros considerados en la elaboración del indicador, constreñido por su vinculación a la lógica presupuestaria.

### 3.2. ¿Un ROI tributario?

Partiendo del indicador analizado en el apartado anterior no resultaría complicado determinar, al menos de forma aproximada, un ROI para la administración tributaria del Ayuntamiento de Madrid.

En este sentido, y recuperando la fórmula del ROI anteriormente expuesta en el artículo, podríamos establecer una formulación inicial del ROI tributario como:

$$\text{ROI Tributario} = \frac{(\text{Ingresos tributarios} - \text{Coste de Agencia Tributaria})}{\text{Coste de Agencia Tributaria}} \times 100$$

O, en términos presupuestarios, expresada mediante las siguientes magnitudes:

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica. Agencia Tributaria Madrid

$$\text{ROI Tributario} = \frac{(\text{Derechos recaudados} - \text{Obligaciones reconocidas netas})}{\text{Obligaciones reconocidas netas}} \times 100$$

En primer lugar, resulta llamativo que la expresión de la fórmula es similar a la del indicador de eficiencia, en el sentido en que se basa en los mismos parámetros, pero con la diferencia de que el indicador de eficiencia se expresa como una ratio pura entre dos magnitudes, mientras que en esta formulación del ROI, el denominador, utilizado para dimensionar la cifra, se encuentra presente también en el numerador, de forma que los derechos recaudados son netos del coste global de recaudación.

Además, la fórmula también difiere en que las magnitudes objeto del cociente se encuentran invertidas, lo que obviamente altera la interpretación del dato: si el indicador de eficiencia nos mostraba el coste para el Ayuntamiento de cada cien mil euros de recaudación, el ROI tributario en su presente formulación nos indica, de forma resumida, el retorno impositivo de cada euro invertido por el Ayuntamiento en la recaudación tributaria.

En base a esta formulación, como un ejercicio meramente aproximativo, y teniendo en cuenta las limitaciones expresadas anteriormente con respecto al indicador de eficiencia, partiendo de los datos utilizados en el apartado anterior para calcular el indicador de eficiencia, podemos obtener el ROI de desempeño de la Agencia en el ejercicio 2022:

ROI Agencia Tributaria Madrid			
Anualidad	Recaudación neta	Gastos	ROI
2022	4.159.832.954	59.237.368	7022,31%

Como ya se ha señalado anteriormente, el dato es aproximado, ya que sería necesario realizar una serie de ajustes en los gastos considerados, dado que las obligaciones reconocidas en el presupuesto de la ATM no incluyen la totalidad de los gastos recaudatorios del Ayuntamiento. No obstante, estos ajustes no producirían una variación significativa de la cifra.

Con todo ello, y dada la cifra obtenida, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- La cifra de este ROI tributario es significativamente alta, comparada con los retornos empresariales habituales, o incluso con los retornos de campañas de marketing o de formación, con los que muestra una diferencia de varios órdenes de magnitud. Esta disparidad se debe a la naturaleza propia de

## Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

93

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

la recaudación tributaria, en la que el coste recaudatorio es mínimo en comparación con el volumen recaudado.

- La cifra observada no tiene una especial significación, no permite establecer comparaciones relevantes, ni juicios sobre el desempeño del organismo ni tampoco resultan una herramienta útil para la toma de decisiones.
- La cifra del ROI resulta relativamente volátil e influida por factores exógenos, en el mismo sentido que reseñábamos para el indicador de eficiencia, ya que los ingresos tributarios son muy sensibles a elementos externos, ajenos a la gestión recaudatoria.

Encontramos, por lo tanto, las mismas limitaciones que ante el indicador de eficiencia, (si cabe incluso ante una menor relevancia informativa) lo cual es lógico, pues a fin de cuentas no deja de ser sino una formulación distinta, aunque análoga, de las mismas magnitudes.

Estas limitaciones, por otra parte, parecen inherentes a la propia esencia del indicador, es decir, podrían, sin duda, depurarse los datos de elaboración del indicador, de forma que se determinasen con exactitud los costes aparejados a la recaudación, e incluso podrían desestacionalizarse los ingresos, de tal modo que se redujese el peso en el indicador de los factores exógenos; pero sin embargo las principales limitaciones seguirían estando presentes: no dejaría de ser un indicador demasiado generalista, con una capacidad descriptiva algo peor que el indicador de eficiencia, una baja relevancia a la hora de establecer comparativas y poca utilidad para la dirección en la toma de decisiones.

Sin embargo, el error de este enfoque está en intentar hacer del ROI otro indicador de eficiencia cuando resulta mucho más versátil y dispone de una metodología muy desarrollada como herramienta para la evaluación y análisis de proyectos concretos.

Es aquí donde el indicador puede ofrecer su máxima utilidad, al tratarse no sólo de una metodología para medir la eficiencia de forma más directa y con menor interferencia de factores exógenos, sino de una herramienta realmente útil para la dirección y la toma de decisiones.

### 3.3 Un ROI de proyectos tributarios

En este punto, y teniendo en perspectiva la evaluación de la eficiencia en el ámbito de la gestión tributaria, no se puede plantear el ROI como un mero indicador de la actuación global del organismo a evaluar, ya que, como hemos observado este indicador resulta poco relevante, carente de sensibilidad para los proyectos o cambios que se aborden y demasiado influido por multiplicidad

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

94

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

de variables que impiden aislar adecuadamente las consecuencias de las distintas políticas puestas en funcionamiento.

Se hace preciso por tanto descender un nivel en la perspectiva de alcance del indicador, de forma que se puedan definir correctamente no solo los gastos asociados a las actuaciones objeto de estudio, sino también aislar de forma razonablemente rigurosa las consecuencias de dichas actuaciones.

Cabe aquí plantear la utilización del ROI no como elemento de medición de la globalidad de un organismo, sino como herramienta de evaluación de proyectos concretos. Es en este dimensionamiento donde la herramienta maximiza su potencial, permitiendo no solo ofrecer una adecuada rendición de cuentas al ciudadano a través de la evaluación *ex post* de proyectos, sino que, a través de evaluaciones *ex ante* permite obtener una visión clara de la validez de las políticas que se prevé implementar para alcanzar los objetivos pretendidos, su eficiencia en el uso de los recursos públicos, así como permite categorizar entre distintos tipos de políticas de forma que los órganos de gobierno puedan priorizar sus políticas de un modo informado y basado en la evidencia.

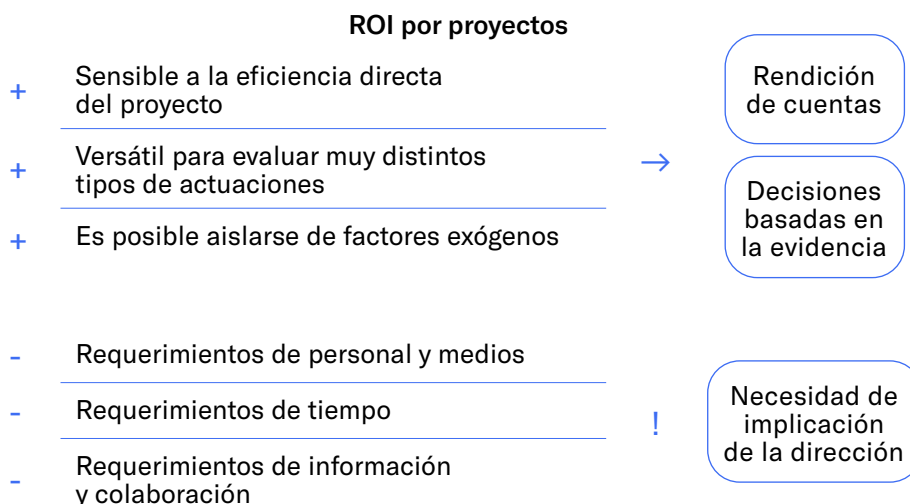
En este sentido, y circunscribiéndonos al ámbito tributario, la adopción del ROI como herramienta destaca también por su versatilidad, siendo válida su aplicación tanto a proyectos de gestión tributaria, realización de inversiones, cambios procedimentales o incluso al estudio de modificaciones en la normativa tributaria.

