



atm
agencia tributaria
madrid

Abril 2024

TRIBUTUS

Revista de la Agencia
Tributaria Madrid

Nº → ④

TÍTULO	TRIBUTUS. Revista de la Agencia Tributaria Madrid Nº 4. Año 2024		
ELABORACIÓN Y COORDINACIÓN DE CONTENIDOS	Agencia Tributaria Madrid		
CONSEJO EDITORIAL	→ Director:	Ignacio Durán Boo	
	→ Coordinación:	Rosa Casado Carrero	
	→ Vocales:	Almudena Cuevas Sacristán Alvaro Tapias Sancho Ana María Herranz Mate Arturo Delgado Mercé Mª Rosario Villena Cerón Micaela Torija Carpintero Rosa Rodríguez Gutiérrez	
CONTACTO	revistatributaria@madrid.es		
INFORMACIÓN ADICIONAL Y NORMAS DE PUBLICACIÓN EN	https://madrid.es/go/revistaributus		
EDITA	© Ayuntamiento de Madrid Área de Economía, Innovación y Hacienda Agencia Tributaria Madrid		
ISSN: 3020-5085			

SUMARIO

●	LA OPCIÓN TRIBUTARIA Y EL NUEVO RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU EN EL TRLRHL	→ PABLO MONTSERRAT CAO Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos Agencia Tributaria Madrid	04
●	PLATAFORMAS DIGITALES PARA LA TRANSFORMACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID	→ MIGUEL ÁNGEL RODRÍGUEZ RAMOS Subdirector General de Sistemas y Tecnología. Informática del Ayuntamiento de Madrid	22
●	MODELO PATRIMONIAL E INTERVENCIÓNISMO REGIO: LA HACIENDA DE LA VILLA DE MADRID EN EL REINADO DE CARLOS III	→ MANUEL MARTÍNEZ NEIRA Profesor titular. Departamento de Derecho Penal, Procesal e Historia del Derecho. Universidad Carlos III de Madrid	50
●	EL RECURSO DE CASACIÓN EN EL ORDEN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	→ ÁNGELA GARCÍA SÁNCHEZ Letrada consistorial. Subdirectora General de lo Contencioso. Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid	65
●	APUNTES PARA LA POSIBLE REFORMA DE LA LEY DE CAPITALIDAD DE MADRID EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	→ IGNACIO DURÁN BOO Consejero Técnico. Agencia Tributaria Madrid	96
●	RESEÑAS	→ Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid PABLO MONTSERRAT CAO Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos Agencia Tributaria Madrid	125
		→ Consultas tributarias a la ATM	136
		→ Crónica de la ATM	137

LA OPCIÓN TRIBUTARIA Y EL NUEVO RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU EN EL TRLRHL

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

RESUMEN

El vigente texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL) regula en sus artículos 104 a 110 el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, destacando de dicha regulación el doble sistema de cuantificación de la base imponible del impuesto introducido por el Real Decreto ley 26/2021, de 8 de noviembre, que procedió a adaptar el indicado texto refundido a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto en cuestión.

Efectivamente, el vacío legal que se derivó de la declaración de inconstitucionalidad plena del método de cuantificación de la base imponible del impuesto por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de octubre de 2021, culminando el periplo de controversia constitucional al que se ha visto sometido el TRLRHL, obligó, con carácter de urgencia, a regular un nuevo método de determinación de la base imponible respetuoso con los principios informadores del sistema tributario español, especialmente con los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad.

Como vamos a tratar de explicar en el presente artículo, consideramos que el nuevo método de cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana encaja perfectamente con el concepto de opción tributaria al que nos vamos a referir más adelante, si bien, debe tenerse en cuenta que tras ese doble sistema de cuantificación que se ofrece al obligado tributario, cabe igualmente considerar la existencia de un verdadero derecho subjetivo.

Palabras claves: opción tributaria, base imponible, IIVTNU, confiscatoriedad

ABSTRACT

The current revised text of the Law regulating Local Treasuries (hereinafter TRLRHL) regulates in its articles 104 to 110 the Tax on the Increase in Value of Urban Land, The double system of quantification of the tax base introduced by virtue of Royal Decree Law 26/2021, of November 8, that proceeded to adapt the aforementioned revised text to the recent jurisprudence of the Constitutional Court regarding the tax in question, stands out in said regulation.

Indeed, the legal vacuum resulting from the declaration of full unconstitutionality of the method of quantification of the tax base by the Constitutional Court in its ruling of 26 October 2021, culminating the constitutional controversy to which the TRLRHL has been subjected, made it necessary, as a matter of urgency, to regulate a new method for determining the tax base that respects the principles that inform the Spanish tax system, especially the principles of economic capacity and the prohibition of confiscation.

As we will try to explain in this article, we consider that the new method of quantification of the taxable base of the Tax on the Increase in the Value of Urban Land fits perfectly with the concept of tax option to which we will refer later on, although it should be taken into account that behind this double quantification system offered to the taxpayer, the existence of a real subjective right can also be considered.

Key words: tax option, tax base, IIVTNU, confiscation

1	INCONSTITUCIONALIDAD DEL TRLRHL	05
2	NUEVO SISTEMA DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU EN EL TRLRHL	08
3	ART. 107.5: ¿DERECHO SUBJETIVO U OPCIÓN TRIBUTARIA?	13
4	CONCLUSIONES	20
	BIBLIOGRAFÍA	21

① INCONSTITUCIONALIDAD DEL TRLRHL

Se hace preciso recordar ese periplo de controversia constitucional al que, como se ha dicho, se ha visto sometido el TRLRHL y que ha culminado con la introducción del aludido doble régimen de determinación de la base imponible del impuesto, dos regímenes distintos y excluyentes entre sí que constituyen, en nuestra opinión, una alternativa de elección encajable en el concepto de opción tributaria que el Tribunal Supremo ha dado a tan controvertido concepto, encaje, eso sí, que tiene ciertos límites a los que más adelante se aludirá.

El conocido pinchazo de la burbuja inmobiliaria provocó que el mercado inmobiliario sufriera un importante retroceso que desembocó en múltiples transacciones que pusieron de manifiesto importantes minusvalías. Como consecuencia de ello empezaron a proliferar las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos, así como los recursos de reposición y/o reclamaciones económico-administrativas contra las liquidaciones giradas. Los contribuyentes empezaron a considerar contrario al principio constitucional de capacidad económica la obligación de pago de un impuesto que grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando el contribuyente estaba soportando una minusvalía que se ponía de manifiesto en el momento del devengo al ser el valor o precio de la transmisión inferior al de su adquisición. Esta incongruencia, que llegó al ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, generó numerosas sentencias que anulaban liquidaciones de plusvalía y ordenaban la devolución de los ingresos indebidos a la vista de las pérdidas soportadas por los contribuyentes. A pesar de eso, muchas corporaciones, entre ellas el Ayuntamiento de Madrid, seguía manteniendo su criterio de exigir el pago del impuesto toda vez que, sin perjuicio de la existencia de tales pérdidas, la ley no permitía otra interpretación. La redacción del TRLRHL no preveía la existencia de minusvalías, antes al contrario, establecía una presunción *iuris et de iure* de existencia de incremento del valor de los terrenos por el simple transcurso del tiempo, presunción que aunque efectivamente pudiera resultar (en casos de pérdida) contraria a la Constitución, no era sino el propio Tribunal Constitucional el que debiera pronunciarse al respecto.

Finalmente se plantearon por distintos juzgados diversas cuestiones de inconstitucionalidad que desembocaron en las STC de fechas 16 de febrero de 2017, 1 de marzo de 2017 y 11 de mayo de 2017 que declararon inconstitucionales respectivamente determinados preceptos de la Norma Foral 16/1989 del IIVTNU del Territorio Histórico de Guipúzcoa, de la Norma Foral 46/1989 del IIVTNU del Territorio Histórico de Álava y del TRLRHL. En lo que aquí interesa, la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo declaró inconstitucionales los artículos 107.1 y 107.2 a) únicamente en la medida en

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL

6

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

Agencia Tributaria Madrid

1. FD 7 STS 9 de julio 2018

“1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE”.

2. STS 13 de febrero de 2019 “Sentado que en el TRLHL pervive una presunción iuris tantum de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido, corresponde al sujeto pasivo que alegue que no ha existido dicha plusvalía aportar prueba suficiente a esta inversión de la carga de la prueba u onus probandi, haciéndola recaer sobre la parte a quien perjudica la aplicación de la presunción, se refiere expresamente el artículo 385.2 LEC, texto legal al que en el ámbito tributario remite específicamente el artículo 106.1 LGT...A tenor de esta

que sometiesen a gravamen actos, hechos o negocios jurídicos no expresivos de capacidad económica, declarando además inconstitucional en todo caso el artículo 110.4 al no permitir prueba en contrario respecto a la presunción de incremento que emana de la ley.

Esta declaración de inconstitucionalidad llevó a muchos órganos judiciales, entre ellos el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, a considerar expulsados del ordenamiento jurídico tales artículos de tal manera que esa expulsión impedía a los Ayuntamientos la exacción del impuesto en tanto en cuanto el vacío legal provocado por la declaración de inconstitucionalidad no fuese cubierto por el legislador. Frente a esta tesis, llamada «maximalista» surgió la llamada tesis «posibilista» que defendía esta Corporación y que fue final y definitivamente confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de julio de 2018. En síntesis venía a decir que si bien el artículo 110.4 sí era plenamente inconstitucional al no permitir la prueba en contrario (lo que generaba indefensión), no ocurría lo mismo con los artículos 107.1 y 107.2 a) que cuantificaban la base imponible. Tales artículos únicamente adolecían de una inconstitucionalidad parcial en la medida en que solo resultaban inaplicables si el obligado tributario conseguía probar por cualquier medio de prueba admisible en derecho la inexistencia de incremento del valor de los terrenos¹.

En definitiva, cuando el contribuyente no consiguiera probar la inexistencia de un incremento del valor del terreno, el Tribunal Constitucional consideró plenamente aplicables los artículos cuya constitucionalidad estaba en entredicho, manteniéndose además la presunción de existencia de incremento de valor del terreno que emanaba de la ley. Dicha presunción, aclaró el Tribunal Constitucional, era, no obstante, de las llamadas *iuris tantum*, esto es, presunciones que cabe desvirtuar mediante la oportuna prueba en contrario. En consecuencia, la falta de prueba en contrario derivaba en el sometimiento a gravamen del acto, hecho o negocio jurídico del que cabía presumir el citado incremento.

El Tribunal Supremo acabó de fijar su interpretación de la Sentencia del Tribunal Constitucional aclarando en su Sentencia de fecha 13 de febrero de 2019 que la carga de la prueba, a los efectos de desvirtuar la presunción legal, recaía sobre el contribuyente².

El siguiente problema que se suscitó en cuanto a la ley que regula el impuesto fue el de la posible existencia de cuotas confiscatorias. Efectivamente, entre los principios constitucionales que informan el sistema tributario español, también tenemos, junto al principio de capacidad económica, la expresa prohibición del alcance confiscatorio de los tributos. En el impuesto que nos ocupa se estaba observando que, en no pocas ocasiones, la ganancia o incremento del valor del terreno realmente obtenida quedaba absorbida o superada por la cuota tributaria resultante de la cuantificación legalmente objetivada del tributo. Al igual que con la controversia que se generó con las minusvalías, se

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL

7

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

Agencia Tributaria Madrid

previsión legal corresponde, por tanto, al obligado tributario probar la inexistencia del hecho que se presume ex artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) del TRLHL, ...es evidente que es el obligado tributario, y no la Administración, quien a través de los medios indiciarios que apuntamos en el Fundamento de Derecho Quinto de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 -señaladamente, a través de las correspondientes escrituras públicas de compra y venta del terreno; mediante la oportuna prueba pericial; o, en fin, mediante cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido...".

3. "Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que

plantearon por los juzgados contencioso-administrativos las correspondientes cuestiones de inconstitucionalidad respecto al eventual alcance confiscatorio que en algunos casos tenían las cuotas tributarias del impuesto.

Como complemento a su Sentencia de 11 de mayo de 2017 antes mencionada, el Tribunal Constitucional dictó la Sentencia nº 126/2019 de 31 de octubre (BOE Nº 293 de 6 de diciembre de 2019). Resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el JCA nº 32 de Madrid, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del TRLRHL en los supuestos en los que la cuota tributaria del impuesto superara el incremento patrimonial obtenido por el contribuyente con la transmisión del inmueble³.

A pesar de que del tenor literal de tal afirmación pudiera concluirse que sí sería exigible la parte de la cuota tributaria que no excediera de la ganancia efectivamente obtenida, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de diciembre de 2020, aclaró que resultaba igualmente confiscatoria la cuota que, aunque no superara el incremento realmente obtenido, agotara o cuasi agotara dicho incremento⁴.

Finalmente, la sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre, publicada en fecha 25 de noviembre de 2021 (BOE nº 282), que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433 -2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, declaró la plena inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El vacío normativo que dicha declaración de inconstitucionalidad generó fue finalmente cubierto por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, publicado en fecha 10 de noviembre de 2021 (BOE nº 268), 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. En dicha norma legal se señaló, en su Disposición Transitoria única, un plazo de seis meses para que los ayuntamientos que tuvieran establecido el impuesto en cuestión procedieran a adaptar sus ordenanzas fiscales a lo dispuesto en dicho real decreto ley. Así lo hizo, por ejemplo, el Ayuntamiento de Madrid, procediendo a tal adaptación en virtud de la Ordenanza 8/2022, de 31 de mayo de 2022, por la que se modifica la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de 6 de octubre de 1989.

deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)."

Y seguía diciendo el TC que "en coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente."

4. "...el Tribunal Constitucional no solo se ha hecho eco en numerosas ocasiones de esa doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sino que ha señalado con reiteración que la prohibición de confiscatoriedad debe interpretarse como la imposibilidad de que el sistema tributario consuma la riqueza de los contribuyentes, pues "lo que se prohíbe no es la confiscación, sin justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio»", lo que sucedería si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades...

... Dicho lo anterior, consideramos fuera de toda duda que la concreta aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la

② NUEVO SISTEMA DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU EN EL TRLRHL

El nuevo TRLRHL, con pretensión de superar los anteriormente descritos problemas de inconstitucionalidad de los que adolecía su anterior redacción, ha procedido a incorporar a su articulado, por un lado, la expresa no sujeción al impuesto de los supuestos en los que se constate la inexistencia de incremento de valor de los terrenos por comparación del valor de los mismos en las fechas de adquisición y transmisión, y por otro, el inicialmente referido doble sistema de determinación de la base imponible.

Respecto al nuevo sistema de cuantificación de la base imponible, la nueva regulación mantiene, en esencia, un sistema objetivado de cálculo de la base imponible, pero, eso sí, ajustado a la realidad del mercado. A tal efecto, se aplicarán directamente al valor catastral del suelo los coeficientes que, atendiendo a los años de tenencia del bien y con el carácter de máximos legales, se contienen en la norma legal, coeficientes que serán susceptibles de ser modificados anualmente, para su adaptación a la realidad del mercado, mediante norma de rango de ley. Así sucedió para el ejercicio 2023, habiéndose modificado tales coeficientes en virtud del artículo 70 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho ejercicio. En definitiva, los coeficientes están determinados para los últimos 20 años atendiendo a la evolución del mercado en ese periodo. De esta manera, la determinación de la base imponible, aun siendo estimativa u objetivada, se asegura que se adecúe a la realidad del mercado y, por tanto, se asegura paralelamente su constitucionalidad. Partiendo de esos máximos legales, cada Ayuntamiento deberá aprobar sus propios coeficientes atendiendo a la evolución y circunstancias del mercado en el municipio en cuestión.

Pero lo verdaderamente destacable, a efectos de determinación de la base imponible, es la introducción de un sistema alternativo de cuantificación que podrá instar el sujeto pasivo. Así, cuando a la vista de los títulos de adquisición y transmisión quede acreditado que el incremento real del valor del suelo obtenido, esto es, la base imponible, resulte inferior a la base imponible obtenida estimativamente mediante la aplicación de los antes indicados coeficientes, la corporación vendrá obligada a determinar la cuota del impuesto partiendo de la base imponible aportada por el contribuyente en cuanto que resulta más beneficiosa para sus intereses. Este sistema alternativo de cuantificación de la base imponible cierra las puertas a un eventual alcance confiscatorio de la cuota del impuesto, toda vez que, una vez acreditado que la base imponible real es inferior a la base imponible estimativa, la cuota tributaria será el

totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone - claramente- una carga excesiva, exagerada y, desde luego, no proporcional a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente.”

resultado de aplicar el tipo impositivo sobre dicha base imponible real, garantizándose consecuentemente que la cuota así obtenida nunca superará ni agotará ese incremento real.

El método de cuantificación objetivado se regula en el artículo 107.4 del TRLRHL, pudiendo observarse, como principales novedades, la incorporación de los periodos inferiores al año como periodos susceptibles de gravamen, así como una determinación de los coeficientes ligados a cada uno de los periodos de generación no necesariamente creciente, es decir, los coeficientes no necesariamente aumentan cuanto mayor sea ese periodo de generación en consideración, precisamente, debido a la evolución del mercado inmobiliario,. Concretamente, la redacción del vigente artículo 107.4 del TRLRHL es la siguiente:

«4. El periodo de generación del incremento de valor será el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

En los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

PERIODO DE GENERACIÓN	COEFICIENTE
Inferior a 1 año	0,15
1 año	0,15
2 años	0,14
3 años	0,15
4 años	0,17
5 años	0,18
6 años	0,19
7 años	0,18
8 años	0,15
9 años	0,12
10 años	0,10
11 años	0,09
12 años	0,09
13 años	0,09
14 años	0,09
15 años	0,10
16 años	0,13
17 años	0,17
18 años	0,23
19 años	0,29
Igual o superior a 20 años	0,45

Estos coeficientes máximos serán actualizados anualmente mediante norma con rango legal, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización mediante las leyes de presupuestos generales del Estado..».

Y el apartado 5 del mismo precepto introduce el antes mencionado sistema de estimación alternativo en los siguientes términos:

«5. Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible

determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor»

Recordemos que el procedimiento que regula el artículo 104.5 del TRLRHL no es otro que el previsto para acreditar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos. Señala el tenor literal de dicho precepto lo siguiente:

«5. No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.

Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106.

Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL 12
Pablo Montserrat Cao. Jefe del Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.
Agencia Tributaria Madrid

3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.»

Resultan dignas de destacar varias cuestiones de la regulación que antecede. En primer término, se observa que se incorpora en la norma legal el denominado «método de proyección», método este que muchas corporaciones venían utilizando a los efectos de desglosar el valor del suelo de los valores contenidos en los títulos de adquisición o transmisión que integraban, sin desglose, valor de construcción y de suelo. Llama la atención que para la proyección en los valores escriturados de la proporción que representa el valor catastral del suelo respecto al valor catastral total, únicamente se considere la proporción existente en la fecha del devengo, lo que conlleva, inevitablemente, que idéntica proporción resultará de aplicación en ambas fechas. Esa uniformidad en la proporción aplicada no parece tener en cuenta la mayor proporción que el suelo va adquiriendo con el paso del tiempo como consecuencia del valor que va perdiendo la edificación, uniformidad que además hace innecesario, a efectos de probar la inexistencia de incremento, el cálculo de la proporción y su proyección sobre los valores escriturados, toda vez que bastará con constatar la pérdida por comparación de los valores escriturados (aunque estos no desglosen suelo y construcción).

Igualmente destacable es la inadmisión, a efectos de prueba, de los valores contenidos en las escrituras que documenten transacciones a título lucrativo. La exclusión del valor probatorio de los valores contenidos en tales documentos parece responder, tal y como ya concretó la jurisprudencia, a la falta de independencia de los otorgantes por razón de su vinculación (STSJM núm. 6959/2019, de 18 de septiembre; STS núm. 474/2019, de 13 de febrero).

Finalmente, cabe destacar que, de forma excepcional, las transmisiones no sujetas por inexistencia de incremento se considerarán como actos interruptivos del periodo impositivo a los efectos de determinar el periodo de generación de plusvalía en las posteriores transmisiones. En este caso, la finalidad de esta norma excepcional parece querer evitar el traslado al ulterior transmitente del periodo de generación previo a su adquisición.

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL 13
Pablo Montserrat Cao. Jefe del Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.
Agencia Tributaria Madrid

5. SAN 11 de diciembre 2020 "... En efecto, como hemos anunciado, la controversia radica en la aplicación o no a la solicitud de rectificación de una autoliquidación de los preceptos en cuestión, y, en su caso, la interpretación de los mismos.

Vaya por delante, que ninguno de los dos preceptos alude explícitamente a la compensación de BINS, sino a la declaración tributaria (artículo 119) y a las autoliquidaciones (artículo 120), lo que ya nos da un primer indicio de que, siendo (como es) la rectificación de una autoliquidación, lo que aquí se pretende, será aplicable el artículo 120 LGT y no el artículo 119 LGT.

En efecto, dentro del Capítulo III (actuaciones y procedimiento de gestión tributaria), del Título III LGT (aplicación de los tributos), se regula las formas de iniciación de la gestión tributaria (artículo 118), y, entre otras, (que ahora no nos interesan), alude a las siguientes formas: a) por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración. Los siguientes preceptos desarrollan estas formas de iniciación de la gestión tributaria, y su régimen jurídico, diferenciando el de la declaración tributaria (artículo 119), que se define diciendo que "se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos", del con-

③ ARTICULO 107.5: ¿DERECHO SUBJETIVO U OPCIÓN TRIBUTARIA?

La inclusión en el artículo 107.5 del TRLRHL de este régimen de cuantificación alternativo y sustitutivo del sistema objetivado, constituye, desde nuestro punto de vista, la puesta a disposición del contribuyente tanto de una opción tributaria como de un derecho subjetivo, siendo las circunstancias concretas las que determinen un régimen jurídico u otro. Ni la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), ni sus reglamentos de desarrollo, definen «opción tributaria», limitándose la LGT a concretar el plazo que se concede para el ejercicio de esa opción tributaria. Señala al respecto el artículo 119.3 de la LGT que:

«3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración»

Inicialmente existió cierta controversia en relación con la aplicación a las autoliquidaciones del régimen jurídico previsto para las declaraciones en el artículo 119 de la LGT, régimen jurídico que incluye la limitación temporal para el ejercicio de la opción tributaria (y su rectificación) prevista en el apartado tercero de dicho precepto. Respecto a dicha cuestión, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020 (nº 3998/2020), concluyó que a las autoliquidaciones no les resulta de aplicación el régimen jurídico previsto en el artículo 119 de la LGT, ni, por tanto, la limitación de su apartado tercero, siendo las autoliquidaciones rectificables en los términos previstos en el artículo 120 de la LGT. En el caso concreto se debatía si la solicitud de compensación de bases imponibles negativas (BINS) en el Impuesto de Sociedades debía considerarse una opción tributaria, sometida por tanto al estrecho margen que para su ejercicio prevé el artículo 119.3 de la LGT, o bien, debería entenderse como un verdadero derecho subjetivo.

Argumentó la Audiencia Nacional que quedando la compensación de BINS ubicada en el régimen de las autoliquidaciones, no ha lugar a la cuestión objeto de debate, siendo aplicable a esa compensación el específico régimen que el artículo 120 de la LGT anuda a las autoliquidaciones. Al parecer, pues, de ese Tribunal, la opción tributaria es un concepto que única y exclusivamente cabe encontrar en la declaración tributaria⁵.

Pues bien, ha sido finalmente el Tribunal Supremo el que, en su Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (nº 1404/2021), ha zanjado la polémica al concluir que lo decisivo y determinante para aplicar la limitación temporal del artículo

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL 14
 Pablo Montserrat Cao. Jefe del Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.
 Agencia Tributaria Madrid

cepto de autoliquidación que, según el artículo 120.1 LGT, son "declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo, y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".

A la declaración le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este artículo 119, y, por ende, la limitación prevista en el artículo 119.3 LGT; a la autoliquidación no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 (mencionada).

5. Resulta, por tanto, indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones."

119.3 de la LGT no es tanto el estar ante una declaración o una autoliquidación (que además son también declaraciones), sino el estar frente al ejercicio de una opción tributaria o no, independientemente de si la misma se ejerce en el ámbito de una declaración o una declaración-autoliquidación. Si bien es cierto que en la Sentencia se niega el carácter de opción tributaria a la solicitud de compensación de BINS del Impuesto de Sociedades, viene el Alto Tribunal a desdecir lo señalado por la Audiencia Nacional al argumentar que tratándose de una opción tributaria, ya se ejerce ésta en una declaración o en una autoliquidación, resultará de aplicación el plazo de ejercicio del artículo 119.3 de la LGT. La Sentencia define la opción tributaria en los siguientes términos:

«...El concepto de opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT viene delimitado por estos dos elementos esenciales: (a) la existencia de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes y (b) un elemento de carácter volitivo, que refleja la voluntad del contribuyente, manifestada a través de su declaración o autoliquidación de forma inequívoca...»

En consecuencia, considerando la definición que el Tribunal Supremo establece de la opción tributaria y de su sometimiento al plazo que para su ejercicio prevé el artículo 119.3 de la LGT, veamos que conclusiones pueden extraerse en lo que al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se refiere. Efectivamente, a la luz de la doctrina que el Tribunal Supremo ha sentado con su sentencia, bien puede afirmarse que el artículo 107.5 del TRLRHL, contiene, en su vigente redacción, una opción tributaria que permite al obligado tributario cuantificar la base imponible del tributo en forma distinta al sistema objetivado previsto en la propia norma legal. Si se considerara a este régimen de cuantificación alternativo como una opción tributaria, el interesado debería comunicar a la Administración Tributaria su voluntad de acogerse a dicho sistema de estimación directa regulado en el referido artículo 107.5 del TRLRHL en el plazo legal y reglamentariamente establecido para practicar la pertinente declaración - autoliquidación. Dicho de otro modo, las declaraciones-autoliquidaciones extemporáneas impedirían el ejercicio de la opción tributaria, opción que tampoco sería ejercitable en vía de revisión o en el seno de un procedimiento de comprobación.

Se plantea pues una contraposición entre las opciones fiscales y aquellas situaciones que son verdaderos derechos del contribuyente, derechos estos que, por definición, se ejercerán dentro de los plazos de prescripción o caducidad, pudiendo rectificarse o invocarse tanto en procedimientos de revisión como de comprobación.

Con las opciones fiscales la ley ofrece dos modos de tributar alternativos y excluyentes, sin que pueda reconducirse al régimen de opciones el ejercicio de una facultad, como pudiera ser la aplicación de un gasto. En tales casos, la inaplicación de ese gasto a cuya aplicación se estaba facultado, va a

comprometer el principio de capacidad económica al gravarse rentas ficticias, esto es, rentas brutas sin consideración a los gastos que la obtención de tales rentas genera. En estos supuestos, parece obvio que no estamos ante el ejercicio de una opción, sino ante un verdadero derecho subjetivo cuyo ejercicio podrá hacerse efectivo en el propio procedimiento de rectificación de autoliquidación y con el único límite de la prescripción del derecho. Igualmente, ese derecho subjetivo deberá considerarse por la propia Administración en todo proceso de comprobación o de regularización tributaria, debiendo tenerse en cuenta, además, el llamado principio de regularización íntegra o completa. En estos casos, la Administración debe proceder a la regularización de la situación del obligado tributario tanto en lo que le favorece como en lo que le desfavorece, esto es, tanto «para lo bueno como para lo malo». Así, en el supuesto de regularización tributaria por indebida aplicación de un gasto en un ejercicio anterior a su devengo, comportará la aplicación de ese gasto en el ejercicio posterior al que corresponde. En definitiva, la Administración, además de corregir los aspectos que dan lugar a la exigencia de una deuda tributaria al contribuyente, debe considerar también todas las consecuencias favorables que para el contribuyente se derivan de esa misma actuación o regularización.

La opción tributaria conlleva, como ha aclarado el Alto Tribunal, una alternativa de elección entre dos regímenes jurídicos distintos y excluyentes entre sí. Tales regímenes supondrán distintos gravámenes tributarios, esto es, distintas cuotas tributarias, diferentes resultados que, en cualquier caso, se ajustarán a los principios básicos de justicia tributaria, a los principios constitucionales que informan el sistema tributario español. Un ejemplo no discutido de opción tributaria es el previsto en los artículos 82 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF). Al amparo de tales preceptos, el contribuyente puede optar entre la declaración individual o, en los supuestos en los que ese contribuyente forme parte de alguna de las modalidades de unidad familiar descritas en la norma, por la declaración conjunta. La elección de uno u otro régimen jurídico conllevará, en cualquier caso, una cuota tributaria ajustada a derecho y, consecuentemente, respetuoso con los principios constitucionales de capacidad económica e interdicción de confiscatoriedad.

Cabe recordar aquí que el origen de esta opción tributaria que el legislador ha regulado en el IRPF la tenemos en la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero. Efectivamente, la regulación previa a dicho fallo (ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) obligaba a los cónyuges, en cuanto integrantes de la unidad familiar, a declarar conjuntamente sus rentas, imposición que fue declarada inconstitucional en la referida sentencia del Tribunal Constitucional por cuanto suponía un trato discriminatorio respecto a los convivientes que no estaban casados y que tributaban individualmente. El quebranto que esa regulación suponía del principio de igualdad contenido en el artículo 31.1 de la CE, ha quedado superado con la inclusión de la opción tributaria que faculta a los cónyuges y,

en general, a los integrantes de las distintas modalidades de unidad familiar descritas en la vigente LIRPF, a declarar conjunta o individualmente. En todo caso, sea cual fuere la elección del contribuyente, a la cuota tributaria resultante, tal y como se ha dicho anteriormente, no cabrá imputarle desarmonía alguna con el derecho o los principios constitucionales que informan el sistema tributario español.

¿Puede concluirse lo mismo respecto del régimen de cuantificación de la base imponible que el legislador ha articulado, a efectos del IIVTNU, en el TRLRHL? Si bien es cierto que de la propia redacción del artículo 107.5 de esa norma legal puede inferirse la existencia de una opción tributaria, esto es, posibilidad de instar un régimen de cuantificación de la base imponible del tributo distinta y excluyente a la prevista por defecto (sistema de estimación objetivada), no debemos perder de vista el verdadero origen o motivación de la inclusión de esa alternativa de cuantificación de la base imponible, motivación que debemos buscar en los vicios de inconstitucionalidad que el Tribunal Constitucional puso de manifiesto en la regulación anterior.

Como ya se ha explicado inicialmente, la cuantificación de la base imponible del IIVTNU en virtud de un régimen estimativo u objetivado inamovible, en el que se presumía, sin posibilidad de prueba en contrario, el incremento del valor del terreno constitutivo del hecho imponible del tributo por el simple transcurso del tiempo, resultó finalmente contrario a los principios de capacidad económica e interdicción de la confiscatoriedad. Recordemos que ese régimen estimativo inamovible que precedía al vigente doble régimen de estimación (objetivado y directo), sometía a gravamen situaciones inexpressivas de capacidad económica o, en otros casos, generaba cuotas tributarias que engullían por completo (o casi por completo) el incremento obtenido. Pues bien, a la luz de esos vicios de inconstitucionalidad que el Tribunal Constitucional declaró en sus sucesivas sentencias de 11 de mayo de 2017, 31 de octubre de 2019 y 26 de octubre de 2021, el legislador articuló, junto a la expresa mención como supuesto de no sujeción al IIVTNU de las transacciones que, mediante la oportuna prueba, dejaran constancia de situaciones inexpressivas de capacidad económica, el vigente doble sistema de cuantificación de la base imponible. Por una parte, se articuló un sistema objetivado consistente en la aplicación de unos coeficientes sobre el valor catastral del suelo ajustados a la realidad del mercado inherente al periodo impositivo gravado, permitiendo, en definitiva y a diferencia del sistema preexistente, la aplicación de coeficientes menores en lapsos de tiempo mayores. Y, por otra parte, se faculta al contribuyente a instar, como alternativa a ese régimen objetivado o estimativo, un régimen de estimación directa mediante comparación de los valores contenidos en los documentos de adquisición y transmisión, régimen alternativo que pretende garantizar la inexistencia de alcance confiscatorio en la cuota resultante.

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL 17
Pablo Montserrat Cao. Jefe del Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.
Agencia Tributaria Madrid

Pues bien, es precisamente la razón de ser de ese sistema alternativo de cuantificación la que nos induce a pensar que el artículo 107.5 del TRLRHL no recoge exclusivamente una opción tributaria, sino que puede igualmente derivar en un auténtico derecho subjetivo, derecho al fin y al cabo, a obtener un gravamen tributario ajustado al artículo 31.1 de la CE. Así, difícilmente puede configurarse esa alternativa de cuantificación como una opción tributaria, si de la falta de su ejercicio en el plazo previsto en el ya referido artículo 119.3 de la LGT, puede derivarse la exigencia de una cuota tributaria confiscatoria. Efectivamente, aunque pueda resultar excepcional, lo cierto es que cuando la ganancia real sea netamente inferior a la ganancia objetiva o base imponible estimativa resultante de la aplicación de los coeficientes, el cálculo de la cuota mediante el sistema objetivado puede fácilmente derivar en una cuota tributaria confiscatoria, es decir, una cuota que agote o cuasi agote la ganancia real. En esas circunstancias, por tanto, no parece adecuado configurar la posibilidad que el legislador articula en favor del contribuyente en el reiterado artículo 107.5 del TRLRHL, como una opción tributaria limitada, en cuanto a su ejercicio, al estrecho margen que la LGT prevé para la misma. Por el contrario, tratándose en tales casos de un verdadero derecho subjetivo, debe proporcionarse al contribuyente la posibilidad de instar la rectificación de la autoliquidación, con el único límite que supone la prescripción del derecho, para la salvaguardia de sus intereses legítimos. Esa misma defensa de tales intereses legítimos, deberá poder materializarse en un procedimiento revisor (de actos no firmes) o, incluso, en un procedimiento de comprobación iniciado por la Administración, debiendo admitirse que el contribuyente ejercite su derecho a la determinación de la base imponible mediante el sistema de estimación directa en ese momento. No parece, en conclusión, tener cabida en el derecho calificar como opción tributaria un sistema de cuantificación de la base imponible que, a falta de ejercicio en el estrecho margen que constituye el plazo reglamentario de declaración o autoliquidación al que queda constreñida la opción tributaria, derivase en la obligación de soportar, sin margen de maniobra, un gravamen tributario que perjudique gravemente los intereses del contribuyente hasta el punto de habilitar, sin posibilidad de defensa como se ha dicho, una carga tributaria con alcance confiscatorio.

6. Consulta DGT Nº IE0081/2023 de 23 de marzo "El TRLRHL no establece un plazo para el ejercicio del derecho a la aplicación de la no sujeción del artículo 104.5, ni del derecho a la determinación de la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107.5, por lo que podrán ser ejercidos en cualquier momento, dentro de los límites de la prescripción o de la firmeza de los actos administrativos."

La Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda y Función Pública se ha pronunciado al respecto en su Consulta vinculante nº IE0081/2023, de 23 de marzo, considerando que el régimen de estimación directa que el artículo 107.5 del TRLRHL regula, constituye, en todo caso, un derecho que el contribuyente podrá instar en cualquier momento, con el único límite de la prescripción del propio derecho o la firmeza del acto⁶. Como acaba de exponerse, nosotros consideramos, no obstante, que el derecho subjetivo únicamente existe cuando esté en juego el alcance confiscatorio de la cuota tributaria resultante, esto es, cuando la cuantificación de la deuda tributaria con arreglo al sistema objetivado arroje una cifra incompatible con los principios constitucionales de capacidad económica e interdicción del alcance confiscatorio.

Finalmente es importante tener en cuenta que incluso en el estricto ámbito de la opción tributaria, el mantenimiento en todo caso y de forma inflexible de la irrevocabilidad propia de la misma, puede generar una distorsión tal que podría dar lugar a situaciones contrarias al principio de capacidad económica. Estamos refiriéndonos a los supuestos en los que, tras el ejercicio de una opción tributaria en un determinado régimen de tributación, acaece con posterioridad una actividad de regularización instada por la Administración que traslada al contribuyente a un distinto régimen tributario (por ejemplo: se tributa inicialmente por el IRPF pero la regularización de la Administración sitúa el hecho imponible en el seno del IS). En estos casos, impedir que se pueda ejercer una opción tributaria prevista en la normativa de ese segundo ámbito normativo al que se ve desplazado el contribuyente bajo el argumento de la irrevocabilidad de la opción tributaria ejercida o no ejercida, además de contrariar el principio construido por la jurisprudencia y anteriormente mencionado de regularización completa, supone un quebranto del derecho de opción y, en consecuencia, una clara desnaturalización de la liquidación resultante y de la adecuación de esta al principio de capacidad económica.

Lo mismo ocurre en los supuestos en los que el ejercicio de una opción u otra se lleva a cabo en un marco jurídico que posteriormente resulta alterado con efectos retroactivos. Las nuevas circunstancias jurídicas sitúan al contribuyente en una posición distinta a la inicial, nueva posición tributaria que hubiera supuesto la elección de distinta opción tributaria a la elegida inicialmente. Puede entenderse que la irrevocabilidad de la opción tributaria queda limitada por la conocida cláusula *rebus sic stantibus* propia del ámbito contractual y en virtud de la cual las estipulaciones pactadas inicialmente pueden ser objeto de modificación si se produce una alteración sustancial de las circunstancias concurrentes en el momento en que se pactaron. Así lo entendió el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de mayo de 2020, fallo en que el Alto Tribunal consideró que la irrevocabilidad de la opción tributaria debe entenderse bajo el prisma de ese principio general del derecho, esto es, en tanto en cuanto no se produzca una alteración sustancial de las circunstancias iniciales que llevaron al contribuyente al ejercicio de una u otra opción tributaria. Más recientemente, el TEAC se ha hecho eco de dicha doctrina y ha señalado en su resolución de fecha 23 de enero de 2023 que

«...esta irrevocabilidad de las opciones tributarias debe interpretarse y entenderse "rebus sic stantibus", es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. Ahora bien, en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico —esto es, vía rectificación de autoliquidación,

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL 19
Pablo Montserrat Cao. Jefe del Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.
Agencia Tributaria Madrid

declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación—» .

Esta última situación en la que se alteran, de forma sobrevenida, las circunstancias que motivaron la elección de una determinada opción tributaria, puede perfectamente tener lugar en el ámbito del IIVTNU. Pensemos, por ejemplo, en la autoliquidación que practica el contribuyente conforme al régimen de estimación directa y en virtud, por tanto, de los valores contenidos en los títulos de adquisición y transmisión. En tales supuestos, nada impide que los valores escriturados, especialmente el de transmisión, sean objeto de comprobación administrativa por la Administración (normalmente en el proceso de comprobación de la autoliquidación practicada por el adquirente en concepto del ITP). Si como resultado de esa comprobación resulta un mayor valor de transmisión, procederá la revisión de la autoliquidación, que en concepto del impuesto municipal se practicó, a los efectos de cuantificar la deuda tributaria con arreglo al valor comprobado. Ese cambio sobrevenido en las circunstancias podría conllevar la aprobación de una liquidación complementaria cuya cuota en concepto del IIVTNU resultara superior a la que resultaría de la aplicación del régimen de estimación objetivada, régimen que el propio contribuyente optó por no aplicar en consideración a las circunstancias iniciales y posteriormente alteradas. Parece claro que, en tales casos, de mantenerse en la liquidación complementaria el régimen de estimación directa por el que se optó inicialmente, el obligado tributario tendrá derecho a instar la aplicación del más favorable régimen de estimación objetivado mediante la interposición del pertinente recurso. Cabe, no obstante, la posibilidad de que sea la propia corporación la que, en virtud del principio antes referido de regularización íntegra, aplique de oficio, en la liquidación complementaria, el régimen de determinación de la base imponible más favorable al contribuyente, esto es, el régimen objetivo.

Dicho cuanto antecede y para concluir, podemos afirmar que por la misma razón que consideramos que no puede hablarse de opción tributaria en aquellos supuestos en los que la inaplicación del régimen jurídico-tributario alternativo deriva en un gravamen tributario contrario a derecho, en los supuestos en los que ese resultado antijurídico derivado de la omisión no exista, sí deberá considerarse al régimen jurídico alternativo que regula el artículo 107.5 del TRLRHL como una opción tributaria perfectamente encajable en la definición que de la misma nos ha proporcionado el Tribunal Supremo. En tales casos, el sistema alternativo de estimación directa contenido en el mencionado precepto del TRLRHL deberá instarse por el contribuyente en el plazo previsto en el artículo 119.3 de la LGT, esto es, en el concreto plazo que la norma establece para la presentación de correspondiente declaración-autoliquidación.

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL 20
Pablo Montserrat Cao. Jefe del Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.
Agencia Tributaria Madrid

④ CONCLUSIONES

- 1. El vacío legal que se derivó de la declaración de inconstitucionalidad plena del método de cuantificación de la base imponible del impuesto por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de octubre de 2021, culminando el periplo de controversia constitucional al que se ha visto sometido el TRLRHL, obligó, con carácter de urgencia, a regular un nuevo método de determinación de la base imponible respetuoso con los principios informadores del sistema tributario español, especialmente con los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad.
- 2. El nuevo método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU se concreta en un sistema de estimación objetivado que resultará de aplicación siempre que el contribuyente no inste el método de estimación directa que el legislador ha incorporado como método de cuantificación alternativo.
- 3. El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (nº 1404/2021), define la opción tributaria a la que se refiere el artículo 119.3 de la LGT como la concurrencia de un doble elemento: alternativa de elección entre regímenes jurídicos distintos y excluyentes por un lado, y presencia del elemento volitivo que refleje la voluntad del contribuyente en la declaración y/o autoliquidación.
- 4. La alternativa que el legislador ofrece al contribuyente para determinar la base imponible del IIVTNU tiene perfecto encaje en la descripción que de la opción tributaria proporciona el Alto Tribunal, conclusión que debe matizarse cuando de la falta de ejercicio de esa eventual opción tributaria se derivasen consecuencias contrarias a derecho e incluso a los principios constitucionales que informan el sistema tributario español. En tales casos, no estaríamos ante una opción tributaria circunscrita al estrecho margen de plazo que para su ejercicio señala el artículo 119.3 de la LGT, sino que estaremos ante un auténtico derecho subjetivo que podrá hacerse valer en cualquier momento en tanto en cuanto no haya prescrito dicho derecho o no haya ganado firmeza el acto administrativo, ya sea en un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación, en un procedimiento de revisión o en un procedimiento de comprobación o regularización incoado por la Administración.

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL 21
Pablo Montserrat Cao. Jefe del Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos.
Agencia Tributaria Madrid

- 5. Finalmente, debe destacarse que ni siquiera la irrevocabilidad que el artículo 119.3 de la LGT anuda a la opción tributaria, debe entenderse de forma estricta e inamovible. Tal y como se ha dicho, cuando sobrevengan circunstancias que alteren la situación jurídico-tributaria inicial, ya sea por una ulterior actuación de regularización de la Administración, ya sea por una modificación normativa con eficacia retroactiva, debe permitirse la modificación de la opción tributaria inicial, en coherencia con ese nuevo panorama tributario, más allá del estricto plazo señalado en el antes referido apartado tercero del artículo 119 de la LGT. A tales efectos, podrá instarse la modificación de la elección inicial, como si del ejercicio de un derecho subjetivo se tratase, en un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación, en un procedimiento de revisión o en un procedimiento de comprobación o regularización incoado por la Administración.

BIBLIOGRAFÍA

- › Delgado Pacheco, Abelardo y García Ruiz, Ángel, *El concepto de opción en la Ley General Tributaria* (Artículo 119, apartados 3 y 4 de la LGT). 2020. AEDAF.
- › Salcedo, José María, *Los Tribunales flexibilizan la posibilidad de rectificar ganancias patrimoniales mal declaradas en el IRPF*.
- › Ana María Juan Lozano, *Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas*. (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT).
- › Ana María Juan Lozano, *Los límites del artículo 119.3 LGT y el principio de capacidad económica; aspectos pendientes en la jurisprudencia*.

PLATAFORMAS DIGITALES PARA LA TRANSFORMACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

MIGUEL ÁNGEL RODRÍGUEZ RAMOS
Subdirector General de Sistemas y Tecnología
Informática del Ayuntamiento de Madrid

RESUMEN

La transformación digital del Ayuntamiento de Madrid está orientada a prestar los mejores servicios públicos para los ciudadanos, cada vez más exigente con la eficiencia y calidad de estos en contraste con los servicios que consumen en el ámbito privado. En particular, los servicios de la Agencia Tributaria Madrid están inmersos en un profundo proceso de transformación que implica el cambio cultural de las personas, los procesos y la tecnología. La colaboración de los agentes digitalizadores del Ayuntamiento de Madrid, tanto en las áreas de gobierno, distritos, como los más cercanos a la tecnología como la Oficina Digital o Informática del Ayuntamiento de Madrid, es fundamental para la consecución de los retos y objetivos de una estrategia transversal en toda la ciudad y en el conjunto del Ayuntamiento.

Palabras clave: Madrid, Tributos, Transformación digital, Tecnología.

ABSTRACT

The digital transformation of the Madrid City Council is aimed at providing the best public services for citizens, who are increasingly demanding efficiency and quality, in contrast to the services they consume in the private sector. In particular, the services of the Madrid Tax Agency are immersed in a deep process of transformation that involves a cultural change of people, processes, and technology. The collaboration of the agents involved in the application of technology of the Madrid City Council, both in the government areas, districts, and those closer to technology such as the Digital Office or Information Technology Department of the Madrid City Council, is fundamental for achieving the challenges and objectives of a cross-cutting strategy throughout the city and the entire City Council.

Keywords: Madrid, Taxes, Digital Transformation Strategy, Technology.

1	INTRODUCCIÓN	23
2	LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL EN UN CONTEXTO GLOBAL	24
3	MADRID, CAPITAL DIGITAL. UN CAMBIO ORGANIZATIVO	28
4	MADRID MULTICLOUD, HABILITADOR DE LA TRANSFORMACIÓN	35
5	IAM COMO PLATAFORMA	40
6	PLATAFORMAS DIGITALES DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID	43
7	CONCLUSIONES	49

① INTRODUCCIÓN

La transformación digital es un proceso global que afecta a la sociedad en su conjunto, a las empresas de todos los sectores y a las Administraciones Públicas. Los avances tecnológicos han permitido que las compañías que operaban en múltiples sectores hayan transformado sus modelos de negocio, se hayan visto amenazadas por nuevas propuestas disruptivas de la competencia o, simplemente, han desaparecido por no haber sido capaces de adaptarse.

Las Administraciones Públicas no son ajenas al contexto de cambio global en el que se encuentra la sociedad española, especialmente acelerado desde la pandemia Covid-19, con una importante penetración en la ciudadanía de nuevas formas de trabajo a distancia, de relación con el comercio o banca electrónica, las expectativas de los ciudadanos han cambiado y esperan una prestación de servicios ágil y eficaz, con servicios digitales proactivos y personalizados, y con unas políticas públicas dirigidas por datos en sus fases de diseño, ejecución y evaluación del impacto.

Los procesos de cambio que se están llevando a cabo en las organizaciones privadas tienen unas características y motivaciones diferentes de las del sector público, como la competencia que existe en cada uno de los sectores de actividad, la cultura organizativa, las personas que la componen y el ciclo de captación o retención del talento, la capacidad de adaptación de sus estructuras ante los cambios, y la orientación hacia una cuenta de resultados por encima de todo. No obstante, si comparamos las administraciones locales, con las autonómicas o la estatal, principal característica de los ayuntamientos es su proximidad al ciudadano, lo que le permite prestar, de manera más directa, una amplia gama de servicios públicos y responder ante cuestiones que afectan la vida cotidiana de los residentes de una manera más inmediata que los niveles de gobierno regional o nacional.

Esta vocación de servicio público directo ha sido el motivo principal de la transformación digital del Ayuntamiento de Madrid y en este artículo se describe la estrategia que se ha seguido hasta ahora y se plantean los retos y desafíos que quedan por afrontar.

Aunque la estrategia de transformación digital de la Ciudad de Madrid responde a las necesidades y expectativas de las personas, las empresas, las Áreas de Gobierno y de la totalidad de los distritos de Madrid, en este artículo se entrará más en detalle en los procesos que tienen relación con la Agencia Tributaria Madrid, por enmarcarse en la revista digital TRIBUTUS. En el número uno de la revista, la Directora de la Agencia Tributaria Madrid ya describió el proceso de transformación profundo del Organismo Autónomo, y en el número dos el Subdirector General de Tecnología e Información Tributaria y el Jefe de

Servicio responsable del laboratorio tributario resaltaban la importancia de una organización dirigida por datos para la mejora de la gestión tributaria y lucha contra el fraude. Sin duda alguna, ambos artículos complementan el enfoque de transformación organizativa que se transmite en este artículo.

② LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL EN UN CONTEXTO GLOBAL

Un ejemplo claro es el de la transformación de la industria de distribución de contenidos de música o cine que comienza su proceso de cambio con la aparición del iPod en el año 2001, continua con la apertura del Apple iTunes Store en el año 2003, la aparición de las plataformas de streaming Netflix y Spotify en los años 2007 y 2008, respectivamente, y que acaban con la quiebra de muchas discográficas tradicionales o con la bancarrota de Blockbuster en el año 2012, el líder en alquiler de vídeo en formato físico antes de la aparición de las plataformas de streaming.

Es sorprendente que empresas como Kodak, que inventó la cámara digital en 1975 y contaba con muchas patentes en fotografía digital, no supiera adaptarse a la nueva era digital y entrara en quiebra en el año 2012, y resulta aún más sorprendente el hundimiento de Nokia que fue adquirida por Microsoft en el año 2014 después de haber sido el líder mundial en telefonía móvil y no haber reaccionado ante la competencia de los smartphones, con la aparición del primer iPhone en el año 2007.