No obstante, si bien este nuevo dimensionamiento posibilita mayor precisión y utilidad del indicador, implica también, como veremos en el punto siguiente, un mayor grado de complejidad en la elaboración de la ratio. No se tratará en este caso de hacer un cálculo aproximativo en base a cifras presupuestarias automáticamente disponibles, sino que será preciso un proceso previo de definición del proyecto y sus objetivos, la determinación de los recursos a invertir, así como la estimación o medición del grado de consecución de esos objetivos.

Esta complejidad introduce por tanto una limitación importante en el indicador: su coste de obtención, tanto en términos de recursos utilizados como en términos de tiempo de elaboración, que en muchos casos resulta difícilmente compatible con el proceso de toma de decisiones en la gestión pública.

La aplicación del ROI a proyectos concretos solo será utilizada por tanto de forma puntual, para evaluar actuaciones específicas que, bien por su carácter central o novedoso, por el amplio impacto que puedan tener, o por estar evaluándose diferentes alternativas con un coste significativo, hagan viable la elaboración del estudio necesario. Y esta viabilidad no solo se traduce en términos de coste, disponibilidad de personal e información, sino en implicación de los órganos directivos, tanto para lograr la colaboración de todos los

departamentos implicados como, por otra parte, para mostrar su compromiso en la consideración de los resultados obtenidos.



Por otra parte, el reverso positivo de esta complejidad es que el mismo proceso de elaboración del indicador supone ya un primer paso importante de cara a la evaluación de la actuación en concreto, no solo por parte del equipo auditor sino también y fundamentalmente para los gestores y la dirección, ya que se verán obligados a explicitar, sistematizar y ponderar los objetivos a alcanzar, a determinar los recursos necesarios para la implementación de la actuación y a estimar, de forma consistente, los resultados a obtener así como, en su caso, los posibles efectos adversos (y su coste) que pueda plantear la actuación.

Finalmente, cabe destacar que, una vez fijados los parámetros principales y determinadas las fuentes de información, el seguimiento del indicador será más sencillo, de forma que durante la implementación de la actuación puedan determinarse las desviaciones con respecto a las estimaciones realizadas y corregir las hipótesis del estudio, en su caso, así como la propia actuación, de forma que los órganos directivos tengan la posibilidad de redirigir las políticas hacia los fines deseados, y por otra parte se pueda dar cuenta a la ciudadanía del éxito y retorno de las actuaciones concretas desarrolladas por la administración.

## ④ ELEMENTOS DE DEFINICIÓN DEL ROI DE PROYECTOS TRIBUTARIOS

El procedimiento para el cálculo del ROI de proyectos tributarios no difiere en gran medida de los procedimientos utilizados para el cálculo del ROI en otros ámbitos donde está más extendido, como el marketing, la publicidad o la formación. Es más, al tratarse la tributación de un campo esencialmente

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

96

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

económico gran parte de los objetivos se expresarán de forma natural a través de valores monetarios, lo que aligerará, al menos en parte, el procedimiento de análisis de la información.

Uno de los aspectos clave en la determinación del procedimiento de cálculo del ROI es sin duda la definición del proyecto a estudiar. Es necesario, o al menos, conveniente, que la actuación a evaluar esté adecuadamente definida y sistematizada y que cuente con unos objetivos claros, que, aunque no dispongan aún de indicadores o previsiones de cumplimiento, sí estén al menos expresados de forma explícita por los responsables del proyecto. En caso de no ser así, todo ese trabajo de determinación y expresión de objetivos deberá ser desarrollado en el momento de cálculo del ROI.

Si bien este paso puede resultar aparentemente innecesario o resultar obvio, no siempre las políticas públicas que se ponen en marcha cuentan con objetivos explícitos y concretos, ya que muchas veces se trata de políticas continuistas o realizadas por imitación, cuando no por presión popular o acuerdo puramente político, sin que exista previamente una fase de diseño consistente que determine de forma concreta los objetivos que se pretende alcanzar y evalúe de rigurosamente la mejor actuación posible para alcanzarlos.

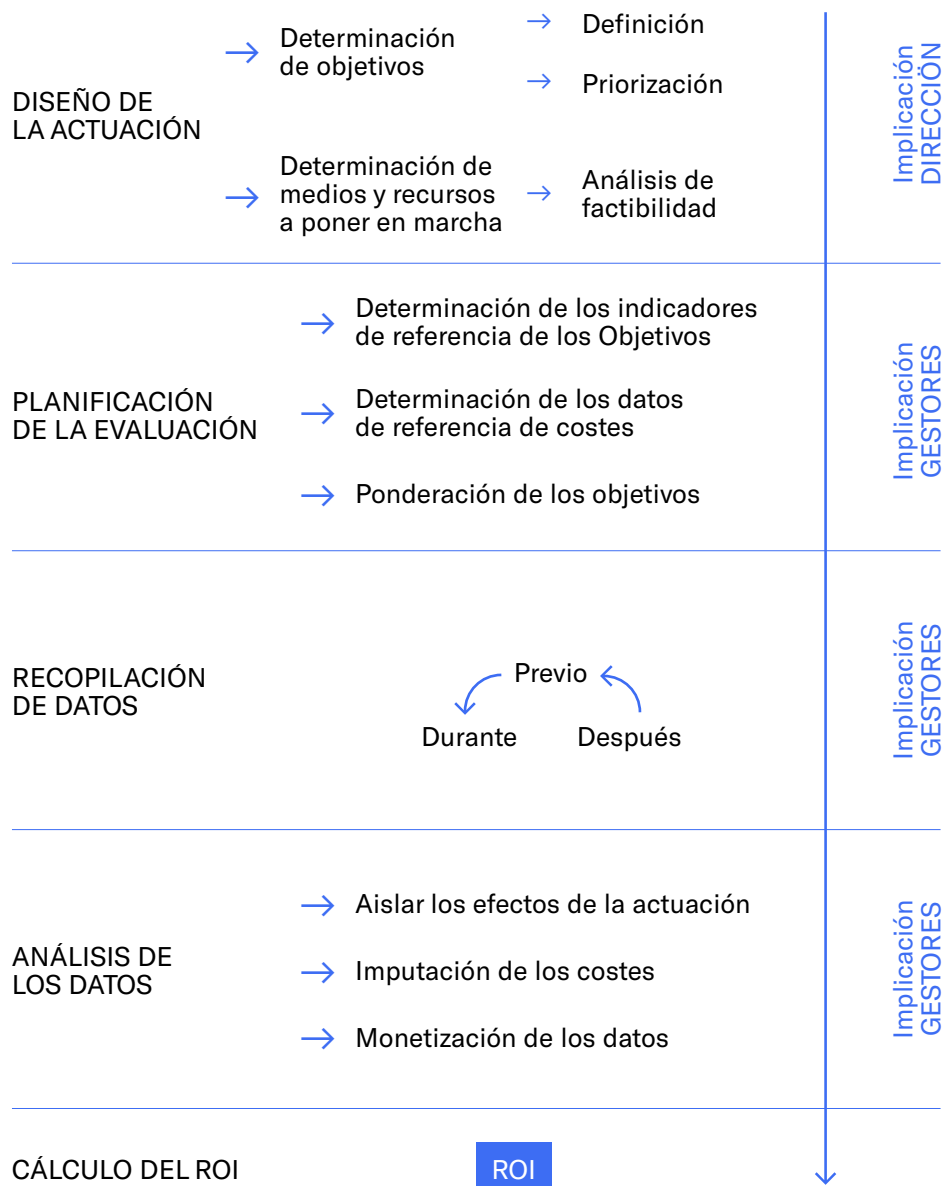
Como ya se ha señalado, por tanto, deben formar parte del procedimiento de cálculo del ROI todos los elementos de diseño de la actuación a estudiar, bien incorporándolos si ya se hubieran elaborado, bien elaborándolos a posteriori o bien realizando el cálculo de forma paralela al diseño de la medida.

En cualquier caso, el procedimiento de cálculo del ROI deberá abordarse en varias fases:

1. Diseño de la actuación.
2. Planificación de la evaluación.
3. Recopilación de datos.
4. Análisis de los datos.
5. Cálculo del ROI.

A continuación, vamos a detenernos en los principales aspectos de cada fase, de acuerdo con el siguiente esquema:

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios  
 Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
 Agencia Tributaria Madrid



### 4.1. Diseño de la actuación

Con objeto de poder realizar el cálculo del ROI de una política o proyecto es necesario que este se encuentre conveniente definido y sistematizado, y, en caso de no estarlo, proceder a definirlo con carácter previo a cualquier actuación de evaluación.

En todo caso, deberá describirse de forma concreta en qué va a consistir la actuación a evaluar, cuáles son sus principales aspectos, en qué marco temporal se va a desarrollar, qué recursos va a ser necesario poner en marcha, a partir

de qué momento se espera que tenga efecto y cuáles son los objetivos que se persigue a través de esa actuación.

Este último aspecto es imprescindible a la hora de poder evaluar la actuación, por lo que, si no se han explicitado con carácter previo, es necesario que de cara a la evaluación los gestores responsables de la actuación determinen cuál es la meta que se pretende alcanzar a través de la medida, como por ejemplo, un incremento de la recaudación, una reducción de los niveles de fraude, una disminución del gasto de gestión o una mejora en los niveles de servicio a la ciudadanía.

En caso de que se pretenda la consecución de varios objetivos, o se observe que la actuación puede tener efectos beneficiosos en diferentes ámbitos, será preciso que se realice una priorización de estos objetivos.

Por otra parte, en el diseño de la medida, también tendrán que recogerse los medios que se van a destinar a la implementación de la actuación, recogiendo de esta forma todas las posibles fuentes de gasto directo que conlleve la medida: personal implicado, servicios externos a contratar, disponibilidad de medios, etc.

Finalmente, y aunque se haya realizado de forma implícita desde el momento en que se empezó a concebir la actuación, es recomendable realizar un análisis de factibilidad en base al diseño inicial planteado respondiéndose a la pregunta ¿es factible el proyecto? Lo que implica a su vez responder a ¿se dispone de los medios precisos para la puesta en marcha del proyecto? ¿se puede poner en marcha el proyecto en el plazo de tiempo estimado? ¿es el tiempo estimado adecuado para producir efectos? ¿los efectos que produce la medida van a conducir a los objetivos previstos? y, finalmente ¿va a ser posible medir de forma adecuada los efectos de la actuación?

Si alguna de las preguntas respondidas no es afirmativa, deberá reconsiderarse el diseño de la actuación, o en su caso la posibilidad de evaluarla. En caso de ser afirmativas las respuestas se avanzará a la siguiente fase de la evaluación.

## 4.2. Planificación de la evaluación

Una vez diseñada la actuación es necesario traducirla a los parámetros que servirán de base para el cálculo del ROI. En este sentido, los objetivos explicitados en la fase anterior deberán sintetizarse en indicadores de referencia.

Estos indicadores deben reunir varias cualidades, así deberán ser numéricos, medibles, objetivables, claros, descriptivos y relevantes con respecto al objetivo que quieran referenciar.

## Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

99

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

En algunos casos, los indicadores serán inmediatos con respecto al objetivo, por ejemplo, si el objetivo buscado consiste en incrementar la recaudación impositiva, el indicador será el nivel de recaudación. No obstante, en otros casos los objetivos no podrán tener un indicador de referencia tan directo y claro. Así, si el objetivo es mejorar la atención al ciudadano, podremos utilizar indicadores como tiempos de espera en oficina o en atención telefónica, nivel de satisfacción en base a encuestas, porcentaje de incidencias resueltas en la primera consulta, etc.

Además, deberá atenderse también al coste y disponibilidad de la información sobre estos indicadores, de forma que no interfieran con la factibilidad de la evaluación.

Por otra parte, se aislarán también adecuadamente los datos referidos al coste de la medida, determinado ya con exactitud los medios a utilizar, así como identificando, en su caso, posibles impactos negativos que pudieran producirse a consecuencia de la actuación y que pudieran suponer costes adicionales a considerar.

Finalmente, y de forma paralela a la definición de los indicadores, también se identificará a los gestores clave en función de sus áreas de competencia y en la medida en que dispongan de conocimiento y acceso a información sobre los distintos datos a recabar.

Una vez determinados todos los indicadores de referencia, tanto en lo referido a los objetivos que se prevé alcanzar como a los medios que se estiman necesarios para la puesta en marcha de la actuación puede pasarse a la fase de recogida de datos.

### 4.3. Recogida de datos

En esta fase se procederá a la recopilación de los datos referidos a los indicadores de referencia.

Debe destacarse que esta recogida de datos variará en función de la fase temporal en la que estemos realizando la evaluación. Así, si la evaluación se está realizando *ex ante* no estaremos aquí ante una recogida de datos como tal, sino al establecimiento de previsiones, mientras que, si la evaluación se realiza durante la puesta en marcha de la actuación o una vez finalizada esta, sí se tratará de una recogida de datos reales.

Con respecto al establecimiento de previsiones, debe en cualquier caso evitarse en la medida de lo posible la arbitrariedad en las cifras a obtener, de forma que la estimación sea lo más realista posible. En el caso de evaluaciones previas, el rigor en la estimación de las previsiones es fundamental para evitar la puesta

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

100

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

en marcha de políticas públicas ineficientes, poco adecuadas o excesivamente costosas, por lo que es necesario realizar un esfuerzo adicional para evitar los prejuicios y los sesgos de confirmación en la elaboración de previsiones.