Estos primeros ejemplos nos introducen dos conceptos, el primero es el de la transformación de modelos de negocio gracias a las grandes tendencias tecnológicas como Internet y el segundo es el de la aceleración, ya que los ciclos de cambio, de aparición o desaparición de empresas cada vez son más cortos y las ventanas de oportunidades y amenazas se abren y se cierran más rápido.

El tercer concepto es el de las tendencias tecnológicas habilitadoras y disruptivas. Podríamos citar muchas como la analítica avanzada de datos, las cripto con múltiples aplicaciones o casos de uso, la robotización, o la inteligencia artificial, todas ellas contando con la nube y la ciberseguridad como factores de acompañamiento.

El caso de la inteligencia artificial es el más interesante, por su evolución a lo largo del tiempo. Es una disciplina que comienza en 1950 con el primer artículo de Alan Turing «¿puede pensar una máquina?» y que, a pesar de haber tenido un desarrollo muy profundo en su base de algoritmia a lo largo de los

años, ha fracasado en cumplir con unas expectativas muy elevadas respecto a la realidad en varias ocasiones. La fase de disrupción de la inteligencia artificial ha comenzado gracias a la disponibilidad de grandes conjuntos de datos, de tecnologías de cómputo con capacidad suficiente para su procesamiento y, en un período más reciente, desde la aparición de los Transformers que han permitido la explosión de la inteligencia artificial generativa.

El primer transformer generativo pre-entrenado (Generative Pre-trained Transformers, GPT) desarrollado por OpenAI en 2018, que se basa en representar el conocimiento en modelos de lenguaje de gran tamaño (Large Language Model, LLM), ha iniciado un camino que permite la generación de contenido a partir de datos existentes en formato texto, imagen, vídeo o audio. Este camino se ha expandido a través de grandes modelos de inteligencia artificial entrenados con grandes cantidades de datos generando modelos fundacionales que permiten adaptarse a una amplia gama de tareas generales o específicas en función de los modelos. Además, en la competición entre las grandes compañías tecnológicas, las inversiones multimillonarias de Microsoft en OpenAI la han ayudado a adelantar a Apple como compañía más valiosa del mundo en valor de mercado y a poner en riesgo el negocio de las búsquedas y anuncios de Google ante la amenaza de la búsqueda de conocimiento mediante chat que ofrece Microsoft con ChatGPT o Bing.

El cuarto concepto es el de la personalización que tiene una primera forma de aplicación que se basa en ofrecer productos y servicios dirigidos al perfil de cada cliente, y una segunda forma de aplicación que se basa en acercar esos servicios a espacios personales de cada individuo. El ejemplo de espacio personal más extendido es el del smartphone y a la hora de aplicar la personalización a los servicios no es suficiente con ofrecer aplicaciones móviles con múltiples servicios, sino es fundamental que sean servicios dirigidos y proactivos para que resulten realmente relevantes para el usuario. Desde un punto de vista negativo, si se intenta invadir un espacio personal como el smartphone con propuestas poco relevantes, el usuario las acabará percibiendo como una invasión y las rechazará.

Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) fueron adoptados por todos los Estados miembros de las Naciones Unidas en 2015 como parte de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. El quinto concepto es el de la sostenibilidad que ha adquirido una importancia crítica en la identidad y estrategia de marca de las empresas por varias razones clave, que reflejan tanto una respuesta a las exigencias del mercado global como un compromiso con la responsabilidad corporativa y el desarrollo sostenible, especialmente en las nuevas generaciones.

Las organizaciones ya no ven la tecnología simplemente como una commodity por varias razones estratégicas y operacionales. La evolución de la tecnología y su creciente papel en todos los aspectos del mundo empresarial y social han

transformado su percepción de ser un mero insumo intercambiable a ser un elemento central y diferenciador en la estrategia de negocios. A continuación, se detallan algunos puntos clave que explican este cambio de percepción:

- 1. Ventaja Competitiva: La tecnología ha pasado a ser una fuente crucial de ventaja competitiva. Las herramientas y soluciones tecnológicas avanzadas permiten a las empresas optimizar operaciones, mejorar la experiencia del cliente, innovar en productos y servicios, y diferenciarse de la competencia. La personalización y la adaptación de soluciones tecnológicas específicas pueden ser decisivas para el éxito empresarial.
- 2. Innovación y Transformación: La tecnología es el motor de la innovación y la transformación digital. Permite a las empresas rediseñar sus modelos de negocio, procesos y servicios. La tecnología ya no se usa solo para mantener operaciones existentes, sino que se considera un facilitador clave para explorar nuevos mercados y crear modelos de negocio disruptivos.
- 3. Integración y Ecosistemas: La tecnología permite la creación de ecosistemas integrados donde las empresas, sus socios, proveedores y clientes pueden interactuar de manera más eficiente y productiva. Esto ha llevado a un enfoque en plataformas tecnológicas que pueden integrarse con una amplia gama de sistemas y aplicaciones, enfatizando la importancia de la interoperabilidad y la colaboración.
- 4. Datos y Analítica: Los datos se han convertido en uno de los activos más valiosos de las organizaciones. La tecnología que permite recopilar, almacenar, procesar y analizar grandes volúmenes de datos ofrece insights críticos para la toma de decisiones, la estrategia de mercado y la personalización del servicio al cliente.
- 5. Ciberseguridad y Confianza: En un mundo digitalmente conectado, la seguridad de la información y la protección de datos son esenciales para proteger los activos críticos de la empresa, mantener la confianza de los clientes y garantizar el cumplimiento normativo.
- 6. Sostenibilidad y responsabilidad Social: La tecnología también juega un papel crucial en la promoción de la sostenibilidad y la responsabilidad social corporativa. Soluciones innovadoras pueden ayudar a las empresas a reducir su huella de carbono, gestionar recursos de manera más eficiente y desarrollar productos y servicios sostenibles.

- 7. Adaptabilidad y resiliencia: Los desafíos globales recientes, como la pandemia de COVID-19, han demostrado la importancia de la tecnología para mantener operaciones durante las interrupciones. La capacidad de adaptarse rápidamente a situaciones cambiantes y mantener la continuidad del negocio resalta el valor de soluciones tecnológicas flexibles y robustas.

En este contexto de transformación de modelos de negocio, con ciclos de oportunidades muy cortos y acelerados, con tecnologías disruptivas con servicios basados en la personalización, y con una gran importancia de la sostenibilidad, se han producido reacciones en las organizaciones privadas de forma que las tecnologías han dejado de verse como commodities o instrumentales para pasar a ser activos estratégicos de la organización (equiparables a los activos de negocio, los financieros, etc.). En este sentido, los activos de software y los datos han ganado especial relevancia y se han producido profundas transformaciones organizativas de compañías apareciendo nuevos cargos en la capa de alta dirección, dejando el rol del Chief Information Officer (CIO) tradicional como una figura que ya empieza a parecer obsoleta. A continuación, se describen algunos de los roles:

- Chief Digital Officer (CDO): Responsable de la transformación digital dentro de la organización. Este rol implica liderar el cambio hacia operaciones digitales, incluyendo la adopción de nuevas tecnologías, la digitalización de procesos y la mejora de la experiencia digital del cliente.
- Chief Data Officer (CDO): Encargado de la gobernanza, gestión y utilización de los datos como activo empresarial. Este rol se centra en desarrollar estrategias de datos para impulsar la toma de decisiones basada en datos, la innovación y la competitividad.
- Chief Information Security Officer (CISO): Responsable de la estrategia de seguridad de la información y la protección de los activos de datos de la empresa. Este papel ha evolucionado para incluir la gestión de riesgos relacionados con la información, el cumplimiento de normativas y la protección contra ciberataques.

En España, las empresas que compiten en diversos sectores de actividad están inmersas en estos procesos de transformación tanto para ser más competitivas contra otras empresas similares como para protegerse de nuevos actores que compiten de manera directa o indirecta. Por ejemplo, el sector de comercio minorista o retail se enfrenta a la competencia de plataformas online que ofrecen precios más bajos, una mayor variedad de productos y la

comodidad de comprar desde casa. También el sector de las telecomunicaciones, además de la intensa competencia existente entre operadores, influye la competencia de plataformas como WhatsApp, Netflix y otros servicios de distribución de contenidos sin la necesidad o lastre de las infraestructuras de telecomunicaciones tradicionales. Del mismo modo, la banca tradicional se enfrenta al auge de las fintech y neobancos que ofrecen servicios financieros innovadores, con una fuerte orientación al cliente, con una estructura de costes más baja gracias a la ausencia de una red de sucursales físicas y sin dependencias de tecnología obsoleta o heredada difícil de mantener.

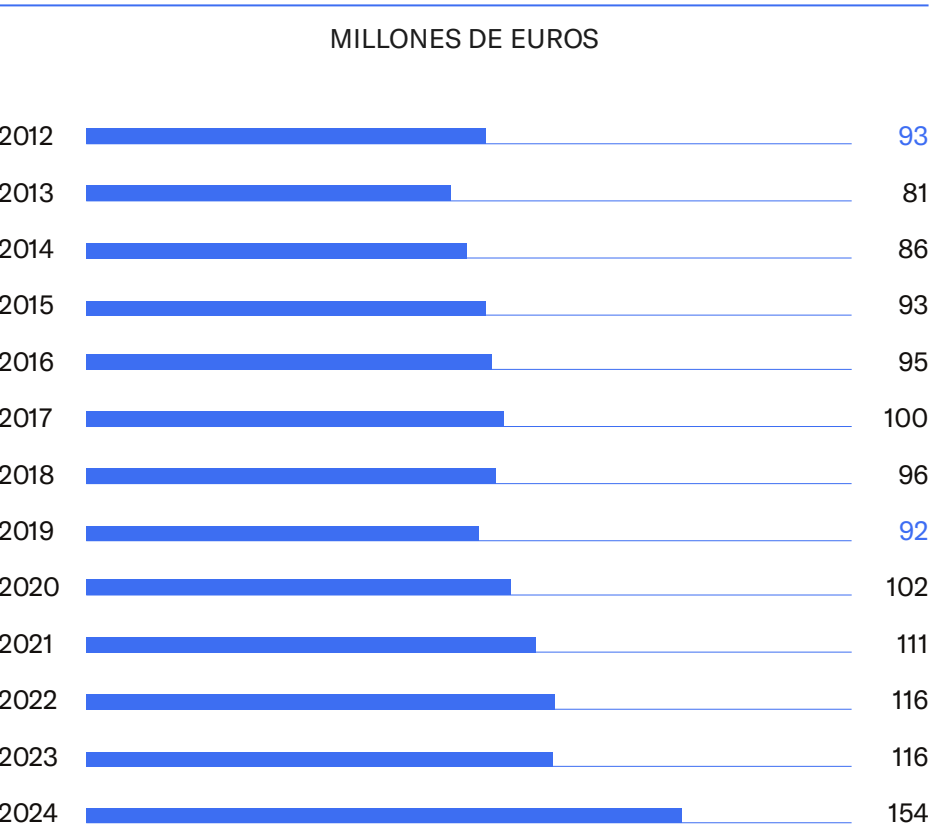
En el Mobile World Congress del año 2015, Francisco González, presidente del BBVA desde el año 2000 hasta el año 2018, ya indicó «BBVA será una empresa de software» y en la misma intervención pedía a los gobiernos regular el mundo digital para evitar que se convierta en «el salvaje Oeste». Sin duda alguna, la primera afirmación estaba alineada con la fuerte apuesta del banco por una transformación profunda de la organización y la segunda para ganar tiempo ante las amenazas del sector.

③ MADRID, CAPITAL DIGITAL. UN CAMBIO ORGANIZATIVO

El Ayuntamiento de Madrid, cuenta actualmente con una estructura basada en la Coordinación General de Alcaldía con carácter transversal, siete Áreas de Gobierno sectoriales, y veintiún distritos con vocación territorial y de proximidad a los ciudadanos de cada distrito y sus barrios. La ciudad de Madrid tiene 3,3 millones de habitantes, 5 millones de población en tránsito que disfrutan de los servicios de la ciudad, y el Ayuntamiento tiene casi 30.000 empleados para prestar unos servicios tan diversos como la seguridad y emergencias, a través de los cuerpos de Policía Municipal, bomberos, SAMUR - Protección Civil, la gestión tributaria a través del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid, o las actividades deportivas y culturales a través de polideportivos y centros distribuidos en todos los distritos.

Estas características de gran volumen de clientes, diversidad de servicios y complejidad organizativa interna, se trasladan a un ecosistema de prestación de servicios tecnológicos o digitales que ha tenido que adaptarse al igual que lo han hecho las organizaciones privadas en sus procesos de transformación. El punto de partida en la organización de las competencias en tecnologías de la información en el Ayuntamiento de Madrid cuando finaliza el mandato de la corporación municipal 2015-2019, era el de una centralización de las competencias en el Organismo Autónomo Informática del Ayuntamiento de Madrid (IAM), con un modelo de gestión de la demanda basado en una cartera

de proyectos que se conforma con periodicidad anual. Este instrumento formal permite organizar la demanda de los clientes, habitualmente las Áreas de Gobierno, para que el proveedor (IAM) pueda prestar sus servicios atendiendo a los proyectos que solicitan sus clientes. Si el presupuesto del proveedor fuera variable en función de la demanda o si hubieran existido mecanismos de financiación para que los clientes puedan realizar los proyectos que solicitan con su presupuesto asignado, el instrumento de la cartera de proyectos habría tenido éxito para canalizar la demanda, pero no era así, sino que el factor limitante para llevar a cabo los proyectos era el presupuesto del IAM. A continuación, se muestra la evolución del presupuesto total del IAM desde el año 2012 hasta el 2024.



Con un presupuesto de 92 millones de euros en 2019, inferior al del año 2012 y la evolución de las inversiones en tecnologías que hubo en ese período, podemos deducir que el Ayuntamiento de Madrid estaba en un proceso de consolidación y concentración de las competencias relacionadas con la digitalización y de contención del gasto o ahorro. Por tanto, llegamos a la primera conclusión coherente con los modelos tradicionales descritos en el apartado anterior con una organización que percibe la tecnología como una commodity sobre la que hay que establecer contención y ahorro en lugar de posicionarle como elemento estratégico de la organización.

Al comienzo del mandato 2019-2023 se crea la Oficina Digital, dependiendo directamente de Alcaldía porque la digitalización es estratégica para Madrid y transversal en toda la ciudad y en el conjunto del Ayuntamiento. "Madrid, Capital Digital" es la Estrategia de Transformación Digital para la Ciudad de Madrid, diseñada por el Ayuntamiento a través de su Oficina Digital y en colaboración con todas las Áreas de Gobierno y Distritos que forman parte del Consistorio. La estrategia de transformación digital, Madrid, Capital Digital pretende fortalecer el liderazgo digital de Madrid, alineándose con las prioridades estratégicas de las distintas Áreas de Gobierno municipales. La estrategia de transformación está en proceso de revisión continua, aunque se va ejecutando en distintas oleadas a través de los siguientes planes de acción que van generando impactos en la organización.

- Plan de Choque de racionalización y simplificación: Desarrollar diez proyectos transversales de alto impacto en los procedimientos más utilizados y con mayor volumen de tramitación.
- Plan de Administración Digital: Ofrecer la mejor administración digital basada en servicios simples, proactivos y en el móvil, con una clara orientación a las personas y a mejorar la gestión interna.
- Estrategia del Dato del Ayuntamiento de Madrid: Poner en valor los datos de gestión de los servicios municipales y de Ciudad, para desarrollar una gestión basada en la analítica de datos garantizando su adecuado tratamiento y ética.
- Estrategia de Inteligencia Artificial y Robotización: Avanzar en desburocratización del Ayuntamiento a través de una automatización ética y responsable de los servicios.
- Estrategia en materia de Apps móviles: Facilitar el canal móvil como medio de relación y presentación de servicios para permitir un acceso más sencillo, cómodo y rápido a los servicios.

- Estrategia MultiCloud del Ayuntamiento de Madrid: Dotar al Ayuntamiento y a la Ciudad de infraestructuras tecnológicas flexibles y resilientes que procesen y traten la información.
- Estrategia de Ciberseguridad: Garantizar el desarrollo e implantación de la ciberseguridad con un enfoque integral mediante la coordinación de esfuerzos bajo un marco de gobernanza común.
- Agenda 5G: Acelerar el despliegue de redes de comunicaciones de alta capacidad para facilitar la hiperconectividad (IoT) y su aplicación a la Ciudad, conectando a las personas con los servicios.
- Programa Madrid GovTech: Potenciar el sector de las tecnologías digitales a la mejora de los servicios públicos y municipales combinando distintas iniciativas con el potencial innovador.
- Plan de Capacitación Digital: Impulsar las capacidades digitales de la ciudadanía, empleados públicos y empresas para lograr una óptima adaptación a la transformación digital y facilitar el desarrollo personal, social, profesional y económico.

La ejecución de una estrategia tan ambiciosa y de sus planes de acción requiere de nuevas estructuras organizativas y de un proceso progresivo de desconcentración que permita llegar a un equilibrio y un modelo de colaboración entre todos los actores de digitalización en el Ayuntamiento de Madrid. El ámbito tributario es un gran ejemplo de colaboración y de la búsqueda de ese equilibrio entre la Oficina Digital, del IAM, del Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda y del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid. A continuación, se describe la estructura de actores de digitalización que intervienen en este proceso.

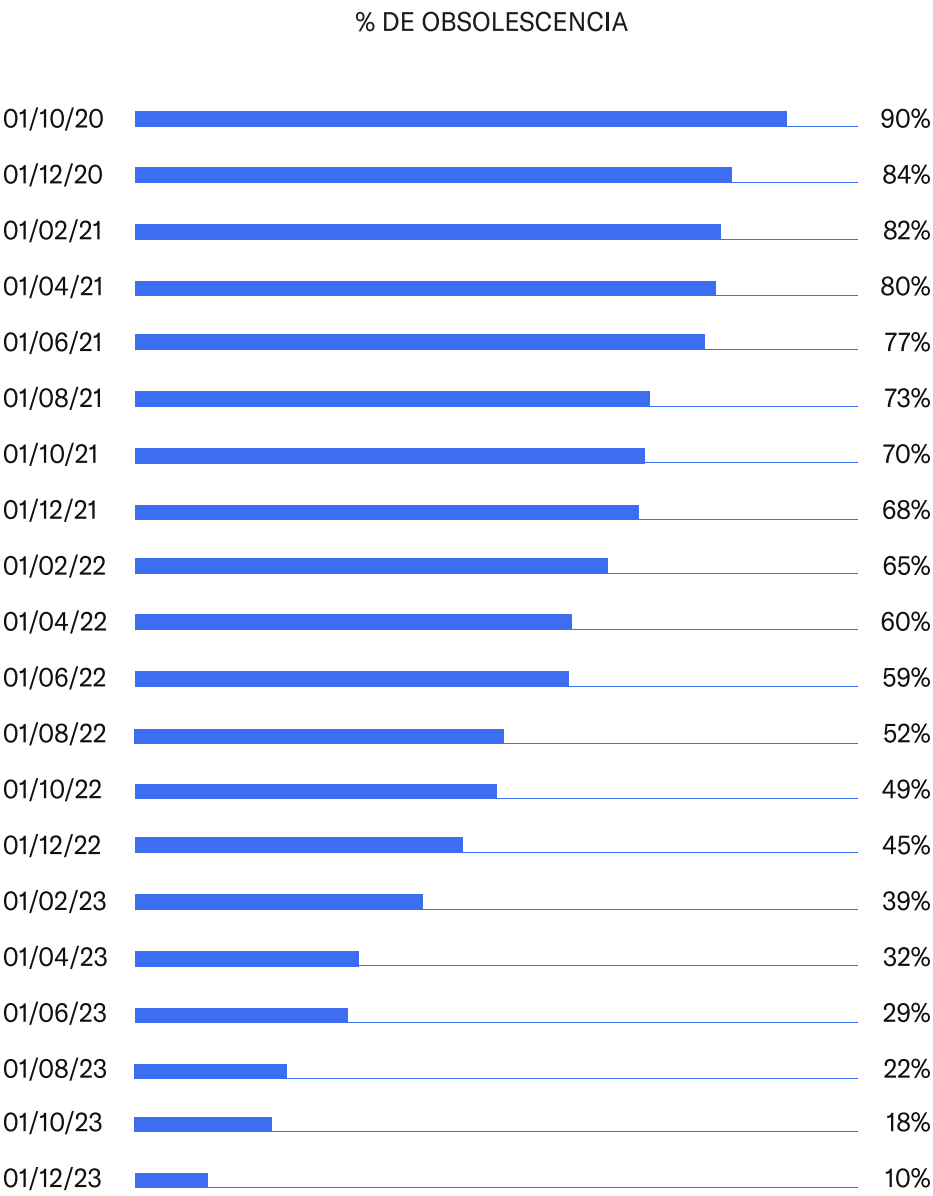
- La Oficina Digital impulsa la estrategia de transformación digital desde un punto de vista estratégico y de gobernanza.
 - Subdirección General de Estrategia del Dato. Definición de la estrategia del dato del Ayuntamiento en todo su ciclo de vida para mejorar la gestión de ciudad – «Data Driven Madrid». Mientras se crea la futura Subdirección General de Inteligencia Artificial, también desarrolla la estrategia de inteligencia artificial, la gobernanza y el inventario de algoritmos, así como la posible evaluación de impacto.

- Subdirección General de Administración Digital. Impulso de la administración digital con ciudadanos y empresas, y la gestión interna de los procesos administrativos sobre herramientas de gestión de expedientes, archivo, registro y sede electrónica.
 - Subdirección General de Transformación Digital. Impulso de la transformación digital de ciudad en colaboración con las áreas de gobierno y los delegados digitales.
- Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda. En todas las áreas de gobierno existe la figura del Delegado Digital con la misión de alinear las estrategias de digitalización con el área. En el área que nos ocupa, es la Subdirección General de Modernización e Innovación de Procesos la que actúa como Delegado Digital.
- Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid (ATM). El plan estratégico de ATM 2021-2024, en su línea estratégica 2 de aplicación del proceso de transformación digital, ya ha cambiado el rumbo, partiendo de una situación de fuerte debilidad por desvinculación con la tecnología, para recuperar el equilibrio entre negocio y tecnología a través de la Subdirección General de Tecnología e Información Tributaria, el refuerzo de las personas con perfil de digitalización que ha tenido la agencia y la creación del laboratorio tributario para orientar la organización a través de los datos.
- Organismo Autónomo Informática del Ayuntamiento de Madrid. El IAM, en este proceso de transformación, se sitúa como el principal prestador de servicios tecnológicos del Ayuntamiento de Madrid con una orientación de plataforma, para que el resto de los actores de digitalización puedan construir sus productos de negocio sobre los servicios comunes que presta el organismo. Además, durante este proceso de desconcentración de la digitalización no ha visto mermados sus recursos, sino que los ha aumentado, y así se puede apreciar en la gráfica de evolución del presupuesto ya mencionada, en la que se muestran los 154 millones de presupuesto para el ejercicio de 2024, lo que supone el máximo histórico en la corporación en valor total y en incremento anual en la tendencia desde el año 2012.

El IAM, durante el mandato 2019-2023, tuvo dos etapas en la gerencia del organismo, la primera con María Jesús Villamediana en la dirección, con un impulso muy intenso en la transformación de los servicios comunes como las

telecomunicaciones y el puesto de usuario. Gracias a la transformación de estos servicios, al gran esfuerzo del personal del IAM y a la colaboración de todo el personal municipal, se consiguió poner en marcha el puesto de trabajo digital y habilitar el teletrabajo en un tiempo de implantación forzoso marcado por la situación de pandemia y estado de alarma. También en esa primera etapa comenzó el proyecto de transformación de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid con los objetivos de mejorar los procesos de gestión de los recursos humanos, la gestión económico-financiera y la de ingresos que provienen de tributos y multas. Este proyecto es fundamental para la transformación digital de ATM y permite la renovación de los sistemas que gestionan los ingresos del Ayuntamiento de Madrid para adaptarlos a una realidad social que exige inmediatez en la gestión y relación digital con los ciudadanos mediante sistemas SAP-TRM desplegados en la nube como parte de la estrategia de Madrid MultiCloud.

La segunda etapa en la Gerencia, con Alfonso Castro en la dirección, fue fundamental para el fortalecimiento de las infraestructuras tecnológicas con las que contaba el IAM. La renovación de la nube privada del Ayuntamiento como núcleo del ecosistema de Madrid MultiCloud, la puesta en marcha de un centro de respaldo con capacidad de continuidad de servicio y resiliencia, la eliminación de la obsolescencia de las tecnologías de la que partía el IAM, la creación del Centro de Ciberseguridad del Ayuntamiento de Madrid (CCMAD) y la creación de un framework de desarrollo de aplicaciones enfocado a la productividad de la entrega de valor al negocio minimizando el time to market, fueron algunos de los logros de esta etapa. A continuación, se muestra la evolución del porcentaje de obsolescencia de los sistemas de información municipales, medida en función de si alguno de sus componentes se encuentra dentro del ciclo de vida de soporte que imponen los fabricantes de los productos software o hardware.