Para la realización de una estimación rigurosa la principal herramienta serán los cuestionarios a los gestores clave identificados en la fase anterior, mediante los cuales plantearán sus previsiones sobre los distintos indicadores de referencia. Estos cuestionarios deberán reunir al menos las siguientes características:

- Se elegirá a los gestores en función de sus áreas de competencia y se les inquirirá exclusivamente sobre los indicadores de su conocimiento.
- Los cuestionarios deberán ser siempre por escrito y de carácter formal.
- Serán cuestionarios individuales, de forma que se puedan estimar valores medios, así como detectar dispersiones elevadas en las respuestas que puedan conducir a un cuestionamiento contradictorio de las previsiones.
- Las estimaciones deberán ser consistentes y, siempre y cuando sea posible, motivadas.
- Se realizarán las estimaciones con el máximo nivel de desagregación disponible, tanto temporal como modal, ya que las previsiones obtenidas de la agregación de estimaciones por menorizadas obtienen un mayor grado de certeza.

Por su parte, en el caso de la recogida de datos durante o después de la actuación se acudirá directamente a las fuentes, bien a los registros, bases de datos, sistemas informáticos, etc.

En el caso de la recogida de datos de carácter cualitativo a obtener directamente usuarios o receptores de la política será preciso acudir a herramientas demoscópicas como encuestas, grupos de discusión, entrevistas a expertos, etc. Esto último tendrá un coste tanto temporal como económico que deberá ser tenido en cuenta a la hora de planificar la evaluación, por lo que habrá que intentar recurrir a este tipo de indicadores de referencia solo cuando resulte imprescindible y no exista una alternativa cuantitativa adecuada.

## 4.4. Análisis de la información

La siguiente fase, una vez recopilados todos los datos necesarios de los indicadores de referencia, será el análisis de la información.

Tres van a ser los aspectos fundamentales que se aborden en esta fase a fin de conseguir trasladar la información a cifras homogéneas que permitan el cálculo del ROI:

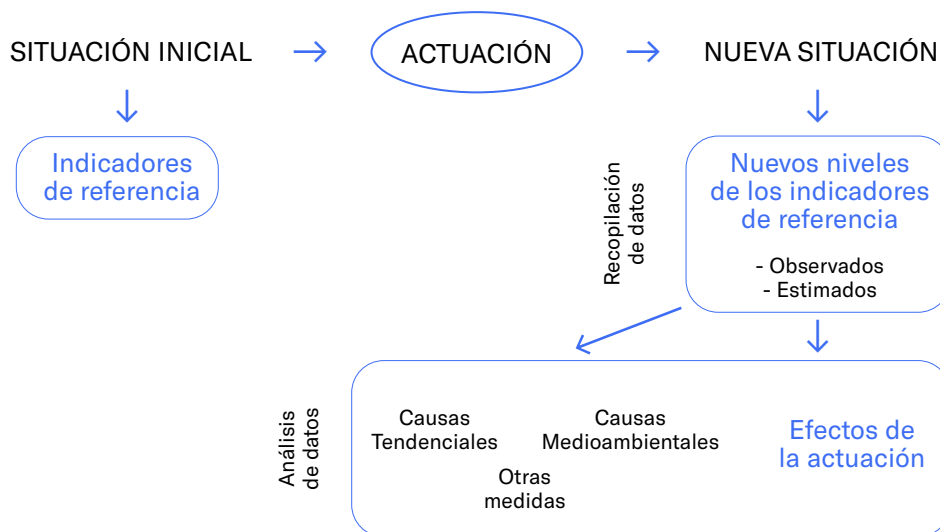
1. Aislar adecuadamente el efecto de las medidas, de forma que se pueda identificar con relativa certeza el efecto de la actuación evaluada en los indicadores de referencia.
2. Estimar e imputar los gastos totales de la actuación.
3. Convertir en valores monetarios aquellos indicadores expresados en otro tipo de variables.

### 4.4.1. Aislar los efectos

El primer aspecto que abordar no está exento de complejidad y, en su caso, de ciertas dosis de arbitrariedad que tendrán que ser minimizadas en la medida de lo posible. Para obtener una valoración adecuada de los beneficios obtenidos resulta preciso determinar qué parte de la variación observada en los indicadores de referencia ha sido motivada por la actuación objeto de estudio.

Para ello deberá aislarse el efecto de la medida de otras variaciones. Así, deberá delimitarse el efecto que pueda imputarse a otras causas, como variaciones tendenciales u orgánicas, causas medioambientales, o efectos derivados de otras medidas que pudieran haberse abordado en el mismo periodo. De esta forma si, por ejemplo, se quiere evaluar el efecto de una determinada política en la recaudación del IBI habrá que descontar de la variación observada en la recaudación la variación tendencial que se viniera manteniendo históricamente, también habrá que estimar la influencia de la situación económica general, así como de otras medidas puestas en marcha que hubieran podido influir también en la recaudación del tributo.

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios  
 Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
 Agencia Tributaria Madrid



Para aislar los efectos existen en el campo de la evaluación diferentes técnicas, entre las que cabe destacar a título indicativo:

- Opinión de los gestores: al igual que en el punto anterior, esta será la principal fuente de información. Los requisitos serán los mismos que los que se establecieron para los cuestionarios de estimación de previsiones.
- Establecimiento de un grupo de control: si bien en ciencias sociales es complicado la reproducción de condiciones de laboratorio, muchas veces es posible estudiar de forma comparativa el comportamiento de un grupo no afectado por la medida objeto de análisis. Así, en el ámbito tributario se podría estudiar la evolución de las variables en grupos de contribuyentes no afectados por la actuación, o en otros tributos distintos, de forma que comparativamente se puedan observar diferencias en los resultados de los distintos grupos.
- Establecimiento de tendencias: como se ha señalado anteriormente, debe aislarse el efecto de la actuación concreta de las tendencias de largo plazo y los factores medioambientales. Así, si por ejemplo se quiere evaluar el efecto de una medida de refuerzo de la atención telemática, habría que descontar del incremento de gestiones telemáticas observadas el número previsible de gestiones que se hubieran producido de haber seguido la tendencia de los ejercicios anteriores, fuera esta lineal o parabólica. También se puede proceder al estudio de medias móviles, correlaciones, regresiones a la media, nubes de datos, etc.

Estas técnicas podrán utilizarse combinadas, a fin de obtener la estimación más objetiva posible de los efectos de la medida en los indicadores de referencia.

#### 4.4.2. Estimación de los gastos

Del mismo modo que se han aislado los efectos del programa, deben también evaluarse los gastos en los que se ha incurrido o se prevé incurrir en el desarrollo de la actuación. En este sentido deberán considerarse:

- Gastos directos: todos aquellos gastos destinados de forma directa a la actuación a evaluar: contratos que se hubieran suscrito para proveer la finalidad específica, medios adquiridos para la puesta en marcha, en su caso la imputación de la amortización de los bienes inventariables que se hayan utilizado, así como los gastos de personal directamente implicado. En este último aspecto además deberá determinarse por parte de los gestores el porcentaje de jornada que han destinado a la actuación los distintos efectivos empleados, a fin de poder hacer una correcta imputación de los gastos de personal.
- Gastos indirectos: se imputará también un porcentaje de los gastos de estructura y funcionamiento. Deberán identificarse los gastos generales y de estructura que posibilitan el funcionamiento regular del organismo y determinar qué parte de esos gastos se debe asignar a la actuación concreta. Este porcentaje de asignación podrá determinarse en base a algún criterio de ponderación significativo, aunque normalmente se imputará en base al peso económico de los gastos directos de la actuación.
- Impactos negativos de la medida: Deberá estimarse también en su caso los posibles impactos negativos de la actuación. Este concepto será sin embargo difícil de estimar y quizá solo sea identificable a posteriori. Su valoración tendrá unas dificultades similares a las que ya hemos planteado para la estimación de los efectos positivos de la medida.