④ MADRID MULTICLOUD, HABILITADOR DE LA TRANSFORMACIÓN

La estrategia de transformación digital de la ciudad «Madrid, Capital Digital» requiere de infraestructuras tecnológicas resilientes, flexibles y sostenibles que habiliten el desarrollo y la ejecución de los planes de acción de la estrategia.

La ciudad de Madrid genera confianza en las personas, reforzando la seguridad y resiliencia, con la flexibilidad para responder a los cambios en el entorno y avanzar en el modelo de Ciudad Digital sostenible y responsable con el medioambiente. A continuación, se describen los principales objetivos de la estrategia:

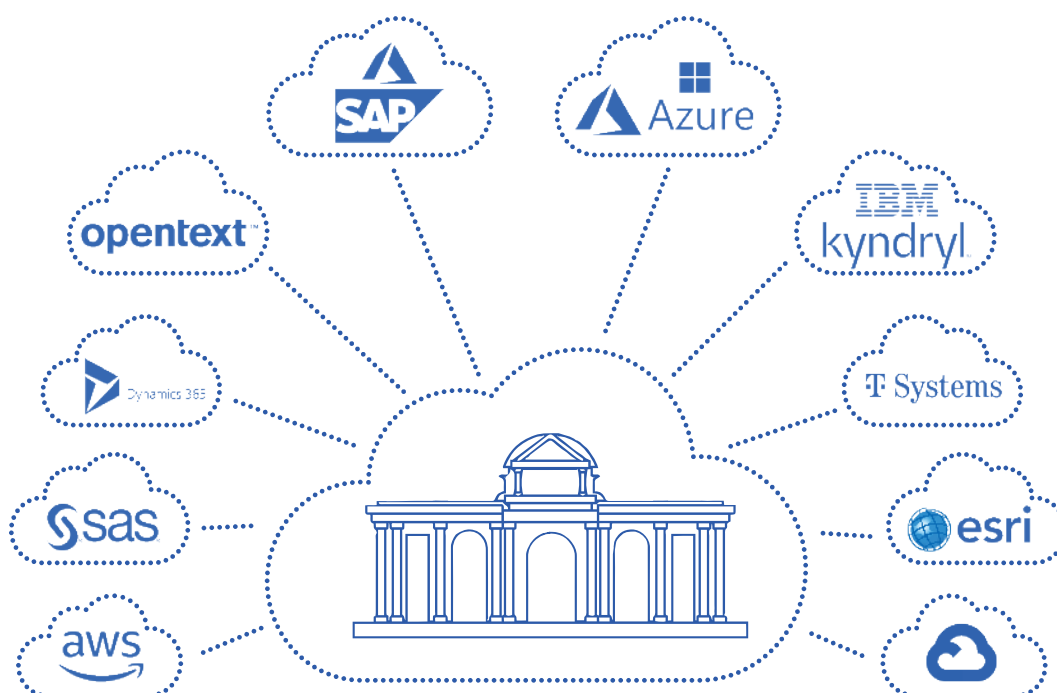
- Resiliencia: Mejora de la disponibilidad y continuidad del servicio mediante tecnologías en nube con la mejor conectividad y nuevas capacidades de ciberseguridad para la detección y respuesta ante incidentes en colaboración con el Centro de Ciberseguridad de Madrid.
- Flexibilidad: Mejora de la escalabilidad de las infraestructuras y agilidad en la provisión nuevos entornos. Disponer del catálogo de servicios que ofrecen los hiperescalares, especialmente en servicios habilitadores de datos e inteligencia artificial.
- Sostenibilidad: Mejora de la sostenibilidad técnica evitando la obsolescencia mediante la utilización de servicios SaaS y PaaS, y medioambiental mediante la utilización de centros de datos de alta eficiencia energética que utilizan energías de fuentes verdes.

El camino hacia la nube del Ayuntamiento de Madrid tiene ya un largo recorrido y la iniciativa Madrid MultiCloud se enmarca en el eje estratégico de ciudad hiperconectada de la estrategia de transformación digital de la Ciudad de Madrid. Las principales prioridades de Madrid MultiCloud son la del nodo de conectividad seguro que permita la conexión a las nubes públicas más importantes con las medidas de seguridad necesarias para hacer frente a las amenazas de ciberseguridad, las plataformas y servicios en nube que dan soporte a tecnologías habilitadoras de analítica avanzada de datos e inteligencia artificial, las aplicaciones móviles con infraestructura containerizada y los entornos de soporte al desarrollo DevSecOps.

La agilidad en la puesta a disposición de infraestructuras tecnológicas para el desarrollo e implantación de sistemas reduciendo el time to market, requiere

de una organización más flexible que afronte una profunda transformación interna de los equipos que lideran el cambio tecnológico en colaboración con el centro de excelencia cloud. Este cambio de paradigma se debe abordar de forma global, con la capacitación de personas en tecnologías cloud, el gobierno técnico y la gestión de costes finops, el enfoque tecnológico mediante prácticas de infraestructuras por código, y la contratación de nube pública. La mejora de la disponibilidad, la seguridad y la evolución tecnológica de los servicios digitales que el Ayuntamiento presta a los ciudadanos como aquellos orientados a prestar soporte a los procesos de negocio de las distintas unidades administrativas del consistorio, requieren de un gran esfuerzo de actualización permanente para seguir en el ciclo de vida de soporte de los fabricantes eliminando la obsolescencia con un ritmo cada vez más frenético impuesto por el sector tecnológico y las tendencias de mercado.

Para conseguir maximizar los objetivos de resiliencia, flexibilidad y sostenibilidad, la estrategia de Madrid MultiCloud sigue un enfoque híbrido mediante la nube privada conformada por dos centros de datos on-premise que provisiona infraestructura como servicio y una conectividad segura con otros centros de datos y nubes públicas que, en función del diseño de cada servicio digital, se valora la conveniencia de la nube como un medio o palanca de transformación. En la siguiente figura, se muestra el esquema que representa la nube híbrida Madrid MultiCloud.



En el ámbito de nube privada, durante los cuatro últimos años, se ha impulsado un plan de mejora que incluye un primer paso hacia la consolidación y virtualización de equipamiento físico, pasando de 458 dispositivos físicos a 235 en el Centro de Datos principal para llegar a una infraestructura que en la actualidad cuenta con más de mil servidores virtuales en la que prácticamente no quedan servicios sin virtualizar, y un segundo paso de renovación tecnológica con el que se han mejorado las capacidades de prestar servicio desde los dos centros de datos en alta disponibilidad y de resiliencia ante incidentes o continuidad ante desastres. Durante el año 2024, los dos centros de datos que componen la nube privada del Ayuntamiento se trasladarán a un alojamiento con las máximas garantías de disponibilidad física, eficiencia energética y sostenibilidad medioambiental, en los centros que proporciona Telefónica a través del contrato de alojamiento de centros de datos.

La nube privada del IAM está conectada con otros centros de datos y nubes públicas desde hace más de cinco años cuando los portales del Ayuntamiento de Madrid accesibles a ciudadanos y la intranet municipal se llevaron a la nube del fabricante Opentext. Una vez que se inició el camino, la estrategia del IAM ha sido que para cada servicio que requiere un proceso de evolución tecnológica se ha valorado la conveniencia de la nube como un medio o palanca de transformación y un enfoque cloud first.

El Proyecto de Transformación de la Gestión Interna del Ayuntamiento de Madrid tiene el objetivo de mejorar los procesos de gestión de los recursos humanos, la gestión económico-financiera y la de ingresos que provienen de tributos y multas. Desde el punto de vista de transformación de los centros de datos, el proyecto ya ha superado el hito de evolucionar la infraestructura de SAP on-premise que soporta los procesos de recursos humanos y la gestión económico-financiera a SAP Hana Enterprise Cloud en Azure. Además, los procesos de gestión de ingresos tributarios se encuentran en proceso de transformación e implantación sobre los sistemas SAP-TRM bajo un modelo electrónico extremo a extremo.

Como actuación paralela al Proyecto de Transformación de la Gestión Interna, mientras los procesos de ingresos (tributos y multas) se van transformando hacia SAP, los entornos legacy del fabricante IBM en los que se encontraban antes de comenzar el proyecto en el año 2020, tenían que continuar funcionando con plenas garantías de disponibilidad del servicio y soporte del fabricante. Para conseguir ese objetivo, en el año 2021 se llevó a cabo una migración del mainframe y de los sistemas IBM Power (antiguos AS400) a los centros de datos de Kyndryl, la empresa que surge como escisión de IBM en el ámbito de los servicios de infraestructuras.

La transformación del puesto de trabajo que IAM comenzó en el año 2020 y, con un ritmo acelerado por la pandemia, ha llevado al Ayuntamiento a casi 30.000 suscripciones de Office 365 en funcionamiento, a una migración de

herramientas ITSM a nube pública (SaaS) con BMC Helix, y algunos servicios de Azure que han surgido alrededor del escritorio. Entre estos servicios, podemos destacar los escritorios como servicio en Azure (Desktop as a Service, DaaS). Los elementos de esta transformación que se han abordado prioritariamente están relacionados con la infraestructura y con soluciones tecnológicas que moderniza el puesto de trabajo municipal a todos los niveles. Se ha dotado al personal municipal de herramientas de alta productividad que permite realizar su trabajo de forma colaborativa y que integra capacidades de automatización. Se está realizando una provisión de dispositivos según necesidades de cada perfil y empleado municipal. La transformación llevada a cabo proporciona a los empleados municipales de un puesto de trabajo que les habilita para realizar su trabajo de manera independiente de su localización geográfica. Los principales logros obtenidos son movilidad, pudiendo acceder el empleado municipal a toda la información que necesita para su trabajo desde cualquier lugar. No se precisa papel porque lo tiene todo en sus dispositivos, no imprime porque comparte y chatea, llama o crea reuniones planificadas o instantáneas con su equipo o personas que comparten proyecto. También se mejora la eficiencia, ya que se evita realizar tareas repetitivas o que no aportan valor disminuyendo enormemente los errores de versionado ya que se trabaja colaborativamente. En definitiva, se trata de un proyecto estratégico que busca transformar las formas de trabajo para prestar un servicio a un ciudadano que está cambiando.

En las administraciones locales, el territorio es fundamental para la buena ejecución de las políticas públicas, especialmente en una ciudad como Madrid con veintiún distritos y zonas sociodemográficas con características diferenciales. Por tanto, los sistemas de información geográficos y la analítica de datos geográfica (Geodata) son dos tecnologías que dan soporte a procesos de Smart City, urbanismo, movilidad y medio ambiente, y en el ámbito tributario. En el ámbito de las Smart Cities, la plataforma digital de ciudad Madrid Inteligente (MiNT) incorpora sensores y actuadores interconectados mediante protocolos estándar, neutros, abiertos e interoperables, logrando que los activos de la Ciudad estén conectados y monitorizados para conseguir una gestión eficiente. La conectividad de los activos permite disponer de un inventario vivo, información muy fiable del funcionamiento de la Ciudad, georreferenciación e integración con los procesos de gestión municipales.

Para dar soporte a la plataforma de Sistemas de Información Geográficos (GIS) se utilizan tecnologías del fabricante ESRI en una modalidad de cloud híbrida combinando los entornos on-premise con los servicios SaaS de ArcGIS Online con un modelo de desarrollo de visores geográficos común que permite desplegar visualizaciones geográficas en ambos entornos y así optimizar los recursos de infraestructura. El entorno de nube pública fue imprescindible para conseguir la escalabilidad que requirieron los mapas de calles limpias durante la borrasca Filomena al inicio del año 2021.

Si hacemos un análisis de procedimientos de alto impacto, el servicio de padrón de habitantes es crucial para muchos servicios del Ayuntamiento de Madrid que consumen los ciudadanos, y también es una dependencia importante para los servicios autonómicos, estatales e incluso de algunas empresas que lo requieren en sus procesos de relación con sus clientes. En la ciudad de Madrid, con 3,3 millones de habitantes se trata de un servicio especialmente crítico que ya abordó su transformación utilizando el ecosistema de Madrid MultiCloud. El servicio se presta actualmente a través del producto ePOB desde la infraestructura de la empresa T-Systems en modalidad de servicio gestionado y plenamente conectado a los servicios municipales que utilizan el padrón como parte de su proceso de tramitación.

Para prestar el mejor servicio a la ciudadanía, hay que poner al ciudadano en el centro. El servicio de atención a la ciudadanía y, en el caso de los procesos tributarios podemos hablar del contribuyente, cuenta con 26 oficinas de atención presencial, el canal de atención telefónica ininterrumpida a través del número 010 y los canales de atención telemática 24 horas al día, con Chat online y perfil en las principales redes sociales. Desde estos canales de atención se ofrecía un amplio catálogo de más de 30 tipos de gestiones y trámites municipales. A finales del año 2022 comenzó el proceso de transformación de la ciudadanía mediante un contrato de 77 millones de euros adjudicado a la empresa NTT Data y que, además de transformar el servicio a través de los múltiples canales, realizó una transformación tecnológica profunda llevando los sistemas de atención al ciudadano (CRM) a la nube con la solución de Microsoft Dynamics, un chatbot implementado con tecnología de Google Cloud Platform y una plataforma multicanal que permite integrar la visión única del ciudadano, sus interacciones a través de cualquier canal en un punto único.

En el marco del plan estratégico de ATM 2021-2024 con el objetivo de convertir el organismo en una organización dirigida por datos se constituyó el laboratorio tributario. Con un enfoque cloud first, se ha implantado un sistema de analítica avanzada de datos basado en tecnología SAS cloud con capacidades de análisis descriptivo, predictivo, así como de algoritmos de prevención y detección de fraude, como parte del ecosistema de Madrid MultiCloud.

Finalmente, los sistemas de información que dan soporte a las políticas públicas del sector del videojuego y de los eSports en la ciudad de Madrid «Madrid in game», se han desplegado sobre infraestructura de AWS.

Al margen de las plataformas sectoriales ya descritas, en el Ayuntamiento de Madrid existen unos 200 desarrollos a medida que siguen un enfoque DevSecOps, de forma que los equipos de desarrollo disponen de un framework común para mejorar la eficiencia de los desarrollos y la explotación de las aplicaciones en producción, siguiendo los principios de alta productividad, facilidad de aprendizaje, cubriendo exclusivamente aspectos esenciales y con

autonomía para desplegar en todos los entornos mediante herramientas de integración continua.

Aunque todos los componentes del framework están pensados para ser desplegables en cualquier cloud pública, el camino hacia la nube en estos sistemas tiene una complejidad especial porque no se pretende únicamente desplegar los sistemas en nube, sino cambiar el enfoque para cubrir todos los procesos técnicos a través de automatizaciones. Este cambio de paradigma implica que los administradores de sistemas tradicionales se vayan convirtiendo progresivamente en desarrolladores, ya que deberán utilizar técnicas de ingeniería del software para mantener los componentes de la infraestructura.

La mejora de la disponibilidad, la seguridad y la evolución tecnológica de los servicios digitales que el Ayuntamiento presta a los ciudadanos como aquellos orientados a prestar soporte a los procesos de negocio de las distintas unidades administrativas del consistorio, requieren de un gran esfuerzo de actualización permanente para seguir en el ciclo de vida de soporte de los fabricantes eliminando la obsolescencia con un ritmo cada vez más frenético impuesto por el sector tecnológico y las tendencias de mercado.

Para avanzar en este cambio de paradigma, IAM cuenta con un equipo muy cualificado y comprometido que ha mantenido Madrid MultiCloud con esfuerzo heroico y cuenta con el refuerzo de los mejores socios tecnológicos del sector de las tecnologías de la información para afrontar los retos de la estrategia de transformación digital.

⑤ IAM COMO PLATAFORMA

Al comienzo del mandato municipal 2023-2027, se produce un cambio en la Gerencia de IAM. Con la llegada del nuevo Gerente Juan Corro Beseler, se lleva a cabo un análisis de situación del modelo de gobernanza de la digitalización en la que participan diversos actores como se ha comentado en el apartado anterior, y se observa la inadecuación del modelo previo orientado a la cartera de proyectos con una gestión de la demanda anual. Este modelo era válido en una etapa en la que la relación de IAM con sus clientes era de cliente proveedor, pero después de la transformación organizativa en la que existen otros actores y en la que la responsabilidad de los activos de negocio (datos y productos) se va asumiendo progresivamente por las áreas de gobierno como el caso de ATM, debe repensarse el modelo.

La propuesta de IAM como plataforma parte de dos premisas que deben cumplirse para que el modelo tenga éxito.

- Todas las unidades administrativas necesitan de la digitalización para su desempeño y optan por diferentes vías de ejecución o coordinación.
- IAM debe convertirse en un habilitador y compañero en los procesos de digitalización del Ayuntamiento sin vocación extremo a extremo permanente.

La primera premisa implica que las áreas de gobierno deben asumir que los activos digitales son estratégicos y esenciales en la cadena de valor de los servicios que prestan a los ciudadanos. En las organizaciones privadas que están abordando modelos similares la estrategia de transformación digital se lidera por el CEO de la compañía y la responsabilidad de los productos y servicios digitales se asume desde las unidades de negocio, sin perjuicio de la existencia de unidades organizativas transversales con especialización en tecnología. Recordando ejemplos ya citados como el del BBVA que está orientando su organización para ser una compañía de software, como adelantó su presidente en el año 2015, se utilizan terminologías de las metodologías ágiles como Product Owner, Digital Champion y otras. Por tanto, lo más importante de esta premisa es que exista esa responsabilidad (ownership) en las áreas de gobierno responsables del negocio.

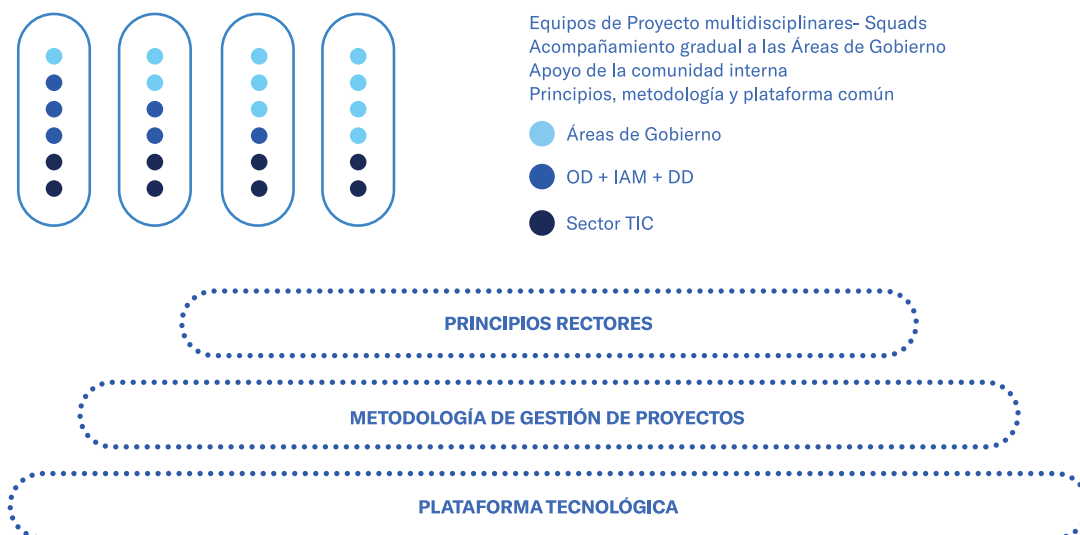
La segunda premisa está más focalizada en la cultura, misión y visión del IAM que debe girar el timón desde donde venía, la construcción de los productos y servicios extremo a extremo con sus recursos y presupuesto, hacia un rol de acompañamiento y habilitador para que sean otros los que construyan los productos y servicios a partir de las plataformas que ofrezca el IAM.

El concepto de DevOps es una filosofía y práctica de ingeniería de software que busca unificar el desarrollo de software (Dev) y las operaciones de sistemas (Ops) para mejorar la colaboración y productividad al automatizar el flujo de trabajo de desarrollo de software y la infraestructura de sistemas. El objetivo principal es acortar el ciclo de vida del desarrollo, proporcionando entrega continua del software. En muchas organizaciones, la forma de implementar la cultura DevOps se ha basado en que los equipos de desarrollo debían conocer todos los detalles de la infraestructura de sistemas. Esa práctica ha podido ser exitosa en organizaciones pequeñas, pero es difícil de escalar en grandes organizaciones en las que el número de aplicaciones es alto y es casi imposible encontrar perfiles de desarrolladores que puedan cubrir toda la gama de conocimientos y experiencia que se necesita si también tienen que conocer los detalles de la infraestructura.

El enfoque de la ingeniería de plataformas viene a resolver ese problema y se centra en la creación y gestión de plataformas tecnológicas para facilitar el trabajo a los desarrolladores de aplicaciones, de forma que puedan centrarse únicamente en el desarrollo de la funcionalidad y que la plataforma les ofrezca

Plataformas digitales para la transformación de la Agencia Tributaria Madrid
Miguel Ángel Rodríguez Ramos. Subdirector General de Sistemas y Tecnología
Informática del Ayuntamiento de Madrid

42



una capa de servicios orientada al autoservicio de los desarrolladores, con una base de conocimiento y herramientas que maximicen la productividad del desarrollo. Aunque la ingeniería de plataformas ha nacido en el ámbito del desarrollo del software y muy orientado a las infraestructuras en la nube que disponen de herramientas para construir plataformas orientadas al autoservicio, se pueden extrapolar sus principios a otras disciplinas en las que se pueda aplicar el modelo de plataformas. En la siguiente figura, se describen los principales conceptos de IAM como plataforma.

- Capacidad de asumir la responsabilidad (ownership) sobre sus activos digitales en las áreas de gobierno. Se buscan product owners que lideren sus activos digitales, ya sean productos software, conjuntos de datos (datasets) o modelos de inteligencia artificial. Los Delegados Digitales pueden impulsar la adopción del modelo mentorizando a los product owners promoviendo una cultura de innovación y transformación digital, de forma que el acompañamiento del IAM y la Oficina Digital sea cada vez menor y que las áreas de gobierno puedan liderar sus productos con autonomía.
- Metodología y cultura. Se utilizarán metodologías ágiles con equipos de proyecto multidisciplinares, con transparencia sobre el backlog de trabajo mediante tableros Kanban.
- Instrumentalizar en herramientas y orientación al autoservicio. La plataforma ofrecerá herramientas con orientación al autoservicio, evitando el modelo de solicitudes mediante ticketing.

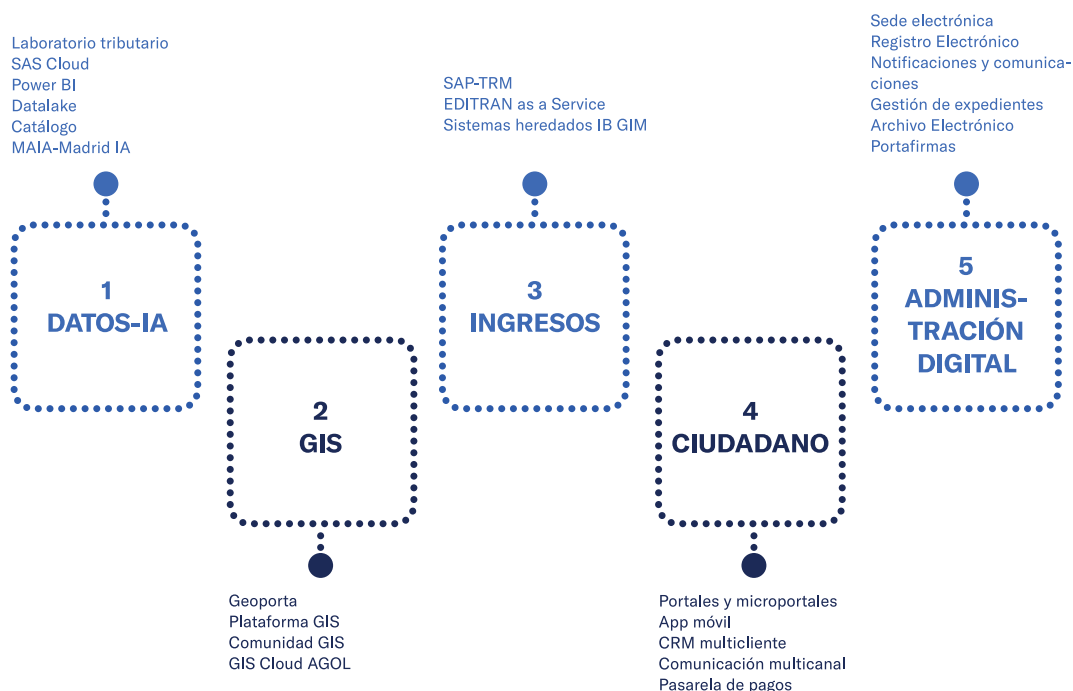
- Gestión del conocimiento y comunidades. Para garantizar que la comunidad de product owners está plenamente capacitada en la plataforma, se generará una comunidad interna que permite la compartición de experiencias entre los miembros, y se mantendrá toda la documentación y tutoriales disponible. El proceso de entrada en la comunidad requiere especial atención con una bienvenida que minimice el tiempo para ponerse en situación productiva.
- Financiación y contratación. Si un producto es imprescindible para el negocio, es muy probable que los mecanismos de financiación salgan del propio negocio. Para que exista una forma ágil y se genere autonomía en la contratación, se requerirán pliegos tipo para proyectos de una plataforma y, en algunos casos, Sistemas Dinámicos de Contratación (SDAs) que permitan mayor agilidad en el proceso para contratar proveedores.
- Control interno de la plataforma. Monitorización y rendimiento, escalabilidad, seguridad, ciclo de vida (la plataforma es un producto más), gestión de costes finops.

La propuesta de IAM como plataforma es transformadora y requiere alinear a las personas, procesos y tecnología en toda la organización. Con el cambio de modelo que se propone, también se requiere de un nuevo equilibrio en los recursos humanos y en los presupuestos, ya que el conocimiento de lo digital debe extenderse en las áreas de gobierno ya sea a través de los cuerpos de empleados públicos especializados en tecnologías, como de la capacitación digital de cuerpos generales existentes, y con la captación de talento que incorpore una base digital para todos los cuerpos.

⑥ PLATAFORMAS DIGITALES DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

La transformación que ha llevado a cabo ATM durante el plan estratégico 2021-2024 sitúa al organismo en una posición ideal para asumir el modelo de IAM como plataforma. Después de haber abordado una transformación global de sus procesos, de impulsar un cambio cultural dirigido a las personas y de un refuerzo de orientación a la tecnología con un incremento importante del personal que pertenece a los cuerpos de tecnologías, están perfectamente preparados para asumir la responsabilidad de los activos digitales de negocio y apoyarse en los servicios que les prestan las plataformas digitales que pueda ofrecer el IAM.

A continuación, se describen algunas de las plataformas que ya se están utilizando en ATM.

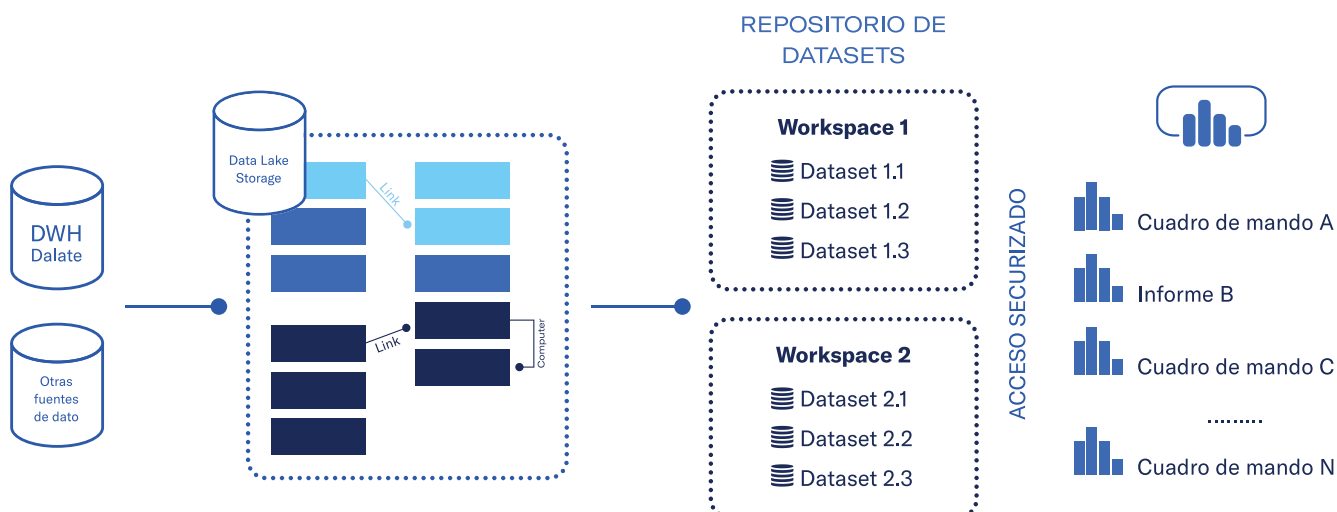


6.1. Tributos inteligentes. Plataforma de datos, IA y Geodata

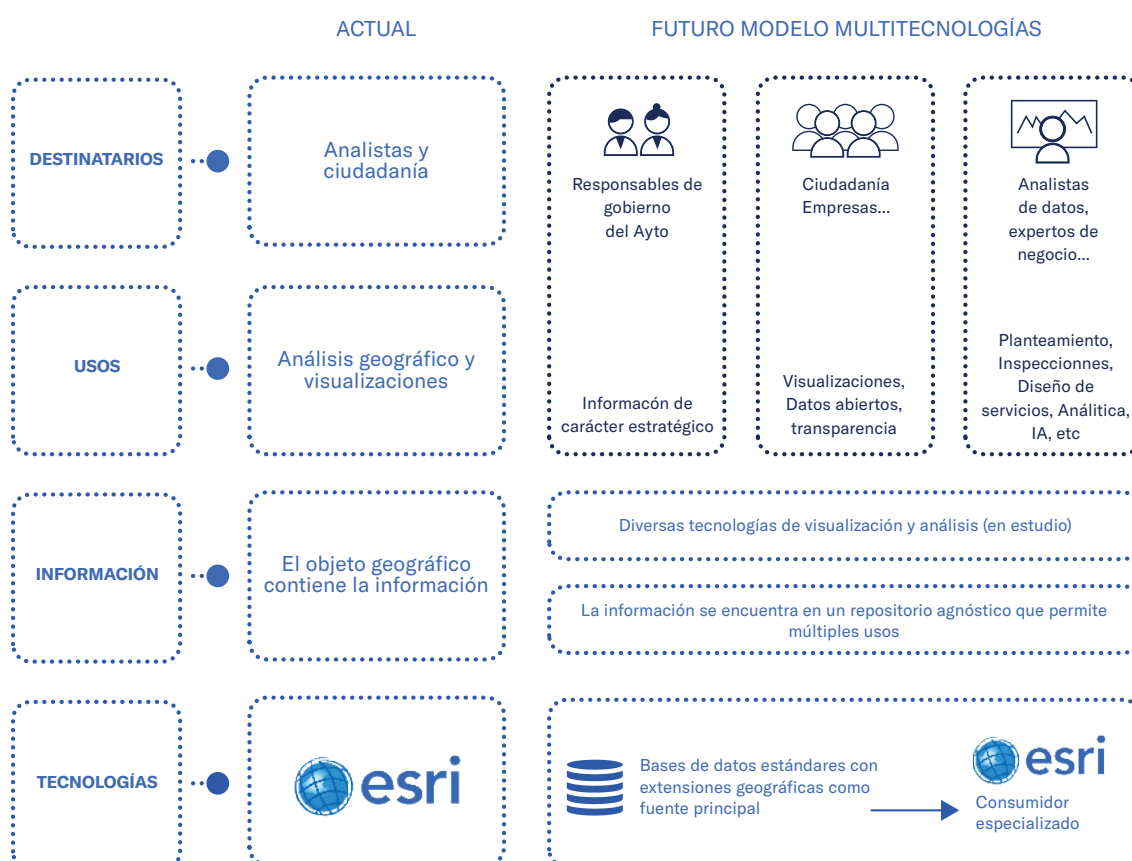
Las plataformas 1 y 2 de datos, inteligencia artificial y GIS o Geodata, son especialmente relevantes para el desarrollo de la línea estratégica de tributos inteligentes. La evolución de la cultura tributaria de los ciudadanos está exigiendo evolucionar hacia unos tributos municipales que valoren mejor la determinación de la capacidad económica individual. Si gestionamos los tributos desde el punto de vista de los datos y la tecnología, se pueden conseguir mejores resultados que con los sistemas tradicionales de gestión y una mayor adaptación a la realidad y justicia tributaria.

La plataforma de datos del Ayuntamiento de Madrid tuvo un cambio de orientación importante en el año 2020. Los sistemas de gestión tributarios residían casi en su totalidad en tecnologías IBM Mainframe o AS400 y el tratamiento del dato en esos sistemas estaba muy orientado a la extracción de ficheros para luego tratarlos con otras herramientas o generar listados. Aunque ya se contaba con tecnologías de almacenes de datos que agregaban la información de los datos operacionales y luego se podían explotar para desarrollar cuadros de mando, la

visión de cliente proveedor tradicional en la que los usuarios finales solicitaban que el IAM les generara cuadros de mando o listados sobre los datos imponía un modelo que no era una plataforma para que pudiera utilizarse con autonomía. Con el proyecto de transformación del puesto de usuario, surgió la posibilidad de utilizar la tecnología de Power BI para construir las visualizaciones de datos por parte de los usuarios. La facilidad de adopción del producto para usuarios que provenían de haber utilizado Excel, la disponibilidad del cliente en modo escritorio de forma gratuita y la posibilidad de convertir el datawarehouse tradicional en un lago de datos mediante dataflows que se pueden utilizar en espacios de trabajo con Power BI Premium, hicieron que el ecosistema de datos se convirtiera en una plataforma que utilizan muchos usuarios en el Ayuntamiento. Ese proceso de democratización del dato con un modelo de gobierno simple y un catálogo de datasets sin ninguna herramienta específica de mercado, ha generado ya un impacto de casi 5.000 usuarios utilizando Power BI Desktop, 400 suscripciones y casi 200 áreas de trabajo Premium, y más de 300 datasets consultables en el DataLake. A continuación, se muestra la arquitectura de análisis de datos de inteligencia de negocio.



La mayoría de los tributos municipales se pueden analizar desde la dimensión territorial y se puede geoposicionar el hecho imponible o el sujeto pasivo. Para complementar los análisis de datos orientados a visualizaciones en cuadro de mando, la plataforma cuenta con capacidades de analítica geográfica. En el año 2019, con vocación de convertirse en el espacio aglutinador de todos los datos geográficos producidos en el Ayuntamiento y facilitar su utilización por la ciudadanía, la Subdirección General de Innovación en Urbanismo (Delegado Digital, en la actualidad) en colaboración con el IAM, crearon el Geoportal. Actualmente, es uno de los servicios públicos más consultados del Ayuntamiento y cuenta con información pública específica de tributos como la cartografía informativa que incluye las direcciones en las que se encuentran actividades económicas que podrían solicitar nuevas bonificaciones del impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y parcelas con inmuebles con uso catastral incluido en la posible bonificación, o la delimitación geográfica de las nueve categorías fiscales que se aplican en el municipio de Madrid. Desde el punto de vista de los usuarios de ATM, se utiliza para definir modelos tributarios de alta precisión con parámetros de morfología urbanística o económicos, para la previsión de ingresos, y para estudios de análisis de fraude. A continuación, se muestra la arquitectura de análisis geográfico actual y el futuro modelo.



En el marco de las estrategias de datos, de inteligencia artificial y robotización, ya se estaban llevando a cabo algunos proyectos orientados a la IA tradicional con algoritmos de machine learning para la detección de fraude tributario como la predicción de los indicadores de calidad del aire. La irrupción de la IA generativa ofrece múltiples oportunidades de mejora y optimización de procesos, pero también introduce retos relevantes relacionados con la seguridad de la información, la protección de datos o la explicabilidad de los algoritmos. Para afrontar estos desafíos el Ayuntamiento de Madrid, a través de su Oficina Digital, el área delegada de innovación y emprendimiento y del IAM, ha lanzado la estrategia de inteligencia artificial MAIA – Madrid IA con los siguientes objetivos:

- Definición de principios rectores.
- Generar la comunidad interna de IA con un modelo de IAM como plataforma, en colaboración con la Oficina Digital, los product owners en las áreas de gobierno y los Delegados Digitales.
- Madrid Polo de innovación, inversión y talento. Establecer el modelo de relación con universidades. Impulsar en emprendimiento y la innovación en el sector empresarial en la ciudad de Madrid.
- Selección de proyectos y casos de uso en función del valor y retorno de la inversión.
- Construcción de plataforma tecnológica híbrida con capacidad de ejecución de modelos on-premise o en nube pública.

6.2 PLATAFORMAS DE INGRESOS, CIUDADANOS Y ADMINISTRACIÓN DIGITAL

La plataforma 3 de gestión de ingresos municipal se encuentra en proceso de transformación para adaptarse a una realidad social que exige inmediatez en la gestión y una relación con los ciudadanos 100% digital, con una visión integral del contribuyente. Mediante la solución de SAP-TRM se pretende avanzar hacia un modelo de gestión integral de los tributos, con un alto grado de automatización y proactividad en la gestión. Partiendo de unas bases de datos no integradas con más de 12 millones de registros, se ha realizado un proceso de cruce de esta información con las principales fuentes de identificación estatales (Dirección General de la Policía, AEAT, etc.), consiguiendo un conjunto de 4,4 millones de registros que corresponden a los contribuyentes del Ayuntamiento de Madrid y sobre los que se tiene información precisa y de

calidad. Como instrumento que responde a la necesidad de transmitir ingresos y pagos se utiliza la plataforma de relación con los bancos EDITRAN en modo servicio gestionado en cloud.

La plataforma 4 de relación con la ciudadanía se compone de portales corporativos como el portal principal del Ayuntamiento de Madrid, el portal sectorial de ATM en el que se distribuye la revista digital TRIBUTUS, la Sede Electrónica o la Intranet municipal. Los portales corporativos se complementan con microportales de campañas de comunicación de políticas públicas de menor tamaño en contenidos o de menor duración en el tiempo. Los servicios de Línea Madrid, 010, y las Oficinas de Atención Integral al Contribuyente (OAICs) se basan en una plataforma de CRM con capacidad de comunicación multicanal y, finalmente, como soporte a los procesos de pago de los ciudadanos, se cuenta con una pasarela de pagos común para todos los servicios municipales.

La plataforma 5 de administración digital se utiliza para llevar a cabo una gestión integral de procesos administrativos que permita realizar toda la tramitación integral que facilita la gestión de procedimientos administrativos y la relación entre la Administración Pública y los ciudadanos, así como entre diferentes Administraciones Públicas, de manera electrónica. La plataforma ofrece servicios de registro electrónico, gestión de expedientes, carpeta ciudadana, comunicaciones y notificaciones digitales, identificación y firma electrónica. En los procesos de gestión de ingresos es especialmente relevante la integración de la plataforma de ingresos con el sistema de comunicaciones y notificaciones electrónicas que permite la emisión de cada tributo para que los ciudadanos puedan consultar sus comunicaciones o notificaciones tributarias en la carpeta ciudadana y, en caso de no leerse en ese canal, pasar de manera automática al canal postal.

⑦ CONCLUSIONES

La transformación digital en la sociedad, acelerada por la pandemia de Covid-19, ha llevado a las empresas y Administraciones Públicas, como el Ayuntamiento de Madrid, a adaptar sus servicios a las nuevas expectativas ciudadanas de eficiencia, personalización y digitalización. Este cambio busca ofrecer servicios públicos más ágiles y directos, en contraste con las motivaciones de las organizaciones privadas que se centran en la competencia y resultados. Especialmente en el sector público, la proximidad al ciudadano destaca como un factor clave para una respuesta rápida y efectiva en la mejora de la gestión tributaria a través de la Agencia Tributaria Madrid.

La transformación digital ha alterado industrias fundamentales, llevando a la obsolescencia a empresas tradicionales incapaces de adaptarse a nuevos modelos de negocio digitales. Los activos digitales son cruciales para la competitividad y la sostenibilidad empresarial, y se requieren nuevos roles y estructuras organizativas para sobrevivir en el contexto actual y futuro.

El Ayuntamiento de Madrid está dando sus primeros pasos en ese camino y la Agencia Tributaria Madrid, en colaboración con la Oficina Digital y el IAM están realizando grandes avances en la mejora de los servicios públicos a través de la digitalización, pero no debemos olvidar que este proceso de mejora continua debe ser constante a lo largo del tiempo.

Para afrontar los retos del futuro que tiene el Ayuntamiento de Madrid que no son diferentes de los que tienen otras organizaciones públicas o privadas, resulta imprescindible mantener los ritmos de crecimiento en los recursos presupuestarios, así como la captación de talento digital en un sector tan escaso como éste en el que todas las organizaciones están necesitadas.

MODELO PATRIMONIAL E INTERVENCIONISMO REGIO: LA HACIENDA DE LA VILLA DE MADRID EN EL REINADO DE CARLOS III

MANUEL MARTÍNEZ NEIRA
Profesor titular
Departamento de Derecho Penal, Procesal e Historia del Derecho
Universidad Carlos III de Madrid
ORCID 0000-0003-2572-4366

RESUMEN

Hasta la llegada de los borbones, la administración de los propios y arbitrios municipales (es decir, la gestión de la hacienda) dependía del propio concejo. Solo los asuntos contenciosos eran competencia del Consejo de Castilla. Sin embargo, ante el problema de la deuda que habían ido acumulando en muchos municipios se ensayó una política de intervención pilotada por la Secretaría de Hacienda. Para ello se dotó a cada localidad de un reglamento que fijaba los ingresos y gastos, a manera de un presupuesto permanente. Estas páginas se detienen en el reglamento que se dictó en 1766 para Madrid, donde encontramos una descripción de los propios y arbitrios de la Villa, y de las cargas que soportaba su hacienda. Se propone una valoración de este intervencionismo regio, que muestra la nueva forma de gobierno que se desarrolló a finales del Antiguo Régimen.

Palabras clave: Monarquía administrativa, Carlos III, Hacienda municipal, Propios y arbitrios, Reglamento de 1766.

ABSTRACT

Until the arrival of the Bourbons, the administration of the municipal taxes (i.e., the management of the treasury) depended on the council itself. Only contentious matters were under the jurisdiction of the Council of Castile. However, faced with the problem of the debt that many municipalities had been accumulating, a policy of intervention led by the Treasury Secretariat was tried. To this end, each locality was provided with a regulation that fixed income and expenses, in the form of a permanent budget. These pages focus on the regulations issued in 1766 for Madrid, where we find a description of the Villa's own revenues and taxes, and the burdens borne by its treasury. An evaluation of this royal interventionism is proposed, which shows the new form of government that developed at the end of the Ancien Régime.

Keywords: Administrative monarchy, Charles III, Municipal treasury, Municipal real estate and local taxes, Regulations of 1766.

1	CONTEXTO E HISTORIA DEL REFORMISMO BORBÓNICO	51
2	LAS REFORMAS DE LAS HACIENDAS LOCALES	52
3	LA REFORMA CAROLINA	54
4	EL REGLAMENTO MADRILEÑO	56
5	LOS INGRESOS DE LA VILLA	58
6	LOS GASTOS	58
7	LA INSTRUCCIÓN DE 16 DE AGOSTO DE 1766	60
8	LA VIGENCIA DEL REGLAMENTO MADRILEÑO	61
9	UNA VALORACIÓN	63
	BIBLIOGRAFÍA	64

① CONTEXTO E HISTORIA DEL REFORMISMO BORBÓNICO

No voy a comenzar reflexionando sobre el interés o conveniencia de un ensayo histórico, sino sobre la necesidad de mostrar el contexto de los hechos del pasado para que estos tengan algún valor. Y esto es especialmente necesario cuando hablamos del reinado de Carlos III. Recientemente hemos presenciado las obras de la Puerta del Sol y en concreto lo difícil que ha sido el desplazamiento de la estatua ecuestre del monarca. Pero que para la plaza de Madrid por antonomasia y frente al gobierno de la región, de tantos reyes como han pasado por esta ciudad, se haya dispuesto esta escultura dice mucho de la memoria colectiva. Y si algo tenemos que hacer los historiadores es precisamente, con nuestro trabajo, contribuir a «purificar» esa memoria, a liberarla de lugares comunes, que mueven afectos y emociones, permitiendo así una higiene democrática, o si se quiere contribuyendo a la calidad de la democracia.

¿Cuántas veces hemos oído que Carlos III ha sido el mejor alcalde de Madrid? Seguramente demasiadas, hasta resultar cansina esa afirmación. Y seguramente sin reflexionar sobre su contenido, sobre el ejercicio de trasposición cultural que supone semejante proposición. Una afirmación que hace tabla rasa del contexto y por lo tanto de la historia. En efecto, al utilizar la palabra alcalde no aludimos a un cargo de naturaleza fundamentalmente judicial (como era en la época de Carlos III) sino al agente del poder ejecutivo que es hoy. Tampoco la naturaleza del territorio es la misma, al considerarse hoy día la Villa de Madrid como mera división administrativa de un cuerpo político de base individual.

Pero demos un paso adelante. ¿A qué se alude con esa afirmación? Generalmente a una serie de medidas de higiene y ornato que se aplicaron en la Corte —es decir, en la casa del rey— y por extensión en el municipio. Estas medidas obedecían a una nueva forma de gobierno, la que los historiadores han venido a denominar monarquía administrativa; es decir, un monarca que ya no se contenta solo con ser el juez supremo, que no gobierna solo dictando sentencias judiciales. Frente a ese gobierno pasivo, pues como juez solo atendía las demandas de las partes, una serie de factores (las necesidades fiscales-militares, el pensamiento difundido por la doctrina mercantilista, entre otros) permitió una inédita intervención del monarca en ámbitos ajenos a la justicia y seleccionados por una genérica idea de fomento. Al mismo tiempo, la ciencia de la policía no solo contribuyó a delimitar los ámbitos de actuación sino que ofrecía los elementos que estaban en la base de una nueva capacitación. Bien mirado, esta intervención regia socavaba la autonomía de las corporaciones que hasta entonces había tipificado el antiguo régimen, violentaba la autoadministración e identificaba un nuevo elemento de fricción que —hoy lo sabemos— terminó por erosionar el poder monárquico.

Podemos por ello afirmar que esa ilusoria atribución de la alcaldía cuya metáfora es ahora lugar común, fue vista como una violencia en su tiempo; por más que en la actualidad pueda interpretarse desde una perspectiva de modernización, progreso o ilustración. Una violencia que se plasmó en miles de disposiciones a través de las cuales se intentaba monitorizar las tantas corporaciones en las que se había organizado la sociedad para autosatisfacer sus necesidades partiendo de una primacía comunitaria. Tal desvelo resultaba asfixiante para algunos: recordemos las críticas de los fisiócratas. De ahí que se tache de paternalista esta política del soberano tutor.

Son cosas conocidas, aquí simplificadas, quizás en exceso, pues solo intento recordar el contexto de las denominadas reformas borbónicas que también abarcaron la hacienda de Madrid.

② LAS REFORMAS DE LAS HACIENDAS LOCALES

Las haciendas locales castellanas, es decir, los recursos de los municipios para satisfacer los gastos que ocasionaba el cumplimiento de sus obligaciones eran de base fundamentalmente patrimonial: un patrimonio privativo denominado bienes de propios. Es decir, bienes propios del pueblo, cuyos caudales le pertenecían y eran considerados como su dote propia: lo señalado para sostener las cargas públicas. Por tener esta naturaleza, no podían ser enajenados. Así lo describía Santayana Bustillo en el capítulo X, primera parte, de su famoso *Gobierno*, titulado «del patrimonio de los pueblos, o propios de los mismos, su uso, administración, y cuenta»:

«Son muchas las obligaciones, y cargas de los pueblos: para cumplir con ellas, no hay pueblo que no tenga su patrimonio. A este comúnmente llamamos propios, porque sus caudales son propios del pueblo, y se consideran como dote propia, que se les ha señalado para sostener las cargas de la república».

Y, ¿cuáles eran esas cargas de la cosa pública o común? En España, desde tiempo inmemorial —decía el autor— son propio patrimonio de las ciudades y poblaciones: las tiendas, botigas, alhóndigas, lonjas, suelos de las plazas o mercados (porque por la facultad de vender en ellos suelen pagar los tratantes), molinos, campos, viñas, casas, treudos, censos y otros derechos, sobreprecio de la carne, arbitrios o sobreprecio de los abastos.

Y, ¿para qué se utilizaban esos recursos? Solo deben servir —continúa— para el común provecho de los pueblos, es decir, para la construcción o reparación

de las obras públicas (muros, fortalezas, fuentes, puentes, calzadas, casas de ayuntamiento, del pósito, carnicerías, alhóndigas, plazas y otros edificios); también sueldos, fiestas, funciones de toros, etc.

En algunas localidades, el rendimiento de esta masa patrimonial era suficiente para hacer frente a los gastos debidos. Esto ocurría generalmente en lugares de poca población, donde los gastos municipales estaban contenidos; aunque obviamente, también dependía de los distintos bienes con los que contase el municipio, lo que era muy desigual.