#### 4.4.3. Conversión de los indicadores en valores monetarios

Aunque como ya se ha señalado anteriormente, el campo tributario presenta la ventaja de que gran parte de las variables consideradas se expresan directamente en valores monetarios, no todas las medidas que se adopten van a tener una expresión dineraria, o al menos no todos los objetivos serán numéricos.

## Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios

104

Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

Esto nos conduce a la necesidad de convertir a valores monetarios algunos de los indicadores de referencia que se hubiesen fijado en el diseño.

Así, un incremento de recaudación o una reducción de costes tienen una traducción inmediata a valores monetarios. Un descenso del nivel de fraude, o una mejora en la gestión que disminuya los plazos de devolución de ingresos indebidos puede ser interpretado también de forma rápida en importes dinerarios. No obstante, existirán otra serie de indicadores que no tengan una expresión monetaria inmediata, como pueda ser, a título de ejemplo, la mejora en los tiempos de espera en las oficinas de atención al contribuyente, la reducción de los tiempos de tramitación de expedientes o el incremento en la calidad percibida del servicio.

La conversión en valores monetarios no está, en cualquier caso, tampoco carente de arbitrariedad. Sin embargo, han sido desarrolladas una diversidad de técnicas de aproximación entre las que el analista habrá de elegir la más adecuada a cada caso. Así, en los ejemplos citados anteriormente puede acudir a una valoración del tiempo total que se ha ahorrado a los contribuyentes calculado en base al coste medio de un trabajador. Del mismo modo, la reducción de tramitación puede valorarse en base al hipotético importe de intereses que se habrían devengado en el periodo que se ha reducido, etc.

En el caso del incremento de la calidad percibida del servicio nos encontraríamos ante una mayor dificultad para establecer una valoración monetaria objetiva, no obstante, se pueden realizar hipótesis, como que una mayor calidad en el servicio conduzca a una menor litigiosidad o un menor volumen de trabajo derivado de errores, que nos permitirán establecer una aproximación económica.

En cualquier caso, en este apartado, la casuística es muy variada y las soluciones dependerán de la definición que se haya hecho de los indicadores de referencia, así como del énfasis que desde la dirección se quiera dar a cada objetivo, por lo que no pueden aportarse respuestas genéricas.

### 4.5. Cálculo del ROI

Finalmente, obtenidos todos los datos y traducidos a valores monetarios, se aplicará la fórmula del ROI recogida en los apartados anteriores, obteniendo la cifra del Retorno de la Inversión de la actuación o proyecto, de forma que se puedan tomar las decisiones de dirección de una forma informada y apoyada en evidencias, tanto si estas decisiones se refieren a la conveniencia de iniciar un proyecto o elegir entre varias posibles alternativas (análisis ex ante); si sirven para determinar si deben hacerse correcciones en una actuación, o prorrogarla o interrumpirla (análisis realizado durante la actuación); y además rendir cuentas a la ciudadanía sobre los resultados de una medida (análisis ex post).

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios  
Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

105

## ⑤ CONCLUSIONES

De todo lo anterior cabe extraer las siguientes conclusiones:

- La evaluación de las políticas públicas, si bien es una faceta relativamente menor u olvidada de la gestión pública, se configura como una herramienta fundamental para la mejora de las acciones de buen gobierno, no solo para alcanzar la eficiencia y la racionalidad en el gasto público, sino también un para cumplir con el principio de transparencia y dación de cuentas a la ciudadanía.
- El ROI es un indicador ampliamente utilizado, con origen en el mundo empresarial pero que cuyo uso se ha extendido como métrica de evaluación del rendimiento en múltiples campos, como la publicidad, el marketing, la formación o el análisis de políticas públicas.
- El ROI es un indicador sencillo, que establece una relación entre los beneficios y los costes de una actuación expresado en forma de porcentaje, permitiendo comparar de forma homogénea una amplia variedad de proyectos e inversiones, al reducir todos ellos a una cifra única.
- Un ROI tributario general aplicado al conjunto de la ATM resulta en un indicador demasiado generalista, que no permite identificar las mejoras de eficiencia y que resulta demasiado influido por variaciones exógenas difíciles de aislar, por lo que tiene baja relevancia informativa.
- Por contra, el ROI aplicado a proyectos y actuaciones concretas resulta un indicador con una gran potencialidad, versátil, así como relevante a la hora de informar decisiones basadas en la evidencia.
- Este indicador sin embargo plantea costes significativos, tanto de disposición de recursos como de tiempo, por lo que su aplicación debe ser puntual y contar con la implicación de los órganos directivos.
- El proceso de cálculo del ROI se desarrolla en varias fases, en las que será imprescindible la colaboración estrecha de los gestores del proyecto, únicos conocedores de la información específica requerida para un cálculo riguroso de todas las variables necesarias.

Análisis de la eficiencia en la gestión tributaria: apuntes para la definición de un modelo para el cálculo de un ROI de proyectos tributarios  
Alvaro Sánchez Marti. Jefe de Servicio de Programación Económica.  
Agencia Tributaria Madrid

106

## BIBLIOGRAFÍA

- › Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado
- › López Villa, Pedro. *Diseño de una metodología para el cálculo del ROI de la formación* Universidad Pontificia de Comillas.
- › González Aparicio, Alfonso. «El análisis Coste-Beneficio como herramienta para una gestión pública basada en evidencias». *Revista de Economía Industrial*. Ministerio de Industria, Energía y Turismo.
- › Phillips, Jack, and Phillips, Patricia., *Show me the money: How to determine ROI in people, projects, and programs*, Berrett- Koehler
- › Casillas Barral, Celia; Macía González, Mónica; Rico Callado, Javier. *Guía de evaluación de diseño de políticas públicas*. Instituto para la Evaluación de Políticas Públicas. Secretaría de Estado de Política Territorial y Función Pública.
- › González de Herrero Fernández, Pablo; Castro Pérez, Luis; Farmer, Marie. «Una metodología para la medición de los costes administrativos: El standard cost model». *Papeles de Evaluación*. Dirección General de Inspección, Evaluación y Calidad de los Servicios. Ministerio de Administraciones Públicas.

# 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 4 de julio de 2023 sobre la fecha de efectos de STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021.
- Auto de Admisión del Tribunal Supremo al recurso de casación sobre la posibilidad de impugnar autoliquidaciones ante los juzgados contencioso-administrativos basadas en la inconstitucionalidad de la norma de cobertura.
- Auto de admisión del Tribunal Supremo al recurso de casación sobre la posibilidad de revisar liquidaciones firmes IIVTNU cuando se pruebe minusvalía.
- Auto de admisión del Tribunal Supremo del recurso de casación interpuesto sobre el principio de territorialidad en embargo de cuentas.

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

108

Agencia Tributaria Madrid

## Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2023 sobre la fecha de efectos de STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª, del Tribunal Supremo, mediante Sentencia de fecha 4 de julio de 2023, ha resuelto el recurso de casación (nº 4701/2022) interpuesto por el Ayuntamiento de Cabra, recurso que fue admitido a trámite por la sección 1ª de la Sala antes mencionada en fecha 25 de enero de 2023 al apreciar concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a la siguiente cuestión:

«[...] Determinar si, las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas en el mes anterior a dictarse la STC182/2021 de 26 de octubre de 2021 e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021) tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición y fundamento exclusivo en la mencionada sentencia.»