Cuando estos no eran suficientes, se acudía a los repartimientos, o se cargaba sisa o sobreprecio en el abasto, para lo que se necesitaba una aprobación regia. Se entendía que era una medida temporal y se denominaban genéricamente arbitrios a esta imposición municipal. Los arbitrios existían, por tanto, por concesión de los reyes y tenían una vida determinada: nacían para una necesidad y, en teoría, morían cuando esa necesidad estaba satisfecha. Pero en la práctica podían perpetuarse. Entre estos arbitrios, los impuestos sobre el consumo —las mencionadas sisas— ocupaban un lugar importante: consistían en un recargo sobre el precio de ciertos bienes de consumo.

Para explicar la diversidad existente entre un municipio y otro se ha propuesto la siguiente clasificación

- Corporaciones que sin necesidad de imponer arbitrios, y tan solo con el caudal de sus propios, cubrían los gastos comunes;
- Pueblos que, además de sus rentas de propios, necesitaban de los impuestos indirectos para sufragar los gastos comunes o para evitar el repartimiento de las rentas reales;
- Municipios que a pesar de contar con ambas partidas (propios y arbitrios), tuvieron que empeñar sus bienes para lograr un ilusorio equilibrio;
- Finalmente aquellos que sin apenas bienes de propios, sin cobertura para suscribir censos, sufrían una infrafinanciación crónica, un estado calamitoso de sus cuentas.

La administración de los propios y arbitrios municipales dependían principalmente del propio concejo: los cargos directores de la vida local, lo eran también de sus finanzas. Así, los regidores, los alcaldes y el procurador general, que eran los que tenían poder decisorio, eran también los que se encargaban de la gestión de las rentas municipales y ellos mismos fiscalizaban esa actividad.

Pero ante el problema del elevado nivel de deuda que habían acumulado muchos municipios y las necesidades de la Real Hacienda los monarcas se propusieron intervenir en esa administración, fiscalizarla. Buena parte de los arbitrios se dedicaban a pagar intereses de la deuda, práctica que se identificaba con la decadencia del país ya que restaba recursos productivos. Se pensaba por el contrario que al centralizar se cortarían los abusos de las oligarquías urbanas, que esa buena administración conseguiría excedentes anuales, y que con ellos podría amortizarse paulatinamente la deuda.

Una pieza fundamental en ese proyecto fue la *Instrucción que se ha de observar en la intervención, administración y recaudación de los arbitrios del Reino* de 3 de febrero de 1745. La Instrucción planteaba la creación de una junta para la administración de los arbitrios. Aunque en la junta había representación municipal, los puestos importantes estaban ocupados por cargos de nombramiento regio. En el fondo, la junta servía para sustraer al municipio la administración de sus arbitrios y poner al frente a un comisario real. Este comisario tenía el encargo de atender las necesidades urgentes de la Corona, de manera que las necesidades de las haciendas locales se supeditasen a las de la hacienda real. Además, las Ordenanzas de intendentes y corregidores de 13 de octubre de 1749 concedieron a los intendentes amplias facultades en la administración de propios y arbitrios. Y, más adelante, Ensenada promovió un decreto (fechado el 10 de junio de 1751) para reforzar y blindar el papel de los comisarios regios, recortando así competencias al Consejo de Castilla en materia de rentas municipales. Para ello, el decreto creó una dirección general que centralizaba la administración; al Consejo se reservaban solo los asuntos contenciosos.

③ LA REFORMA CAROLINA

Esta era en síntesis la situación que se encontró Carlos III al convertirse en rey de España. En continuidad a estas disposiciones y proyectos, el nuevo monarca aprobó una Instrucción que manda S.M. observar para la administración, cuenta y razón de los propios y arbitrios del Reino, fechada el 30 de julio de 1760. Nominalmente, el Consejo de Castilla seguía monopolizando todos los asuntos de propios y arbitrios; para lo que contaba con una nueva dependencia: la Contaduría general de propios y arbitrios del reino. De ella dependían las juntas municipales para el gobierno y administración de estos ramos. Pero, dada la forma en que se diseñó la nueva administración, quien en última instancia marcaba las pautas a seguir era la Secretaría de Hacienda.

En efecto, el Consejo a través de la Contaduría controlaba y dirigía la marcha de cada una de las haciendas locales. Para ello, a cada concejo se le formó un reglamento de ingresos y gastos (una especie de presupuesto permanente),

y con arreglo a él debía rendir cuentas. Estos reglamentos describían cuáles eran los ingresos de los municipios, qué cargas tenían que soportar y establecían algunas disposiciones sobre organización. El control económico era tal que todo gasto extraordinario superior a cien reales —una cantidad pequeña, como se verá— debía consultarse a la Contaduría para su aprobación.

Para la redacción de los reglamentos y a través de los intendentes se recabaron los datos necesarios. En 1765 ya se habían aprobado 5.659 reglamentos, 10.582 en 1769 y 12.500 en 1773; y en 1787 había 1.084 nuevos. Esto suponía que casi la totalidad de los municipios tenían (estaban sometidos a) su reglamento. Una excepción eran los pueblos que apenas poseían propios y arbitrios, y que funcionaban realizando derramas para sus necesidades, por lo que se renunció a dotarlos de reglamento.

Al buscarse la amortización de censos, los reglamentos se redactaron reduciendo gastos para conseguir un sobrante o superávit. En la práctica, los remanentes siempre estuvieron por debajo de lo previsto y la eliminación de censos solo fue posible gracias a que muchos acreedores consintieron importantes deducciones. Sin embargo, los problemas de la Corona hicieron que a partir de la década de los ochenta, esos sobrantes se dedicasen a la extinción de vales reales y otras necesidades.

Como la Contaduría se comunicaba con los municipios a través de los intendentes, eran estos en realidad quienes tenían que velar por que los pueblos manejasen sus propios «con entera pureza, cortando todo monopolio y mala versación de sus productos». Por eso tenían que salir de visita a los pueblos de su jurisdicción y examinar en ellos «sus vicios y manejos»; y dar las disposiciones para extirparlos.

El gobierno directo de los propios y arbitrios de cada municipio, es decir su hacienda, estaba en manos de una junta. Estas juntas de propios y arbitrios se establecieron por orden de 6 de noviembre de 1761. Presididas por el intendente, formaba parte de ellas el regidor más antiguo y el procurador síndico general, aunque posteriormente se permitió aumentar el número de regidores cuando fuera necesario.

Para mejorar la explotación de los propios se dispuso que los ramos arrendables se sacasen anualmente a subasta pública y se rematasen al mejor postor. Es decir, entre administración o arrendamiento, se optó por lo segundo en el gobierno de los propios, por la gestión de particulares, y no de la municipalidad.

Obviamente, se tomaron toda clase de medidas para evitar corruptelas: así, en estos arrendamientos no podían participar los interesados en su administración, ni sus parientes. Además, cuando el municipio tuviese que administrar necesariamente algún ramo se sometía a un estricto control de manera que se llevase cuenta y razón de sus rendimientos.

Estas juntas debían examinar los arbitrios que eran más gravosos a los pueblos, para ver cómo podían subrogarse. Eran responsables de invertir el producto de los arbitrios en los fines señalados por el reglamento y dedicar los sobrantes a la redención de los censos impuestos sobre ellos, de forma que paulatinamente se liberasen los pueblos de los gravámenes que sufrían. Y, al contrario, no podían establecer ningún nuevo censo.

Es clara la finalidad de sanear las cuentas y de que las haciendas locales estuviesen sustentadas en sus patrimonios. Se indicaba así que los pueblos donde los propios no alcanzasen a cubrir sus obligaciones, comprasen con el sobrante de arbitrios algún propio cuyo rendimiento fuera suficiente para este fin. De esta forma se pretendía evitar otros medios que perjudicaran la libertad y disfrute de los bienes comunes a los vecinos.

En definitiva, el ideal de la hacienda local que se desprende de esta Instrucción es el patrimonio. Se trata de un modelo que podemos denominar tradicional, muy diferente del que más adelante se instauró con el régimen constitucional.

④ EL REGLAMENTO MADRILEÑO

También la hacienda madrileña fue ordenada conforme a estos nuevos criterios. Una real orden de 9 de septiembre de 1762 mandó que se enviase a la Contaduría general una relación de los ingresos municipales como documentación que sirviese para la elaboración del Reglamento. Por distintas razones, y a pesar de varios apremios, el municipio fue demorando la entrega. Finalmente, a finales de 1764, se envió la documentación. En ella encontramos el «presupuesto» del año en curso, los resultados contables del quinquenio 1756-1760 y la relación de facultades reales que legitimaban la deuda municipal. El 20 de marzo de 1765 se presentó un borrador del Reglamento y se abrió el plazo para las alegaciones. Las hubo de toda clase: legales, aduciendo que contravenía disposiciones vigentes; prácticas, asegurando que quedaba «desfigurada la cuenta»; o, las más frecuentes, protestas por los sueldos asignados. Finalmente, el 16 de marzo de 1766 se dio por concluida su redacción, sin incluir ningún cambio con respecto al texto presentado en 1765. En la cabecera del documento leemos: Reglamento que deberá observarse en la administración, recaudación y distribución de los caudales de propios, sisas, impuestos, arbitrios y rentas de Madrid. El 11 de agosto del mismo año fue aprobado por real resolución.

El Reglamento comienza describiendo los ingresos de la hacienda madrileña: por un lado, los propios y rentas; por otro, las sisas, impuestos y arbitrios. Después, antes de proceder a señalar las cargas, se disponían una serie de

reglas o principios —así se denominan en el documento—, once en concreto. Sentados como inalterables estos principios, se pasaba a declarar los salarios y partidas de gasto.

Los principios venían a fijar la organización de la hacienda madrileña, cuyo eje era la junta de propios y sisas. La junta era la responsable de la administración, recaudación y distribución del valor de los propios, impuestos, sisas y arbitrios. Desaparecían así las juntas de propios, fuentes, causa pública y otras que hasta ese momento habían existido en el municipio madrileño. Todo lo relacionado con estos ramos era ahora competencia de la nueva junta.

La junta estaba compuesta por el corregidor, cinco regidores, el procurador general y uno de los secretarios del Ayuntamiento. Los cinco regidores se elegían entre «los más inteligentes, desinteresados y celosos del bien público».

En esta nueva organización, subsistía la contaduría de cuentas con el cometido de llevar la cuenta y razón del valor y distribución de los bienes de Madrid y de la refacción que se devolvía a los eclesiásticos por las arcas de sisas, con la distinción, separación y claridad conveniente para cada ramo. Estaba formada por los mismos oficiales, escribientes y porteros que la configuraban hasta el momento.

También subsistía la contaduría de intervención de arcas de sisas, en la forma en que se hallaba establecida. Su función era intervenir todos los pagos que se ejecutasen por las arcas de sisas, en virtud de libramientos formales de la junta; sin esta formalidad, el tesorero no debía ejecutar los libramientos.

Sólo existía una tesorería que realizaba los pagos previstos y recibía los ingresos. Estaba compuesta por dos tesoreros, que se alternaban anualmente, un cajero y su ayudante. Cada uno de dichos tesoreros, cumplido el año de su ejercicio, tenía que formar una cuenta donde aparecían las entradas y salidas. Esta cuenta tenía que presentarse en la contaduría de cuentas, con las correspondientes justificaciones. La contaduría liquidaba, reconocía y glosaba la cuenta. Luego esta pasaba a la junta para su revisión y, con su informe, se remitía al Consejo.

Lo que resultaba después de pagar todos los salarios, consignaciones y gastos previstos, se destinaba a la redención de capitales hasta la cantidad de 750.000 reales anuales. Para ordenar ese pago se prefería a los que más baja hicieren en los atrasos.

⑤ LOS INGRESOS DE LA VILLA

Los propios y rentas municipales consistían en: 7 casas; el peso real; el derecho de almotacén y contraste; una barca y la mitad de otra; varios sotos; 36 censos perpetuos y 4 al quitar; 23 efectos contra las sisas; un derecho de martiniega; diferentes tierras dadas a censo perpetuo y otras en arrendamiento; la basura que se saca de las calles de la Villa; los sitios que ocupan las bancas y baños de la ribera del Manzanares; las multas de los repesos y las que impone el corregidor y sus tenientes; un juro sobre la renta general del tabaco; los censos que se pagan por el agua que corre en las casas de algunos particulares; el rendimiento de la depositaría general de Madrid; unas yerbas. Todo esto importaba 236.575 reales. El reglamento no incluía lo que había recibido Madrid por la venta de los Montes del Pardo y por la explotación de otras tierras de su propiedad.

Por otro lado las sisas, impuestos y arbitrios, que usaba Madrid consistían en: 2 reales por cabeza de ganado introducido en Madrid; 4 maravedís en libra de jabón; 202 maravedís en arroba de aceite; 331 en arroba de vino; un cuartillo de real en libra de cera; 9 reales en arroba de azúcar; un real y cuartillo por cabeza de cabrito; 2 maravedís en libra de nieve; 8 maravedís en azumbre de cerveza; un real en libra de cacao y chocolate; lo que pagan los lugares de la provincia de Madrid por razón de la sisa de ocho mil soldados; la tercera parte del producto líquido de comedias; un cuatro y medio por ciento que se carga sobre pescados frescos de mar y dos reales por arroba de barbos, peces y carpas; 4 ducados que se exigen por cada cajón de la plaza Mayor y plazuelas en la depositaría general de Corte.

El producto ascendía a un total de 11.480.807 que sumado lo ingresado de propios y rentas daba la cantidad de 11.717.383 reales. Lo que nos muestra que lo recaudado en Madrid por los propios era realmente insignificante, tan sólo algo más del 2 por 100 del total de los ingresos.

⑥ LOS GASTOS

Tras los ingresos, aparecían las necesidades de la municipalidad. Los gastos previstos por el reglamento importaban 10.826.827 reales. Esta cantidad se distribuía en ciento cincuenta y nueve partidas de salarios, consignaciones, censos, fiestas, comisiones y otros gastos ordinarios y extraordinarios. Los intereses de la deuda municipal eran el mayor gasto con que se encontraba el Ayuntamiento, importaban 6.264.624 reales, casi el 60 por 100 del total. Los salarios suponían 1.066.324 reales, casi un 10 por 100. Para la refacción eclesiástica —la restitución de sus contribuciones—, se señalaban 995.928 reales,

lo que suponía algo más del 9 por 100. Para gastos de causa pública —es decir, limpieza de las calles y de los pozos, compra de cebada y de paja, gastos de empedrado, incendios, bombas, etc.— se preveían 900.000 reales, más del 8 por 100. Para beneficencia 761.604 reales, lo que suponía un 7 por 100 del gasto. Para festividades religiosas y limosnas voluntarias 89.053 reales, un 0,8 por 100 del global. Para comisiones 38.728 reales, algo más del 0,3 por 100. Quedaba más de medio millón de reales que se repartían entre gastos ordinarios y extraordinarios alterables y otras partidas, como la del despensero del Buen Retiro. Se excluían una serie de partidas, que aparecían en las certificaciones de los contadores de sisas y causa pública, y por lo tanto no se pagarían en lo sucesivo.

Si de los valores que aparecían en el Reglamento deducimos la dotación fija y anual para las cargas de Madrid y gastos, quedaba un sobrante de 890.556 reales. Este sobrante tenía que ponerse en depósito en el arca de tres llaves, de donde cada año se sacarían los 750.000 reales destinados al caudal de redenciones.

Pero la coordinación de todos estos términos era demasiado compleja. La junta, para no colapsar la vida municipal —y esta necesidad se observa perfectamente en los libros de actas y en multitud de documentación específica—, tuvo que actuar por su cuenta, sin esperar las respuestas de la Contaduría, que muchas veces no llegaban. Las amonestaciones del Consejo tampoco se hicieron esperar, así por orden de 5 de marzo de 1770 se decía que «la Junta se debe abstener de hacer señalamiento alguno a ningún expediente aunque sea provisional o interino, y precisa su nominación, sin representarlo al Consejo con expresión del fin y justificación de la necesidad»; y otra de 16 de abril del año siguiente expresaba «que en lo sucesivo se abstenga la Junta de conceder tales gracias sin licencia del Consejo».

Pero estas reconvenções no surtieron efecto y la Junta continuó incumpliendo algunas órdenes recibidas. Así, aunque por orden de 23 de julio de 1772, se había prohibido a los tesoreros admitir moneda de vellón en cantidad superior a la cuarta parte del dinero recibido, la Junta obligó, en septiembre de 1774, al tesorero de arcas a aceptar 300.000 reales de vellón que le entregaron los abastos a cuenta de los 1.270.054 reales que debían. El tesorero cumplió la orden, pero comunicó al Consejo sus sospechas sobre un posible fraude por parte de la Junta, ya que

«en los Abastos ningún dinero quieren recibir en especie de vellón, ni aun para cobrar sus derechos [...], con que se verifica que no teniendo esta especie procedida de ellos, es negocio que hacen con la Diputación de Gremios de esta Villa».

En respuesta, el 10 de octubre el Consejo ordenó a la Junta que

«se abstenga de incurrir en semejante exceso y contravención, en inteligencia de que serán responsables mancomunadamente sus individuos a los perjuicios que de lo contrario pudieran resultar».

⑦ LA INSTRUCCIÓN DE 16 DE AGOSTO DE 1766

Casi a la par que el Reglamento, cinco días después, se daba una Instrucción que lo completaba en lo relativo al modo de recaudación y administración de los arbitrios: venía a resolver las cuestiones prácticas de funcionamiento. La *Instrucción de lo que han de observar los registradores y demás dependientes de sisas mayores y menores, millones, alcabalas y cientos para el más fácil despacho y recaudación de derechos* —esa era su denominación—, fue formada por Miguel de Múzquiz, el que fuera secretario de estado y despacho de Hacienda, el 16 de agosto de 1766, como reza el encabezamiento.

La Instrucción hacía frente al problema de decadencia del valor de las rentas reales, millones y sisas de Madrid, y para ello articulaba todo un complejo entramado en sus dieciocho capítulos, que así se llamaban en el texto.

La norma comenzaba pidiendo buen trato para quien podía considerarse el cliente: el trajinero (capítulo 1). Además de ser de justicia, decía, de esta forma pagará de buen gusto lo debido. Mostraba así un fino sentido común.

Se prohibía a los empleados en las puertas tomar cualquier cosa de los trajineros, para evitar el interés y cualquier signo de amiguismo (capítulo 2). Todos los trabajadores estaban dotados, según la Instrucción, de un sueldo digno, y por lo tanto no se necesitaban esas prebendas para la manutención de los empleados.

La puntualidad, el cumplimiento exacto de los cometidos, era una condición esencial para el funcionamiento correcto de la recaudación (capítulo 3). Los registradores debían cuidar de que no se produjesen disimulación en los aforos, o gracias indebidas (capítulo 5); guardándose la uniformidad e igualdad en ellos, sin que se experimentasen en unos más baja que en otros (capítulo 12).

Los aforos de todas las especies debían ejecutarse en la puerta del registro correspondiente, con la asistencia de los sobrestantes —dos— y demás personas que debían intervenir, y bajo la presencia de los mismos registradores, para que no existiese el menor agravio. En ningún caso debía permitirse que esos aforos se realizasen en otro paraje, ni sin la intervención de las personas debidas (capítulo 4).

Todos los géneros que entraban y se aforaban tenían que reflejarse en un asiento de los libros de los fieles registradores antes de dar la cédula para la aduana. Estos asientos debían cotejarse, por la noche, para no interferir el trabajo. Para los géneros que adeudaban sus derechos en la aduana, se destinaba un sobrestante y un guarda para acompañarlos desde las mismas puertas de registro hasta entregarlos en la aduana (capítulo 6).

Siempre que entraban —en cualquier hora del día o de la noche— correos, partes o extraordinarios, debían esperar hasta que se produjese el registro, para evitar el contrabando y purificar las introducciones (capítulo 10).

Para evitar los impagos, los registradores de sisas, millones, alcabalas y cientos tenían que hacer todos los meses una certificación de las introducciones de vino, vinagre, aceite y otras especies que no se hubieran despachado en las correspondientes administraciones de la aduana y se encontrasen sentadas en los correspondientes libros. Con lo dejado por el trajinero como seguro se pagaba en la aduana el derecho, y las confiadas por dichos registradores —por amistad o fin particular— se satisfacían puntualmente todos los meses o por tercios de su propio dinero (capítulo 13). Además, los visitadores de rentas y sisas tenían la facultad de examinar los libros de los fieles registradores, y de ver las cédulas o partidas que estaban sin despachar en la aduana, enterándose del motivo de la demora. Ordenaban que se despachasen aquellas en que las partes dejaron dinero por seguro. En las que se había dejado prendas de otra naturaleza daban cuenta a los administradores de la aduana después de pasado el mes, para que éstos solicitasen su despacho con los registradores, y si no lo hiciesen diesen cuenta a sus correspondientes jefes para que las mandasen vender dentro del año de la forma que tuvieran por conveniente (capítulo 14).

Si algún trajinero no tenía prenda ni dinero para asegurar en la puerta su derecho, se permitía que del mismo género que introducía dejara el equivalente (capítulo 15).

⑧ LA VIGENCIA DEL REGLAMENTO MADRILEÑO

Como ya se ha expuesto, el Reglamento está fechado en 16 de marzo de 1766 y fue aprobado por real resolución publicada el 11 de agosto del mismo año. Desde esa fecha estuvo vigente, salvo los periodos de gobierno constitucional —la época doceañista y el trienio constitucional— y durante el reinado de José I, hasta que el real decreto de 23 de julio de 1835 provocó una nueva ordenación, que suprimió la junta de propios y sisas. En ese largo periodo de

setenta años, fue objeto de numerosas correcciones, fundamentalmente con el objeto de actualizar los importes de gasto y hacerse eco de algunas pequeñas modificaciones.

El constante déficit del municipio hizo que el Consejo de Castilla pensara en hacer un nuevo reglamento, que permitiese el equilibrio de ingresos y gastos no conseguido. De hecho, se pidieron noticias a la contaduría de la provincia, que motivaron una certificación de los valores y cargas de la Villa en 1805. Pero todo quedó en un proyecto, y el reglamento de 1766 continuó estando vigente.

Aunque lo dicho es cierto, no hay que olvidar algunos cambios sustanciales en la recaudación y administración de los arbitrios, ocasionados fundamentalmente por las secuelas que dejó la revolución. Estas modificaciones afectaron fundamentalmente a la Instrucción de 1766, que fue derogada con la reforma emprendida por Martín de Garay, aunque volvió a estar vigente unos meses tras el Trienio liberal; pero también afectaba a los *principios* del reglamento.

Así, hay que señalar la reforma emprendida por Garay para el establecimiento de la contribución general. Esta generó el real decreto de 26 de enero de 1818 que iba a modificar el método existente. En concreto se mandaba que la administración y recaudación de toda clase de arbitrios se hiciese por medio de los empleados de la Real Hacienda, con la sola intervención de los partícipes. Esta novedad, el verse privados de la noche a la mañana de la administración de sus arbitrios, como puede pensarse no fue admitido pacíficamente por la municipalidad. Pero desde el poder se hizo caso omiso a las pretensiones de Madrid y desde primero de septiembre de 1818 se instauró el nuevo método.

Otro cambio fue introducido por la reforma de López Ballesteros. Efectivamente, por real decreto de 3 de abril de 1824 se creó la dirección general de los propios y arbitrios del Reino. Esto suponía que el Consejo Real dejaba de tener competencias en los expresados ramos. Con posterioridad se publicó el real decreto de 13 de octubre, que aprobaba y mandaba observar la *Instrucción para el arreglo de la administración y de la cuenta y razón general de los propios y arbitrios del reino*, texto que venía a concretar el real decreto de 3 de abril de 1824. Sin embargo, la administración inmediata de estos ramos continuó en los pueblos a cargo de los ayuntamientos y juntas, tal y como se disponía en la Instrucción de 30 de julio de 1760. Además, esta normativa no llegó a aplicarse en Madrid.

Otro hito importante fue la creación de la empresa de los derechos de puertas, lo que suponía que «después de casi un siglo de administración fiscal pública, se volvía al negocio de los particulares...». En concreto rompía con la prohibición que había impuesto la Instrucción de 1745, antes explicada. El arriendo empezó a funcionar el uno de marzo de 1830, y se estableció con una duración de cinco años; terminando a fin de febrero de 1835. En todo ese período estuvo vigente el reglamento, como se ha dicho, pero obviamente en cuanto a

organización de los cobros, manejo de los importes, etc. se modificó. Si continuó con lo que a la larga fue su principal cometido: la ordenación del gasto.

⑨ UNA VALORACIÓN

Hacer una valoración de lo dicho no es tarea sencilla. Para algunos autores lo importante es saber si la reforma consiguió sus objetivos, o si «al igual que ocurrió con la mayoría de las iniciativas ilustradas, los únicos resultados apreciables fueron las nuevas oficinas encargadas de acumular el abundante papeleo —expedientes, informes, reglamentos...— que generaban» (Carlos de la Hoz). Pero responder a esto es enjuiciar la nueva forma de gobierno, algo que necesita un análisis más amplio y polifacético. Por eso me voy a ceñir a una serie de aspectos que me parecen más interesantes en este foro.