En primer término, debemos recordar aquí lo que señaló el Tribunal Constitucional en su sentencia 182/2021, de 26 de octubre, en su fundamento jurídico 6º:

«6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

- a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

109

Agencia Tributaria Madrid

la publicación de la STC 59/2017 («BOE» núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

- b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha»

La cuestión controvertida, que finalmente ha resuelto el Alto Tribunal, versaba precisamente sobre la fecha a la que se hace mención por el TC en la letra b) del fundamento jurídico 6º transcrito. Efectivamente, existía una importante discusión doctrinal respecto a la fecha que debía tenerse en consideración a los efectos de concebir una situación como consolidada o no, esto es, a los efectos de considerar o no a esas situaciones revisables con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la sentencia. Se discutía, en definitiva, si dicha fecha a tomar en consideración era la del propio fallo, como se desprende de la propia literalidad del fallo, o la fecha de la publicación del mismo en el BOE a tenor de lo prevenido en el artículo 38 de la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC) y el artículo 164 de la Constitución Española (CE). Concretamente, el artículo 38 de la LOTC señala que las sentencias del TC «...producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», indicando, por su parte, nuestro Texto Fundamental, que dichas sentencias «Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación...»

Pues bien, sin discutir lo afirmado en ambos preceptos, debe diferenciarse de forma clara la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad frente a los sujetos y la eficacia temporal de tales declaraciones. Cuando los artículos de nuestra norma fundamental y de la ley orgánica aluden a la existencia de efectos erga omnes de las declaraciones de inconstitucionalidad del TC desde

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

110

Agencia Tributaria Madrid

la fecha de publicación, únicamente está haciéndose hincapié en el deber de conocimiento por todos desde esa fecha y consecuentemente en el deber de acatamiento de tal declaración por los poderes públicos desde esa misma fecha. Pero ese deber de acatamiento y el correlativo derecho de invocación, nada tiene que ver con los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad que la propia sentencia del TC contiene.

En cuanto al alcance temporal de las declaraciones de inconstitucionalidad debe indicarse que nuestro sistema constitucional ha evolucionado de las declaraciones con efectos ex tunc derivadas de la propia nulidad de pleno derecho de los preceptos legales alcanzados por la declaración de inconstitucionalidad, hacia un sistema caracterizado por los efectos prospectivos (ex nunc) de dichas declaraciones y con los concretos efectos retroactivos que expresamente señale el TC en su sentencia. Así, si bien en un primer momento, y basándose en el enunciado de las normas constitucionales y de la LOTC, parecía claro para la doctrina y para el Tribunal Constitucional que se había optado por un sistema de nulidad plena con efectos ex tunc de la declaración de inconstitucionalidad de la ley, corregida solamente en algunos casos, esta impresión vino a matizarse a partir de la STC 45/1989. En dicha Sentencia se consideraron, junto a las situaciones con valor de cosa juzgada, a las actuaciones administrativas firmes como situaciones protegidas por la irretroactividad por exigencia del principio de seguridad jurídica; y, en segundo término, el TC reclamó para sí la posibilidad de determinar libremente los efectos temporales de las Sentencias de inconstitucionalidad. En definitiva, desde dicho pronunciamiento puede mantenerse que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos erga omnes que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la ley que ahora se entiende que es inconstitucional, sin perjuicio, claro está, de la retroactividad expresamente señalada para los supuestos de normas de carácter sancionador en el art. 40.1 LOTC.

En consecuencia, partiendo de ese principio de irretroactividad de las declaraciones de inconstitucionalidad respecto a las situaciones consolidadas, ya sea en vía judicial o administrativa, será el propio TC quien determine los concretos efectos temporales de su declaración de inconstitucionalidad. Y eso es precisamente lo que ha hecho el TC en su Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, al afirmar de forma clara y expresa que además de no resultar revisables con fundamento en la indicada Sentencia las situaciones ya resueltas por sentencia con valor de cosa juzgada o por resolución administrativa firme,

«tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha».

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

Agencia Tributaria Madrid

111

Y esta es la conclusión a la que llega el TS en el presente fallo, al afirmar que

«...es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Es cierto que el art. 164.1 CE, al igual que el art. 38 de la LOTC establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una ley se producen desde la fecha de su publicación en el BOE. Sin embargo, hay que precisar que la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio Tribunal Constitucional de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes».

## **Auto de admisión del Tribunal Supremo del recurso de casación sobre la posibilidad de impugnar autoliquidaciones ante los juzgados contencioso-administrativos basadas en la inconstitucionalidad de la norma de cobertura**

El artículo 25.1 de la ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, establece con carácter general, la inadmisión de recursos contencioso-administrativos contra los actos, expresos o presuntos, que no agoten la vía administrativa. Recordemos que en los municipios donde no exista Tribunal Económico Administrativo, el acto finalizador de la vía administrativa será la resolución del recurso de reposición regulado en el artículo 14 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Por el contrario, en aquellos municipios donde sí exista el referido Tribunal municipal, la vía jurisdiccional no quedará expedita hasta la interposición de la pertinente reclamación económico-administrativa, revistiéndose de naturaleza potestativa, en tales casos, al recurso de reposición que eventualmente se interpusiera con carácter previo a la indicada reclamación económico-administrativa.

No obstante, este formalismo por el que se exige el previo agotamiento de la vía administrativa para acceder a la vía de la jurisdicción contencioso-administrativa ha sido recientemente matizado por el Tribunal Supremo, en sus Sentencias nºs 815/2018, de 21 de mayo y 810/2020, de 18 de junio. Efectivamente, el Alto Tribunal concluyó, en tales sentencias, que no era preciso el agotamiento de la vía administrativa para acudir a la vía jurisdiccional cuando el recurso contencioso-administrativo descansara sobre el único motivo de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura.

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

112

Agencia Tributaria Madrid

Esta doctrina fijada por el Tribunal Supremo parece referirse a la actividad administrativa propiamente dicha, esto es, a los actos dictados por la Administración, no resultando, por tanto, extensible a las autoliquidaciones. Tales autoliquidaciones son actos del propio contribuyente, por lo que, sin perjuicio de la doctrina que el Tribunal Supremo ha fijado respecto a la accesibilidad de los actos administrativos al orden jurisdiccional sin necesidad del previo agotamiento de la vía administrativa, no constituyen materia impugnabile en vía judicial. Así lo ha entendido el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia de 25 de octubre de 2022, señalando de forma expresa que

«no es posible acudir a los Tribunales a impugnar los propios actos del administrado, condición que poseen las autoliquidaciones tributarias según el art. 120.1 LGT, por ser esencialmente declaraciones de los contribuyentes adicionadas con la liquidación del tributo»

Contra dicha Sentencia se interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo instándose aclaración sobre

«...si la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria puede considerarse o no, un mecanismo de agotamiento de la vía económico-administrativa, a los efectos de considerar aplicable la doctrina de la Sala relativa a la eliminación del formalismo del agotamiento de la vía administrativa como presupuesto de acceso a la vía jurisdiccional cuando se impetra a la Administración algo que no puede satisfacer, como es la declaración de inconstitucionalidad de una ley, no sólo a los recursos administrativos, sino también a las autoliquidaciones tributarias»

Finalmente, la sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en fecha 20 de julio de 2023, ha apreciado la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a la cuestión planteada, es decir, la posibilidad de impugnar una autoliquidación directamente ante los juzgados contencioso-administrativos en aplicación de la ya referida doctrina del TS.

Recordemos que dicha doctrina excluye el formalismo del necesario agotamiento de la vía administrativa en la impugnación que se apoya en la inconstitucionalidad de la norma que da cobertura a la actividad administrativa impugnada, actividad en la que no cabría integrar, a priori y en cuanto actos del administrado y no de la Administración, a las autoliquidaciones. Resultará interesante, por tanto, comprobar si el TS considera finalmente trasladable esa doctrina al ámbito de las autoliquidaciones.

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

113

Agencia Tributaria Madrid

## Auto de admisión del Tribunal Supremo del recurso de reposición sobre la posibilidad de revisar liquidaciones firmes IIVTNU cuando se pruebe minusvalía

De las tres sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional respecto al IIVTNU, únicamente la primera (STC 59/2017 de 11 de mayo) estaba libre de limitaciones a sus efectos, a diferencia de las otras dos sentencias (STC 126/2019, de 31 de octubre y STC 182/2021, de 26 de octubre), fallos estos en los que el TC limitó expresamente el alcance de sus respectivas declaraciones de inconstitucionalidad. La ausencia de limitación de efectos en la declaración de inconstitucionalidad que se contenía en el fallo del TC de fecha 11 de mayo de 2017, fallo en el que, recordemos, se consideró inconstitucional la exacción del IIVTNU en las situaciones inexpressivas de capacidad económica, llevó a muchos contribuyentes a instar la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas en concepto del IIVTNU que ya fueran firmes.

Si bien es cierto que el TC no estableció límite alguno en cuanto a los efectos de esa primera declaración de inconstitucionalidad, quedando como único límite, por tanto, la imposibilidad de revisar las situaciones que tuvieran valor de cosa juzgada tal y como previene el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, no es menos cierto que en la práctica ha sido el Tribunal Supremo el que en diversos fallos, entre otras la sentencia nº 592/2020, de 28 de mayo, rechazó una a una, las causas de nulidad de pleno derecho invocadas por los contribuyentes en base a las letras a), e), f) y g), del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

Dejando de lado el debate en cuanto al rechazo por el TS de las causas de nulidad citadas, cuestión esta que, como se ha dicho, ya ha zanjado el Alto Tribunal en diversas sentencias, lo importante y que interesa destacar ahora es la Sentencia que el Tribunal Constitucional ha dictado en fecha 26 de septiembre de 2022 (STC 108/2022). En dicho fallo, el Tribunal Constitucional aclaraba que no procedía limitar, sin motivación alguna, los efectos de la declaración de nulidad contenida en el fallo de 11 de mayo de 2017, máxime cuando el propio Tribunal no lo hizo. En el caso que se enjuiciaba en la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 26 de septiembre de 2022, se consideró vulnerada la tutela judicial efectiva del contribuyente al negársele la revisión de una liquidación firme en concepto del IIVTNU amparándose el órgano judicial en la limitación de efectos que contenía una Sentencia del Tribunal Constitucional relativa a otro impuesto (STC 45/1989) y trasladando esos mismos efectos limitados a la Sentencia 59/2017. Decía el Tribunal Constitucional en su fallo que quedaba vulnerada la tutela judicial efectiva

«al aplicar la limitación del alcance de la nulidad declarada por la STC 45/1989 (respecto de la Ley 44/1978, de 14 de septiembre, del

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

114

Agencia Tributaria Madrid

impuesto sobre la renta de las personas físicas), en lugar de los derivados de la STC 59/2017 (ex tunc), se le ha negado, sin fundamento jurídico alguno, la posibilidad de revisarla, en contra de la previsión del art. 40.1 LOTC».

No obstante lo anterior, parece bastante evidente que las antes referidas decisiones del Tribunal Supremo de cerrar la vía de la nulidad de pleno derecho, o la de la revocación, no puede considerarse adoptada “sin fundamento jurídico alguno”, toda vez que en todas ellas se argumentaba y motivaba el rechazo a las causas de nulidad que se esgrimían por el contribuyente en relación con las liquidaciones firmes en las que se gravaba una transmisión sin incremento. Pues bien, el Juzgado contencioso-administrativo nº 3 de Valencia ha considerado que la sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre corrige la doctrina del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de revisión por nulidad de pleno derecho de liquidaciones firmes del IIVTNU al amparo de doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, al considerar que el Tribunal Constitucional, al declarar la inconstitucionalidad que suponía gravar con el IIVTNU las situaciones inexpressivas de capacidad económica, declaró igualmente nulas las liquidaciones que gravaron transmisiones con pérdidas. Considerando que el fallo del Tribunal Constitucional no introdujo ningún límite a los efectos de su fallo y sin perjuicio de que sí lo hiciera en sus posteriores sentencias de 31 de octubre de 2019 y 26 de octubre de 2021, considera el órgano judicial valenciano que debe reconocerse el derecho de devolución del importe ingresado mediante liquidación firme por tratarse de un gravamen impuesto en una transmisión inexpressiva de capacidad económica, gravamen por tanto nulo y susceptible de instarse su devolución mediante los procedimientos especiales de revisión contenidos en los artículos 217 (revisión actos nulos) y 219 (revocación).

Esta Sentencia del juzgado contencioso-administrativo nº 3 de Valencia ha sido recurrida en casación por el Ayuntamiento de Valencia, habiendo apreciado la sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en fecha 20 de julio de 2023, la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a la siguiente cuestión:

«Reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g), de la LGT, todo ello a la luz de la STC 108/2022, de 26 de septiembre».

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

115

Agencia Tributaria Madrid

## Auto de admisión del Tribunal Supremo del recurso de casación interpuesto sobre el principio de territorialidad en embargo de cuentas

El artículo 8.3 texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLRHL), consagra, en el ámbito de la necesaria colaboración entre las distintas Administraciones Públicas en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, el conocido principio de territorialidad en las actuaciones propias de la inspección o recaudación ejecutiva. Concretamente, el indicado artículo 8.3 del TRLRHL establece lo siguiente:

«3. Las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de la respectiva entidad local en relación con los ingresos de derecho público propios de ésta, serán practicadas por los órganos competentes de la correspondiente comunidad autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del presidente de la corporación»

Dicho precepto ha generado una importante controversia en lo concerniente al alcance del principio de territorialidad que el mismo recoge, especialmente en cuanto a aquellas actuaciones que no requerirían el desplazamiento físico del funcionario para su ejecución. Tal es el caso del embargo de cuentas bancarias, actuación recaudatoria que en no pocas ocasiones se practica sobre cuentas bancarias radicadas fuera del término municipal correspondiente, pero que no requieren, para su ejecución, del desplazamiento del funcionario fuera del ámbito territorial del municipio en el que ejerce sus funciones el órgano recaudador.