Por un lado, hay que señalar que la Instrucción de 1760 sostiene un modelo de hacienda donde la regla es el patrimonio y lo impositivo es una excepción. De esta forma puede concluirse que las haciendas municipales en el Antiguo Régimen descansaban sobre sus patrimonios: los propios. Al menos en teoría —y así se cumplía en muchos pueblos—, la explotación de aquellos proporcionaba al municipio los ingresos suficientes para hacer frente a sus cargas. De ahí que los arbitrios concedidos a los pueblos que necesitaban más ingresos, eran considerados como algo episódico y por ello de duración temporal, sólo se concedían por un tiempo limitado, el imprescindible para hacer frente al imprevisto. En la práctica, sin embargo, algunas poblaciones —sobre todo las más populosas— basaban sus haciendas en la imposición: el caso de Madrid es paradigmático, pero conocemos otras ciudades —como Valencia o Sevilla— en una situación similar.

Tal vez pueda concluirse que la estructura social y económica existente, esa sociedad estamental del Antiguo Régimen, determinaba un concepto de posesión, y esto un modelo de hacienda que es básicamente patrimonial. Y este modelo no puede cambiar radicalmente si no se operan cambios importantes en lo que se entiende por propiedad y en la constitución de la sociedad. Por ello la reforma carolina no podía ir más allá de sus propuestas, era hija de su tiempo, de esa monarquía administrativa que como forma de gobierno se desarrolló en el periodo analizado enfrentándose a la autonomía corporativa tradicional: lo que, en otras palabras, se ha denominado despotismo ilustrado, es decir, el intervencionismo regio.

Por otro lado, hay que preguntarse sobre el objetivo de la reforma. En este sentido son muy interesantes las conclusiones que al respecto propone Carmen García. Esta autora defiende que existe un momento de inflexión en la reforma: 1792. Hasta esa fecha, y a pesar de que los sistemas de control no fueron todo lo eficaces que se había pensado, se consiguieron muchos de los puntos

previstos en el programa reformista: aumentó el rendimiento de las rentas municipales, se suprimieron gastos, se redimieron algunos censos de los pueblos. Pero el aumento de las necesidades de la hacienda real —producidas sobre todo por la guerra—, hicieron que a partir de esa fecha se olvidaran esos objetivos y se sustituyeran por las nuevas urgencias. Esto llevó al fracaso de la reforma. Pienso que antes y después de esa fecha no existe un cambio de finalidad, sino de orientación. El fin siempre era el saneamiento de la hacienda real, en un primer momento a medio plazo, luego —ante la prioridad que marcan las circunstancias— a largo; y el medio utilizado también continúa: la intervención o centralización.

Por último, se refleja en esta reforma esa obsesión ilustrada de «quién vigila al vigilante», toda la construcción de los mecanismos de control muestra una estructura centralizadora de forma piramidal que intenta no dejar cabo suelto a la improvisación. El resultado es ese monarca —soberano— tutor, que produjo una inflación de normas, típicas de la mentalidad mercantilista, tan alejada del pensamiento fisiocrático posterior.

BIBLIOGRAFIA

- › García García, Carmen. *La crisis de las haciendas locales: de la reforma administrativa a la reforma fiscal (1743-1845)*. Junta de Castilla y León. Consejería de Educación y Cultura. Valladolid, 1996.
- › García García, Carmen. «Una lenta y tardía transformación: las haciendas locales en el tránsito del absolutismo al liberalismo». Áreas. Revista internacional de ciencias sociales, nº 37 (2018), pp. 93-107. (Disponible en <http://hdl.handle.net/10201/137348>).
- › Hoz García, Carlos de la. *Hacienda y fiscalidad en Madrid durante el Antiguo Régimen (1561-1833)*. Madrid 2007.
- › Martínez Neira, Manuel. *Una reforma ilustrada para Madrid: el Reglamento del Consejo Real de 16 de marzo de 1766*. Dykinson, Madrid, 2023. (Disponible en <http://hdl.handle.net/10016/39047>).
- › Santayana Bustillo, Lorenzo de. *Gobierno político de los pueblos de España, y el corregidor, alcalde, y juez en ello*. Imprenta de Francisco Moreno. Zaragoza, 1742.

EL RECURSO DE CASACIÓN EN EL ORDEN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

ÁNGELA GARCÍA SÁNCHEZ
Letrada Consistorial
Subdirectora General de lo Contencioso
Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

RESUMEN

La configuración del recurso de casación en el orden contencioso administrativo, reformado en su esencia y requisitos en 2015, pretende convertir a éste en un instrumento adecuado para la formación de jurisprudencia, y así permitir al Tribunal Supremo que cumpla la labor de establecer pautas interpretativas uniformes respecto del ordenamiento jurídico estatal.

Vamos a analizar en el presente artículo dicha reforma, la jurisprudencia del Tribunal Supremo en cuanto a su naturaleza, régimen jurídico, resoluciones recurribles, así como el concepto jurídico indeterminado pero fundamental, de “interés casacional objetivo” sobre el que pivota, como requisito de admisibilidad del citado recurso, potenciando su función nomofiláctica.

Palabras clave: Recurso de casación, recurso extraordinario, interés casacional objetivo, jurisprudencia, admisibilidad, orden contencioso administrativo, Tribunal Supremo.

ABSTRACT

The review of the cassation appeal regarding contentious administrative order, modified in 2015 on its core and requirements, will provide an adequate instrument for defining new case-law. Thus, it will support the Supreme Court on its duty of establishing new consistent interpretation guidelines for the state legal order.

This paper analyzes these changes, the nature of the case-law from the Supreme Court , its legal framework, the decisions subject to appeal, and the fundamental although undetermined concept of “objective interest for appealing”. This interest is pivotal as an admission requirement for the cassation appeal, thus increasing its nomifilactic value.

Keywords: Cassation appeal, extraordinary appeal, objective cassation interest, jurisprudence, admissibility, contentious-administrative order, Supreme Court.

1	NATURALEZA DEL RECURSO DE CASACIÓN EN EL ORDEN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRAS LA LEY ORGANICA 7/2015	66
2	RÉGIMEN JURÍDICO DEL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN ANTE EL TRIBUNAL SUPREMO	69
3	RESOLUCIONES RECURRIBLES EN CASACIÓN	72
4	EL “INTERES CASACIONAL OBJETIVO PARA LA FORMACION DE LA JURISPRUDENCIA”: PRESUPUESTO DE ADMISIBILIDAD DEL NUEVO RECURSO DE CASACION	78
5	INCIDENCIA EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID	93
	BIBLIOGRAFÍA	95

① NATURALEZA DEL RECURSO DE CASACIÓN EN EL ORDEN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRAS LA LEY ORGANICA 7/2015

1.1. Recurso extraordinario

El recurso de casación contencioso-administrativo se configura como un recurso extraordinario, tanto en la regulación primitiva de la Ley Jurisdiccional 29/1998 como en la actual, introducida por la Ley Orgánica 7/2015. Tal caracterización comporta un régimen jurídico con limitaciones, tanto para la recurribilidad de las resoluciones de instancia como para la determinación del ámbito de cognición que le es propio.

Caracterización extraordinaria que ha señalado la jurisprudencia que no es inconstitucional:

«[...] no cabe sino recordar que según ha declarado el Tribunal Constitucional, el sistema de recursos se incorpora a la tutela judicial en la configuración que le dé cada una de las leyes de enjuiciamiento reguladoras de los diferentes órdenes jurisdiccionales, sin que exista un derecho constitucional a disponer de tales medios de impugnación, siendo imaginable, posible y real la eventualidad de que no existan, salvo en lo penal (STC 140/1985, 37/1988 y 106/1988). No puede encontrarse en la Constitución ninguna norma o principio que imponga la necesidad de una doble instancia o de unos determinados recursos, siendo posible, en abstracto su inexistencia o condicionar su admisibilidad al cumplimiento de ciertos requisitos; sin olvidar que el principio hermenéutico "pro actione" no opera con igual intensidad en la fase inicial del proceso, para acceder al sistema judicial, que en las sucesivas, y que es distinto el enjuiciamiento que pueden recibir las normas obstaculizadoras o impeditivas del acceso a la jurisdicción o aquellas otras que limitan la admisibilidad de un recurso extraordinario contra una sentencia anterior dictada en un proceso celebrado con todas las garantías¹.»

El Tribunal Constitucional (en adelante, TC) dice, acerca del nuevo sistema legal del recurso de casación: «el acceso a los recursos tiene una relevancia constitucional distinta a la del acceso a la jurisdicción. Mientras que el derecho a la obtención de una resolución judicial razonada y fundada goza de una

1 Auto del TS 25/06/2018, Recurso de queja 236/2018

protección constitucional en el artículo 24.1 CE, el derecho a la revisión de esta resolución es, en principio, y dejando a salvo la materia penal, un derecho de configuración legal al que no resulta aplicable el principio *pro actione*² .

Así pues, el nuevo sistema se caracteriza por el amplísimo margen de apreciación que se otorga a la Sala Tercera del Tribunal Supremo (en adelante, TS) para decidir la admisión de los recursos de casación y, por ende, para identificar las cuestiones jurídicas sobre las que habrá de pronunciarse, lo que, a la postre, condicionará su propia función³.

1.2. La defensa del *ius constitutionis* y del *ius litigatoris*

Señala la doctrina más autorizada que la naturaleza del nuevo recurso de casación no ha variado en el plano teórico, si bien con la nueva configuración es posible que el TS cumpla de forma más eficaz su función nomofiláctica que está llamado a llevar a cabo. La función esencial del nuevo recurso es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protección de las normas y salvaguarda de la unidad del ordenamiento jurídico a través de la uniformidad de la jurisprudencia. A ella se une obviamente la defensa del *ius litigatoris*, y en definitiva la tutela judicial de los derechos e intereses legítimos de los litigantes, si bien siempre subordinada a la defensa del *ius constitutionis*, así el recurso solo será admisible cuando resulte útil a los efectos de la consecución de su finalidad primordial, presencia del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

El actual recurso de casación cambia de forma sustancial respecto al anterior, al permitir al TS llevar a cabo un análisis del proceso seguido en la instancia, limitado a resolver las cuestiones de derecho y pretensiones deducidas en el recurso, fijando la interpretación correcta de las normas, procesales o sustantivas, o la jurisprudencia que se reputen infringidas, aunque solamente en aquellos recursos en que se aprecie por el Tribunal Supremo la presencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, función que le otorga un margen muy amplio de apreciación⁴.

El recurso se configura como extraordinario,

«... no se convierta en una tercera instancia, sino que para que cumpla estrictamente su función nomofiláctica, se diseña un mecanismo de admisión de los recursos basado en la descripción de los supuestos en los que un asunto podrá acceder al Tribunal Supremo por concurrir un interés casacional⁵»

2 Auto del TC 41/2018, de 16 de abril, siguiendo la Sentencia del TC 7/2015, 22 de enero.

3 QUINTANA CARRETERO, J.P. , CASTILLO BADAL, R., ESCRIBANO TESTAUT, 2016: "Guía práctica del recurso de casación... cit.", página 29.

4 QUINTANA CARRETERO, J.P. , CASTILLO BADAL, R., ESCRIBANO TESTAUT, 2016: "Guía práctica del recurso de casación... cit.", página 40.

5 Auto del TS 26/09/2018, Recurso de casación 2475/2018.

De esta forma, se presta por el TS una «tutela inmediata» al recurrente, resolviendo sus pretensiones, tras interpretar las normas aplicables para la resolución del debate, a la vez que otorga una «tutela mediata» a los demás justiciables, fijando los criterios que deben presidir la actuación de los demás órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa y de las Administraciones Públicas⁶.

La jurisprudencia ha enfatizado que la reforma legal del recurso de casación operada por la L.O. 7/2015 no se reduce a una simple mejora técnica llamada a incidir sobre un sistema que permanece sustancialmente incólume. Al contrario, nos hallamos ante un cambio sistémico, que afecta al mismo principio y fundamento del recurso de casación en este orden jurisdiccional.

Señala, el TS, que

«Es claro, pues, que el actual recurso de casación se aparta del caso concreto y de la solución particularizada y se dirige a la solución de situaciones problemáticas generales y potencialmente relevantes para un gran número de situaciones, de modo que sólo se puede estimar presente un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia cuando la interpretación normativa pretendida por la parte tiene una proyección significativa para una multitud de circunstancias presentes y, en particular, futuras, sirviendo así el principio de seguridad jurídica exigido por el art. 9.3 de la CE⁷».

6 HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., 2017: "La nueva casación contencioso administrativa... cit." (primeros pasos)", páginas 41 y siguientes.

7 Auto del TS 26/09/2018, Recurso de casación 2475/2018.

② REGIMEN JURIDICO DEL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN ANTE EL TRIBUNAL SUPREMO

2.1. Exclusión del derecho autonómico (art. 86.3 LJCA).

Establece el artículo 86.3, párrafos 1º y 2º, LJCA que

«Las sentencias que, siendo susceptibles de casación, hayan sido dictadas por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia sólo serán recurribles ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora

Cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma será competente una Sección de la Sala de lo Contencioso-administrativo que tenga su sede en el Tribunal Superior de Justicia compuesta por el Presidente de dicha Sala, que la presidirá, por el Presidente o Presidentes de las demás Salas de lo Contencioso-administrativo y, en su caso, de las Secciones de las mismas, en número no superior a dos, y por los Magistrados de la referida Sala o Salas que fueran necesarios para completar un total de cinco miembros».

2.1.1. Inutilidad de la cita meramente ficticia o instrumental del Derecho estatal cuando el núcleo de la cuestión litigiosa se rige por normas del Derecho de la Comunidad Autónoma

El artículo 86.3 de la Ley 39/1998, de 13 de julio de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (en adelante, LJCA) mantiene la regla tradicional, ya incorporada a la regulación anterior de este recurso extraordinario, de exclusión de las controversias referidas a la interpretación y aplicación del Ordenamiento jurídico propio de las Comunidades autónomas⁸.

⁸ Así lo declara, entre otros muchos, el Auto del TS 26/06/2017, Recurso de queja 295/2017.

La doctrina jurisprudencial que se asentó en el antiguo recurso de casación y que se ha mantenido con el nuevo régimen legal del recurso⁹ admite el recurso de casación ante el TS cuando aun habiendo versado el debate de instancia sobre Derecho autonómico, el mismo reproduce normativa estatal de carácter básico; o bien cuando se haga valer la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal que, aunque no tenga carácter básico, tiene un contenido idéntico al del derecho autonómico aplicado.

2.2. El recurso de casación debe fundarse en una infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, siempre que hubieran sido oportunamente invocadas en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora, ex art. 86.3 de la LJCA

El mantenimiento de la uniformidad en la aplicación e interpretación de las normas de derecho estatal o de la Unión Europea requiere que se realice mediante el recurso de casación ante el TS.

Por ello, resultará capital determinar si lo que se enjuicia es Derecho autonómico o normas estatales o de la Unión Europea, ya que sólo será admisible el recurso de casación ante el Tribunal Supremo, en el segundo supuesto (infracción de normas estatales o europeas) cuando la infracción sea de tal entidad para determinar el sentido del fallo judicial, en definitiva, que se hubieren invocado oportunamente, y que se realice por el recurrente un juicio de relevancia.

2.3. El Derecho local está excluido del recurso de casación por las mismas razones que lo está el autonómico

Esta es una regla que se venía proclamando con reiteración en el marco de la antigua casación, y que ha sido recogida en la jurisprudencia recaída ya en vigor el modelo casacional vigente, al decir el TS:

«Precisamente porque la casación ante el Tribunal Supremo se ciñe al examen del Derecho estatal (o de la Unión Europea), la doctrina jurisprudencial consolidada de esta Sala ha venido diciéndose con reiteración que las determinaciones de Derecho local no alcanzan a la esfera del Derecho estatal de que conoce esta Sala

⁹ Auto del TS 06/03/2018, Recurso de queja 580/2017

El recurso de casación en el Orden Contencioso Administrativo

71

Ángela García Sánchez. Letrada consistorial

Subdirectora General de lo Contencioso. Asesoría Jurídica del Ayuntamiento de Madrid

(SSTS de 31 de enero de 2012, RC 878/2008, y 23 de noviembre de 2012, RC 2362/2009, entre otras muchas en el mismo sentido). Esta doctrina, como decimos, resulta extensible al nuevo marco legal de la casación introducido por la L.O. 7/2015 (que en este concreto punto nada cambia respecto del modelo anterior), y de ella fluye la inadmisibilidad del presente recurso de casación, en el que se cita como norma infringida únicamente un precepto que se inserta en el ordenamiento municipal¹⁰.»

10 Auto del TS 10/09/2020, Recurso de queja 86/2020, Auto del TS 03/11/2022, Recurso de queja 493/2022, y 14/12/2022, Recurso de casación 3176/2022.

③ RESOLUCIONES RECURRIBLES EN CASACIÓN

3.1. Ámbito objetivo

Son los actuales arts. 86 y 87 de la LJCA los preceptos que regulan el ámbito objetivo del nuevo recurso de casación, esto es, las resoluciones judiciales que son susceptibles de este recurso.

El artículo 86.1 LJCA dispone:

«1. Las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y las dictadas en única instancia o en apelación por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia serán susceptibles de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

En el caso de las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, únicamente serán susceptibles de recurso las sentencias que contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos.»

3.1.1. Régimen jurídico general de la recurribilidad casacional de las sentencias

Resulta conforme a dicho artículo un distinto régimen de acceso a la casación de las sentencias de instancia, según se trate de sentencias de Juzgados o de Tribunales.

«[...] en el sistema casacional establecido por la LJCA existe una clara distinción entre la recurribilidad de las resoluciones judiciales dictadas en instancia única por los Juzgados, por un lado, y las dictadas por las Salas, ya en única instancia, ya en apelación.

En efecto, las resoluciones judiciales dictadas por los Juzgados en única instancia sólo son recurribles en los supuestos y con los límites que prevé el artículo 86.1, párrafo 2º, a saber, cuando se trate de sentencias (no autos) que contengan doctrina que se reputa

gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos.

En cambio, las resoluciones con forma de sentencia dictadas por las Salas de este orden jurisdiccional tienen, desde el punto de vista de su recurribilidad formal, generalmente abierto el recurso de casación, tanto si se han dictado por las Salas en única instancia como si lo han sido en apelación. No de otra forma puede interpretarse el mismo artículo 86.1, párrafo 1º, que en este punto no establece distinciones ni salvedades, y del que resulta con evidencia que las sentencias dictadas por los tribunales colegiados de esta Jurisdicción son abiertamente recurribles en casación, con las únicas excepciones y límites que expresamente se contemplan en el referido artículo 86 (así, en los apartados 2º y 3º del mismo artículo). Es este un cambio cualitativo del nuevo régimen casacional respecto del modelo de la LJCA en su original redacción, en el que las resoluciones judiciales de apelación estaban excluidas de la casación, que sólo procedía respecto de las dictadas en instancia única por las Salas¹¹.»

3.1.2. Sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo. Sólo serán recurribles las que «contengan una doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos»

Se ha planteado si han de concurrir ambas circunstancias, o basta una de ellas, para que el recurso sea procedente. Pues bien, las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados serán recurribles en casación únicamente «cuando concurren de forma cumulativa los dos presupuestos mencionados en el precepto: que la sentencia que se pretende impugnar contenga doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y que se trate de una resolución susceptible de extensión de efectos¹²».

Conforme a la literalidad del precepto, los autos dictados en única instancia no son recurribles en casación, tal posibilidad se circunscribe a las resoluciones con forma de sentencia.

Téngase en cuenta que el reciente Decreto Ley 6/2023 de 19 de diciembre, no ha modificado la redacción del artículo 86 LJCA, pero sí ha añadido al artículo 81.2. serán siempre susceptibles de apelación las sentencias siguientes, la letra e) *Las que con independencia de la cuantía del procedimiento sean susceptibles de extensión de efectos.*

11 Auto del TS 29/03/2019, Recurso de queja 1/2019.

12 Auto del TS 30/05/2017, Recurso de casación 265/2017. Son muy numerosas las resoluciones posteriores que han reiterado este criterio jurisprudencial, que a estas alturas puede considerarse más que consolidado y podemos citar últimamente 02/03/2023, Recurso de queja 51/2023, y 13/04/2023, Recurso de queja 171/2023, entre otros muchos coincidentes.

Por lo demás y pese al silencio legal el recurso deberá fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo que se trata de impugnar, y por tanto, en el escrito de preparación de recurso deberá efectuarse el correspondiente juicio de relevancia.

3.1.3. Interpretación y delimitación del concepto «grave daño para los intereses generales»

Ha precisado la Sala III del TS, acerca de este concepto: 1º) que el interés general no tiene por qué coincidir necesariamente con el interés de la Administración, ni se presupone por el hecho de que la administración haya perdido el pleito de instancia; 2º) que el interés general no puede confundirse con el interés particular del recurrente; y 3º) que la denuncia en casación de una vulneración del ordenamiento jurídico no comporta sólo por tal razón que el interés general haya quedado comprometido.

3.1.4. Sentencias susceptibles de «extensión de efectos». Delimitación del concepto. Remisión a los arts. 110 y 111 LJCA. Lo que se extiende es el «fallo» y no las consideraciones jurídicas en que se haya basado

La extensión de efectos del artículo 86 LJCA no es nominativa o formal, no se puede aplicar de forma material a aquellas materias que sean susceptibles de generar numerosos procedimientos, si no entran dentro de los supuestos de los artículos 110 y 111 LJCA¹³.

Resulta suficiente que la sentencia sea susceptible de extensión de efectos, aunque no se haya producido, la simple posibilidad de extensión de efectos de la sentencia abre la puerta a su impugnación casacional¹⁴.

3.1.5. Sentencias que resuelvan cuestiones de ilegalidad

Para finalizar el estudio de las sentencias recurribles en casación emanadas de las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, hemos de hacer alusión a que como tal, deben entenderse incluidas en este punto las sentencias que resuelvan cuestiones de ilegalidad, pues las mismas deben estimarse dictadas en instancia, al decidir sobre una impugnación, originariamente indirecta de una disposición de carácter general (art. 27 en relación con los arts. 123 a 126 de la LJCA)¹⁵.

13 Auto del TS 18/10/2017, Recurso de queja 462/2017.

14 Auto del TS 18/03/2021, Recurso de queja 6/202.

15 QUINTANA CARRETERO, J.P., CASTILLO BADAL, R., ESCRIBANO TESTAUT, 2016: "Guía práctica del recurso de casación... cit.", página 64.

3.1.6. Sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia o de la Audiencia Nacional si hubieran conocido indebidamente de recursos cuya competencia corresponde a los Juzgados

Y ya para finalizar el estudio de las sentencias susceptibles del recurso y antes de pasar al análisis de los autos recurribles en casación, hemos de plantearnos qué ocurre cuando las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia o de la Audiencia Nacional conocen indebidamente de recursos cuya competencia corresponde a los Juzgados. En este caso la Sentencia incurriría en nulidad ex art. 48.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Bajo el régimen legal anterior, por razones de economía procesal la sentencia de la Sala era considerada como si de una segunda instancia se tratara. Sin embargo, no puede aplicarse actualmente la misma solución pues ello implicaría que las sentencias indebidamente dictadas por las Salas de lo Contencioso Administrativo en asuntos competencia de los Juzgados, serían susceptibles de casación como si de sentencias dictadas en apelación se tratara cuando, como ya vimos anteriormente, las dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo no son siempre susceptibles de este recurso (sólo cuando contengan doctrina gravemente dañosa para el interés general y sea susceptibles de extensión de efectos).

Por tanto, en tales casos, y dado el diferente régimen de unas y otras, debe dar lugar a distinto tratamiento según la sentencia dictada indebidamente por la Sala no habría sido susceptible de recurso de apelación en el caso de haber sido dictada por el Juzgado competente y aquellos otros en los que sí habría sido posible interponer recurso de apelación. En el primer supuesto no cabe considerar las Sentencias de las Salas como si se tratara de sentencias dictadas en apelación ya que en este caso el recurso de apelación no habría sido posible de haber conocido el Juzgado competente para ello, mientras que en el segundo no habría inconveniente para considerarlas dictadas en segunda instancia.

En el primer caso las Sentencias deberían ser declaradas nulas por falta de competencia y por ende las actuaciones remitidas al Juzgado para su enjuiciamiento. En el segundo supuesto sin embargo pueden ser consideradas como si de sentencias dictadas en apelación se tratara, resolviendo el Tribunal Supremo del recurso de casación interpuesto contra las mismas sin necesidad de declarar su nulidad por falta de competencia.

3.2. Recurso de casación contra autos

El artículo 87, apartado 1º, de la LJCA establece:

«1. También son susceptibles de recurso de casación los siguientes autos dictados por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, con la misma excepción e igual límite dispuestos en los apartados 2 y 3 del artículo anterior:

- a) Los que declaren la inadmisión del recurso contencioso-administrativo o hagan imposible su continuación.
- b) Los que pongan término a la pieza separada de suspensión o de otras medidas cautelares.
- c) Los recaídos en ejecución de sentencia, siempre que resuelvan cuestiones no decididas, directa o indirectamente, en aquélla o que contradigan los términos del fallo que se ejecuta.
- d) Los dictados en el caso previsto en el artículo 91.
- e) Los dictados en aplicación de los artículos 110 y 111.»