Pues bien, la sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en fecha 25 de enero de 2023, ha apreciado la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a si el principio de territorialidad del artículo 8.3 del TRLRHL únicamente impide la actividad fuera del término municipal al órgano actuante cuando resulte imprescindible para su ejecución el desplazamiento de sus empleados o agentes fuera de dicho término municipal o, si por el contrario, ese principio de territorialidad no alcanza a todas aquellas actuaciones en las que no se requiera desplazamiento del funcionario para la ejecución de la concreta actividad recaudatoria (o inspectora) a pesar de que afecten o se refieran a derechos radicados fuera de los límites territoriales del municipio.

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

116

Agencia Tributaria Madrid

El recurso de casación admitido a trámite ha sido interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia dictada el 5 de abril de 2022 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 23 de Madrid, recurso en que se solicita aclaración sobre

«...si la Administración municipal puede practicar y dictar diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en sucursales de entidades financieras radicadas fuera del término municipal cuando dicho embargo no requiera la realización material de actuaciones fuera del citado territorio municipal por parte de la Administración local o si, por el contrario, debe instar, conforme el artículo 8.3 del TRLHL, la práctica de dicha actuación a los órganos competentes de la correspondiente Comunidad autónoma o a los órganos competentes del Estado, según corresponda».

Habrà que estar atentos al fallo del TS, ya que dependiendo de la jurisprudencia que al respecto forme el Alto Tribunal, la gestión recaudatoria en vía ejecutiva y, más concretamente, la diligencia de embargo de cuentas bancarias previstas en los artículos 170 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 79 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/200, de 29 de julio, podrá verse enormemente agilizada.

# CRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

- La ATM en colaboración con la UNED ha celebrado una Jornada de trabajo sobre la implantación de la nueva tasa local por generación de residuos
- Celebradas las XI Jornadas sobre fiscalidad municipal organizadas por el Ayuntamiento de Málaga
- Rosario Villena, Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios de la ATM ganadora de la 1ª edición del Premio de Trabajos sobre Tributación Local convocado por la Asociación Nacional de Inspectores de la Hacienda Pública Local

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

118

Agencia Tributaria Madrid

### **La ATM en colaboración con la UNED ha celebrado una Jornada de trabajo sobre la implantación de la nueva tasa local por generación de residuos.**

Hace poco más de un año, se aprobaba la nueva Ley de residuos (Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular) que impone a los Ayuntamientos la obligación de implantar en el plazo de tres años la Tasa por generación de Residuos.

Si bien, con carácter general las tasas locales son potestativas, en este caso, nos encontramos ante una obligación legal, sin que la citada Ley defina ni concrete como debe ser implantada la Tasa por los ayuntamientos, trasladando a la ordenanza municipal la regulación de los elementos del tributo.

Uno de los elementos más controvertidos de la nueva Tasa es el pago por generación, desde la perspectiva de cómo determinar que cada contribuyente pague según los residuos que genera, o lo que es lo mismo, cómo calcular la tarifa individualmente en función de los residuos realmente generados, según establece la Ley de Residuos. Actualmente, esto es inviable especialmente en los casos de comunidades de vecinos, sin dejar de mencionar a las segundas y terceras residencias, el alquiler vacacional o las viviendas destinadas al turismo. Son muchos otros los factores a tener en cuenta, como el número de personas integrantes de las unidades familiares o el tiempo que conviven en el domicilio, la existencia de diferentes sistemas de depósito de residuos según los municipios, etc., a lo que hay que añadir las personas en riesgo de exclusión social.

En este escenario, la Agencia Tributaria Madrid en colaboración con la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) han organizado una Jornada sobre la implantación de la nueva tasa local por generación de residuos con el objetivo de poner en común la problemática que supone para los ayuntamientos la implantación de esta Tasa y dar a conocer los análisis efectuados desde diferentes especialidades académicas por expertos en este ámbito.

La Jornada, celebrada el 19 de septiembre de 2023 en el Espacio de Innovación de la Agencia Tributaria Madrid situado en la calle Mayor, 58, con opción de asistencia online a través de videoconferencia, contó con la participación de más de 120 personas y fue inaugurada por Engracia Hidalgo Tena, Delegada del Área de Economía, Innovación y Hacienda del Ayuntamiento de Madrid y por Pedro Manuel Herrera Molina, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia.

La Jornada se estructuró en 4 Mesas, en la primera se debatió sobre la Problemática jurídica de los estudios económicos de las tasas locales; en la segunda mesa se deliberó sobre la problemática jurídica concreta de la nueva tasa municipal; en la tercera mesa se expusieron los problemas de la gestión de los residuos en los grandes municipios, y por último, la cuarta mesa fue

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.

119

Agencia Tributaria Madrid

dedicada a las opciones para la individualización de la cuota tributaria de la tasa de residuos.

La clausura corrió a cargo de la Directora de la Agencia Tributaria Madrid, Gema T. Pérez Ramón quien agradeció a los asistentes su participación en la Jornada y emplazo a los profesionales a trabajar conjuntamente en el reto que los ayuntamientos deben afrontar.

A las intervenciones de la Jornada puede accederse a través del Portal del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: <https://madrid.es/go/jornadatributaria>.



### **Celebradas las XI Jornadas sobre fiscalidad municipal organizadas por el Ayuntamiento de Málaga**

Los días 17 y 18 de octubre de 2023 se ha celebrado en Málaga la XI Jornada sobre fiscalidad municipal organizada por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria (Gestrisam) del Ayuntamiento de Málaga, en el que se debatieron diferentes asuntos de interés para los responsables tributarios municipales.

Las jornadas fueron inauguradas por el concejal delegado de Economía, Hacienda y Fondos de UE, Carlos Conde, contó con la participación de más de 200 expertos en tributación local del ámbito público y privado y a lo largo de la misma se dio un repaso a la actualidad más relevante de los tributos locales; en especial, al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal) y al Impuesto sobre Construcciones,

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

Pablo Montserrat Cao. Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.  
Agencia Tributaria Madrid

120

Instalaciones y Obras (ICIO), se expusieron los aspectos fiscales derivados de la aplicación de la nueva Ley de Residuos, y se analizaron las diferentes posibilidades que puede adoptar el Gobierno de la Nación sobre la financiación autonómica y sus efectos sobre la financiación local.

Por la Agencia Tributaria Madrid participó su Directora, Gema T. Pérez Ramón y el Subdirector General de Inspección Tributaria, Arturo Delgado Mercé en la ponencia dedicada a la “Jurisprudencia reciente del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)”. Asimismo, el Consejero Técnico de la ATM, Ignacio Durán Boo desarrollo una ponencia titulada “La fiscalidad municipal derivada de la aplicación de la Ley de Residuos: tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario. La elaboración de la ordenanza para su aplicación”.

Puede consultarse más información sobre las XI Jornadas y acceder al contenido de las ponencias en la web de Gestrisam: <https://gestrisam.malaga.eu/xi-jornadas-de-fiscalidad-municipal/>



**Rosario Villena, Subdirectora General de Servicios Jurídicos Tributarios de la ATM ganadora de la 1ª edición del Premio de Trabajos sobre Tributación Local convocado por la Asociación Nacional de Inspectores de la Hacienda Pública Local.**

El pasado jueves 19 de octubre y en el ámbito del XXIII del Curso de la Inspección de los Tributos Locales, se hizo entrega a Rosario Villena del premio como ganadora de la 1ª edición del Premio de Trabajos sobre Tributación Local, por un artículo relacionado con la nueva Tasa de Residuos que deberá implantarse en todos los ayuntamientos en 2025.