Al igual que ocurre en el caso de las sentencias los recursos de casación contra autos sólo resultarán admisibles si presentan «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia».

La LJCA no contempla el recurso de casación contra providencias, ni, por tanto, cabe casación contra el auto que desestima el recurso de reposición interpuesto frente a una providencia; salvo que la providencia hubiera debido revestir forma de auto¹⁶.

3.2.1. Es necesario interponer recurso de reposición contra el auto, antes de acudir a la casación

La doctrina jurisprudencial ha señalado con reiteración que los supuestos en los que la resolución impugnada reviste la forma de auto presentan la peculiaridad de que es necesario interponer un recurso reposición antes de acudir a la casación. Puntualiza, en este sentido, la Sala que esa doctrina sigue subsistente tras la reforma operada por la L.O. 7/2015, y añade que «la parte que pretende recurrir un auto no solo está obligada a interponer el recurso

¹⁶ Auto del TS 18/01/2017, Recurso de casación 2517/2016.

no devolutivo por expresa previsión legal, sino que lo está también a esperar el resultado de la decisión que se adopte para preparar su recurso de casación¹⁷», por lo que el plazo para la preparación del recurso de casación frente a los autos ha de contarse a partir del siguiente al de la notificación del auto que resuelve el recurso de reposición, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.1 LJCA [...] la formulación del escrito de preparación de la casación sin esperar a la resolución del recurso de reposición debe calificarse como prematura y por tanto improcedente¹⁸.»

3.3. Limitación del examen casacional a las cuestiones de Derecho

Dispone el art. 87 bis 1 que

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93.3, el recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho».

Ha señalado la Sección de admisión de la Sala Tercera del TS que la discusión sobre las cuestiones fácticas no tiene encaje posible en ningún supuesto de interés casacional.

«La exclusión de los recursos de casación que únicamente pretenden someter a discusión la valoración de la prueba efectuada en la instancia responde a la lógica jurídica de la nueva regulación de este recurso extraordinario, introducida por la Ley Orgánica 7/2015, en cuya virtud resultan ajenas a la finalidad del recurso de casación las controversias que se reducen a cuestiones puramente casuísticas y singularizadas, carentes como tales de una dimensión hermenéutica del Ordenamiento que permita apreciar su proyección o repercusión, al menos potencial, sobre otros posibles asuntos; como son, por principio, las impugnaciones circunscritas a la discusión sobre la apreciación por el órgano judicial de instancia de los hechos subyacentes en el pleito. De ahí que resulte plenamente lógica la regla del tan citado artículo 87 bis, párrafo 1º.¹⁹»

No entra en aplicación la regla del artículo 87 bis (y por tanto el recurso de casación no está incurso en causa de inadmisión por esa razón) cuando la parte recurrente no discute la valoración de la prueba, sino una cuestión jurídica referida a la carga de la prueba²⁰.

La controversia sobre los aspectos fácticos del pleito concernido no puede acceder a la casación porque carece por definición de la dimensión de «interés casacional» que es inherente a este recurso extraordinario²¹ y que pasamos a analizar.

17 Auto del TS 22/03/2019, Recurso de queja 31/2019.

18 Auto del TS 17/01/2020, Recurso de queja 450/2019, Auto del TS de 2 de octubre de 2008 (RECURS 861/2008), y Sentencia del TS de 6 de noviembre de 2012 (Recurso de casación 3002/2010).

19 Auto del TS 10/11/2021, Recurso de queja 467/2021.

20 Auto del TS 10/05/2019, Recurso de queja 116/2019.

21 Auto del TS 05/12/2017, Recurso de queja 269/2017.

④ EL «INTERES CASACIONAL OBJETIVO PARA LA FORMACION DE LA JURISPRUDENCIA»: PRESUPUESTO DE ADMISIBILIDAD DEL NUEVO RECURSO DE CASACION

El art. 88 de la LJCA se constituye como la piedra angular de la reforma operada sobre el recurso de casación en el ámbito contencioso administrativo. Regula el denominado «interés casacional para la formación de jurisprudencia»²², que se constituye como la clave de bóveda del sistema actual, ya que únicamente es admisible el recurso de casación si la cuestión que se plantee en el recurso presenta «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia». Resulta fundamental conocer en qué consiste, cómo debe ser puesto de manifiesto por la parte que recurre en casación y cuál es el margen de apreciación de que dispone el TS para estudiar si concurre o no la misma.

La LJCA no contiene una definición de lo que deba entenderse por interés casacional, pero sí contiene una aproximación a la misma, al prever el art. 88 dos listados de materias en las que cabe apreciar el citado interés, aunque en diferente grado:

- El apartado segundo del art. 88, en el que se enumeran con carácter *numerus apertus* diferentes situaciones en las que se «puede apreciar» que existe interés casacional.
- El apartado tercero del art. 88 por su parte, contiene una presunción de interés casacional, a través de una enumeración *numerus clausus*, como veremos posteriormente.

4.1. Características del «interés casacional»: interés del recurso, interés objetivo, y que lo sea para la «formación de jurisprudencia»

Señala el art. 88.1 de la LJCA que:

«1. El recurso de casación podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación

22 HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., 2017: «La nueva casación contencioso administrativa... cit.», páginas 41 y siguientes.

de jurisprudencia. Ya hemos dicho que se trata de un «interés del recurso», «objetivo» predominando el *ius constitutionis* frente al *ius litigatoris*, y además debe ser un interés para la formación de jurisprudencia, bien porque no exista o la misma deba ser matizada, precisada o concretada.»

Se deducen por tanto tres principales características de este interés:

- Se debe tratar de un interés casacional, un interés del recurso y no de la instancia, por lo que debe vincularse con la concreta infracción del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que se impute a la resolución recurrida.
- Debe ser un interés «objetivo», frente al subjetivo del recurrente que queda, como veremos, en un segundo plano.
- Y finalmente, este «interés casacional objetivo» lo debe ser para «la formación de jurisprudencia», por lo que es preciso que no exista jurisprudencia en la materia objeto de recurso, o que la misma requiera de cierta matización o concreción.

El interés que debe concurrir a efectos de la admisibilidad del recurso de casación es un «interés casacional», esto es, interés «del recurso» y no un interés del pleito de instancia ni de la resolución o disposición administrativa impugnada. Por ello, el interés casacional debe ponerse en relación con las infracciones jurídicas que se imputan a la sentencia que se pretenda combatir con el recurso. La infracción jurídica puede ser sustantiva o procesal y debe vincularse necesariamente a la concreta infracción del ordenamiento jurídico, sustantiva o procesal, o de la jurisprudencia, imputada a la resolución judicial impugnada.

Además, el art. 88.1 califica el interés casacional como «objetivo», lo cual nos lleva nuevamente a aludir a la naturaleza del nuevo recurso de casación. Se busca la protección de la norma jurídica, a fin de salvaguardar el interés general en la aplicación uniforme del Ordenamiento conforme a los principios de legalidad, certeza y seguridad jurídica.

No cabe duda de que la reforma que estudiamos ha acentuado la relevancia del *ius constitutionis*, de manera que si por encima del interés particular del propio recurrente, el asunto no plantea problemas interpretativos o ampliativos el Ordenamiento Jurídico que por su trascendencia objetiva requieran de un esclarecimiento por parte del Tribunal Supremo, el recurso de casación será inadmitido.

Ese interés casacional se define con arreglo a dos notas:

- en primer lugar, es un interés casacional «objetivo»;
- y, en segundo lugar, es un interés casacional «para la formación de la jurisprudencia».

Cuando la doctrina jurisprudencial ya está formada, sólo podría existir interés casacional en la medida que se apreciase la necesidad de reafirmarla, o se suministrasen argumentos sólidos para reconsiderarla o matizarla.

Se pretende, en definitiva, excluir de la casación las controversias puramente repetitivas, que suscitan cuestiones ya examinadas, resueltas y despejadas por la jurisprudencia, pues, «si existe jurisprudencia, no habrá interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia»²³.

4.2. Supuestos de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia del art. 88.2 de la LJCA. Listado enunciativo o *numerus apertus*

Establece el artículo 88.2 LJCA lo siguiente:

«2. El Tribunal de casación podrá apreciar que existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión, cuando, entre otras circunstancias, la resolución que se impugna:

- a) Fije, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido.
- b) Siente una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales.
- c) Afecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso.
- d) Resuelva un debate que haya versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida.
- e) Interprete y aplique aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional.

23 Auto del TS 05/12/2018, Recurso de casación 5363/2017. Auto del TS 05/12/2018, Recurso de casación 5363/2017.

- f) Interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial.
- g) Resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general.
- h) Resuelva un proceso en que lo impugnado fue un convenio celebrado entre Administraciones públicas.
- i) Haya sido dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales.»

El carácter no exhaustivo del listado de supuestos de interés objetivo casacional contemplado en el artículo 88 LJCA no permite, sin embargo, la mera invocación de «otros supuestos» o «circunstancias» sin mayor argumentación. Cuando se invoca un interés casacional no contemplado en este precepto resulta exigible a quien así lo hace una cuidada y rigurosa justificación del interés casacional que esgrime « (...) su alegación exige del recurrente que en el escrito de preparación justifique cuidada y rigurosamente el interés casacional objetivo del recurso que revela la circunstancia invocada (que lógicamente no habrá de ser reconducible a alguna de las circunstancias del apartado 2º o de las presunciones del apartado 3º del propio artículo 88)²⁴»

Pudiendo suceder que exista una pérdida sobrevinida del interés casacional del recurso de casación para la formación de la jurisprudencia (art. 88.1 LJCA), al versar sobre cuestiones que ya cuentan con una doctrina jurisprudencial consolidada en sentido contrario al pretendido por la parte recurrente²⁵.

4.2.1. Fijación, ante cuestiones sustancialmente iguales, de una interpretación del Derecho estatal o de la Unión Europea contradictoria con la que otros órganos judiciales hayan establecido

No nos hallamos ante una mera reformulación del antiguo recurso de casación para unificación de doctrina, por lo que no son exigibles las clásicas «identidades» de aquel recurso, aunque sí debe existir una coincidencia sustancial entre las resoluciones sometidas a contraste, en lo relativo a las normas concernidas y en lo referido a la realidad sobre la que estas se proyectan.

En un primer momento algún auto aislado de la Sección de admisión parecía apuntar a que las resoluciones invocadas habían de ser firmes, sin embargo, no ha sido este el criterio mayoritario de la Sala, que, superando esa inicial

24 Auto del TS 15/02/2019, Recurso de queja 22/2019.

25 Auto del TS 02/04/2018, Recurso de casación 1772/2017; Auto del TS 25/02/2021, Recurso de casación 7969/2019; Auto del TS 02/03/2022, Recurso de casación 4715/2021.

vacilación, ha admitido de forma general y pacífica la posibilidad de invocar ex art. 88.2.a) LJCA resoluciones judiciales sin necesidad de acreditación o certificación de su firmeza, y en este sentido ha corregido la redacción dada a aquel Auto del TS de 8/3/2017. Así, a título de muestra, el Auto del TS 14/12/2017, Recurso de queja 426/2017, al explicar los requisitos para la correcta invocación del artículo 88.2.a), señala que corresponde a quien recurre hacer una «cita precisa y detallada, que habilite sin mayor esfuerzo la identificación y localización de las sentencias de otros órganos jurisdiccionales eventualmente contradictorias con la recurrida», eliminando pues esa alusión a la firmeza.

«El artículo 88.2.a) LJCA no opera sólo en presencia de una rigurosa identidad de hechos, sino también cuando se aprecia la existencia de disparidades o contradicciones insalvables entre las sentencias sometidas a contraste, en cuanto concierne a la interpretación de las mismas normas y en relación con un problema de interpretación y aplicación sustancialmente coincidente²⁶.»

«El juego combinado del artículo 88.2.a) LJCA con el artículo 89.2.f) LJCA exige de quien pretende recurrir en casación: (i) la cita precisa y detallada, que habilite sin mayor esfuerzo su identificación y localización, de las sentencias de otros órganos jurisdiccionales eventualmente contradictorias con la recurrida; y (ii) el análisis que permita confirmar la «sustancial igualdad» de las cuestiones resueltas en unas y otra, en el bien entendido de que la «cuestión» cuya igualdad se predica viene determinada tanto por la norma aplicada como por la realidad a la que se aplica²⁷.»

«Aun cuando tal identidad no es del grado antaño exigido para el extinto recurso de casación para la unificación de doctrina, no significa que la identidad sustancial exigible se diluya hasta extremos de admitir una mera relación indirecta o puramente teórica²⁸.»

Cuando se denuncia la existencia de una doctrina contradictoria emanada de otros órganos jurisdiccionales, no puede excluirse como improcedente la invocación de la jurisprudencia recaída en otros órdenes jurisdiccionales distintos del contencioso-administrativo²⁹.

4.2.2. Sentencia que contenga doctrina gravemente dañosa para los intereses generales

El interés casacional viene dado cuando la «doctrina» sentada, que no la cuantía debatida, es gravemente dañosa para los intereses generales³⁰. La Sección 1ª de la Sala Tercera³¹ recapitula y sistematiza los requisitos para la

26 Auto del TS de 07/02/2017, Recurso de casación 161/2016.

27 Auto del TS 30/10/2017, Recurso de casación 3666/2017.

28 Auto del TS 17/01/2019, Recurso de casación 694/2018.

29 Lo explica de forma pedagógica, para legitimar la invocación de la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, el Auto del TS 19/06/2017, Recurso de queja 346/2017.

30 Auto del TS 25/01/2017, Recurso de casación 15/2016.

31 Auto del TS 15/03/2023, Recurso de queja 596/2022.

adecuada invocación de este supuesto de interés casacional, que es también uno de los más frecuentemente utilizados por los recurrentes:

«En efecto, acerca de este supuesto del art. 88.2 b) LJCA (a cuyo tenor el Tribunal de casación podrá apreciar que existe interés casacional objetivo, cuando la resolución que se impugna sienta una doctrina que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales) ha declarado la jurisprudencia:

- 1. Que cuando se invoca dicho supuesto es necesario que (i) se expliciten, de manera sucinta pero expresiva, las razones por las que la doctrina que contiene la sentencia discutida pueda resultar gravemente dañosa para los intereses generales, (ii) vinculando el perjuicio a tales intereses con la realidad a la que la sentencia aplica su doctrina, (iii) sin que baste al respecto la mera afirmación apodíctica de que el criterio de la sentencia los lesiona;
- 2. Que como datos que pueden resultar de utilidad para identificar una doctrina gravemente dañosa desde el punto de vista del interés general, cabe citar, v.gr., el efecto multiplicador del criterio contenido en la sentencia impugnada, la entidad de la cuantía a que pudiera ascender el eventual perjuicio económico, o el número de posibles afectados;
- 3. Que el solo hecho de que se impute a la sentencia impugnada una infracción del Ordenamiento Jurídico no supone que sólo por eso ya exista una grave afección al interés general, pues, de aceptarse tal planteamiento, todos los recursos afectarían al interés general y en todos habría que tener por concurrente el supuesto del artículo 88.2 b);
- 4. Que no cabe identificar sin más el daño al interés general con el daño al propio y personal interés de la parte recurrente;
- 5. Que, en todo caso, la parte recurrente debe argumentar, asimismo, en relación con el perjuicio denunciado a los intereses generales, la conveniencia de la admisión del recurso de casación en aras de la formación de la jurisprudencia;
- 6. Y que todos estos extremos deben ser cumplidamente justificados por la parte recurrente al hilo de la fundamentación del interés casacional objetivo.»

4.2.3. Afección a un gran número de situaciones

La «afección a un gran número de situaciones» puede ser una condición inseparablemente unida de la sentencia (como ocurre por ejemplo en el caso de que se refiere la sentencia a una disposición de carácter general, como la anulación de una Ordenanza reguladora de un Impuesto Local, o en el caso de actos con pluralidad de destinatarios; o bien, puede ser manifestación de las potencialidades del caso enjuiciado, si el criterio sentado en la resolución discutida es susceptible de ser reproducido en otros muchos supuestos semejantes, o por la naturaleza de la norma interpretada y el ámbito material al que afecta (por ejemplo en el caso de tributos o de cuestiones de personal al servicio de las Administraciones Públicas, dos ámbitos tradicionalmente alejados de la jurisprudencia del TS)³².

El TS ha considerado que hay afección de un gran número de situaciones en asuntos de naturaleza fiscal cuando se trata de interpretar preceptos que regulan aspectos de los procedimientos tributarios (Auto de 8 de febrero de 2017 (RCA/86/2016) o relativos a la impugnación de figuras impositivas de aplicación masiva (Auto de 1 de marzo de 2017, RCA/128/2016)³³.

Últimamente, ha señalado el TS que:

«En el escrito de preparación la parte invocó el supuesto de interés casacional objetivo de la letra c) del art. 88.2, referido al caso de que la sentencia impugnada afecte a un gran número de situaciones.

Ahora bien, cuando se invoca este supuesto del art. 88.2.c), quien prepara el recurso debe justificar cumplidamente que la interpretación de las normas jurídicas en liza realizada por el Tribunal de instancia incorpora o conlleva una «virtualidad expansiva» que implicará su proyección o influencia sobre numerosas situaciones similares, más allá o por encima de las peculiares circunstancias concurrentes en cada asunto; y ha de justificar asimismo que por mor de esa virtualidad expansiva conviene admitir el recurso de casación para la formación de la jurisprudencia.

Esto no lo hizo la parte recurrente, que prácticamente se limitó a basar la invocación del supuesto del art. 88.2.c) en que la sentencia había vulnerado distintas normas; pero, obviamente, el solo hecho de que se impute a la sentencia impugnada una infracción del Ordenamiento Jurídico o de la Jurisprudencia no supone que sólo por eso ya exista interés casacional, pues, de aceptarse tal

32 HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., 2017: "La nueva casación contencioso administrativa... cit.", páginas 41 y siguientes.

33 SUAREZ JUNQUERA, M. El nuevo recurso de casación en el orden contencioso administrativo. Especial referencia al ámbito tributario local. TFM. 2017. Instituto de Derecho Local. Universidad Autónoma de Madrid.

planteamiento, todos los recursos de casación ostentarían ese interés³⁴.»

4.2.4. Posible inconstitucionalidad de Ley relevante para el enjuiciamiento del caso

Establece el artículo 88.2.d) LJCA que podrá apreciarse el interés casacional objetivo cuando la resolución judicial impugnada «resuelva un debate que haya versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida».

Los requisitos para su apreciación son la concurrencia en atención a tres datos: 1º) que existió debate en la instancia sobre la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad; 2º) que existían dudas fundadas sobre la constitucionalidad de la normativa concernida; y 3º) que la sentencia finalmente dictada por el Tribunal a quo no dio respuesta alguna a la petición de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad³⁵. En todo caso, la pertinencia de la cuestión de inconstitucionalidad no ha de esgrimirse como objeto y contenido único del escrito de interposición el recurso de casación, sino como soporte del interés casacional que da lugar a la admisión del recurso.

4.2.5. Interpretación y aplicación aparentemente con error de la doctrina constitucional

Ha señalado el TS como requisitos para apreciación del supuesto de interés casacional del artículo 88.2.e) que el supuesto de interés casacional contemplado en este apartado se refiere a que la sentencia impugnada «interprete y aplique aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional» (...) «la invocación del supuesto previsto en el artículo 88.2.e) LJCA requiere de una argumentación centrada en cómo y de qué manera la sentencia que se impugna ha interpretado y aplicado con aparentemente error la doctrina constitucional; y en este sentido no resulta suficiente la manifestación de una mera discrepancia jurídica con el fallo de la resolución que se impugna³⁶.»

Quien invoca este supuesto de interés casacional debe razonar:

«i) qué interpretación o aplicación de la doctrina constitucional ha realizado a juicio del recurrente el órgano jurisdiccional a quo; ii) qué razón conduce a pensar que la doctrina constitucional se ha aplicado por error; y iii) cómo se verifica que todo ello ha constituido el fundamento de la decisión alcanzada³⁷»

34 Auto del TS 26/01/2023, Recurso de queja 666/2022.

35 Auto del TS 03/02/2017, Recurso de casación 319/2016.

36 Auto del TS 31/05/2017, Recurso de queja 191/2017.

37 Auto del TS 18/09/2017, Recurso de queja 149/2017.

4.2.6. Interpretación y aplicación del Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aún pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial

Ha señalado el TS los requisitos que debe reunir la adecuada cita de este supuesto:

«Y en cuanto al subapartado f), quien sostiene su concurrencia bajo la tesis de que se ha contradicho la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, debe: i) identificar con suficiente precisión las resoluciones del TJUE que, según se afirma, interpretan el Derecho de la Unión Europea de forma contradictoria con la interpretación seguida en la resolución judicial que se impugna; ii) exponer el objeto o contenido de esas resoluciones sometidas a contraste y explicar en qué medida son, como se afirma, contradictorias; iii) razonar la incidencia de la divergencia interpretativa del Derecho europeo así puesta de manifiesto sobre el sentido del «fallo» de la resolución judicial combatida en casación; y iv), en definitiva, fundamentar la pertinencia de esa comparación entre la resolución judicial combatida en casación y la del TJUE que supuestamente la contradice³⁸.»

4.2.7. Resolución de un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general

El artículo 88.2.g) de la LJCA permite apreciar interés casacional objetivo cuando la resolución recorrida resuelva un proceso en el que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general, siendo indiferente que se trate de una disposición nacional o de la Unión Europea.

«Para la concurrencia de este supuesto no es exigible que el Tribunal tenga competencia para anular el precepto indirectamente impugnado, pues ni lo exige la norma ni forma parte de su «ratio legis». Basta con que en el litigio se cuestione la validez de una disposición de carácter general, directa o indirectamente, ya que en los supuestos en los que el Tribunal anula la disposición general, por disponer de competencia para ello, nos encontramos ante

38 El Auto del TS 01/03/2019, Recurso de queja 43/2019.

una presunción de interés casacional distinta, recogida en el art. 88.3.c) de la LJ, y en el caso de que el tribunal de instancia no tuviera competencia para declararla tendría que haber hecho uso de la cuestión de ilegalidad prevista en el art. 27 de la LJ y desarrollada en los artículos 123 y ss de dicha norma. Lo que se pretende con este supuesto de interés casacional es que puedan tener acceso al recurso de casación litigios en los que la validez de una disposición general ha sido cuestionada, siendo indiferente que se trate de una disposición nacional o de la Unión Europea, por entender que en ellos la cuestión trasciende del caso en concreto, planteando una duda de legalidad de una norma con vocación de permanencia y aplicable a otros supuestos distintos del enjuiciado³⁹.»

Este supuesto en que puede apreciarse el interés casacional objetivo debe ponerse en relación con la presunción del artículo 88.3.c) LJCA, de ámbito más restringido, la relación entre ambos preceptos es de especificidad, en el sentido de que la regla del artículo 88.3.c) es más específica que la del 88.2.g)⁴⁰.

4.2.8. Resolución de un proceso en que se impugnó un convenio celebrado entre Administraciones Públicas

Los convenios entre Administraciones Públicas se regulan en los arts. 47 y siguientes de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y será por tanto a tales preceptos a los que se debe acudir para analizar la naturaleza jurídica del convenio en caso de duda de la misma, siendo así que no cabe considerar como tales a los convenios internacionales firmados entre Estados para evitar la doble imposición⁴¹.

4.2.9. Resolución dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales

En efecto, el art. 88.2 permite al Tribunal Supremo apreciar la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, si la sentencia o auto recurrido ha sido dictado en el seno del procedimiento especial para la protección de derechos fundamentales, es decir, el procedimiento regulado en los arts. 114 a 122 bis de la LJCA.

39 Auto del TS 12/12/2017, Recurso de casación 4535/2017.

40 Auto del TS 03/05/2017, Recurso de casación 189/2017. Lo mismo dice el posterior Auto del TS 25/10/2017, Recurso de casación 2668/2017, y también el Auto del TS 09/03/2018, Recurso de casación 6541/2017, y el Auto del TS 04/04/2019, Recurso de casación 3314/2018.

41 Auto del TS 09/05/2019, Recurso de casación 1374/2019.

4.3. Supuestos de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia del art. 88.3 de la LJCA. Enumeración configurada como *numerus clausus*: presunción de interés casacional objetivo (*iuris tamtum* y *iuris et de iure*)

Se configura como una enumeración exhaustiva o cerrada, y en particular contiene tres supuestos de presunción *iuris tamtum*, respecto de los cuales el Tribunal Supremo puede rechazar el interés casacional, y dos presunciones *iuris et de iure*, con la matización que veremos en el seno del estudio de las mismas.

El TS, ante una eventual inadmisión del recurso de casación, en estos supuestos de presunción de interés casacional, deberá redactar auto motivado ex art. 90.3 b) de la LJCA, a diferencia de lo que ocurre en los casos enunciativos del art. 88.2 en los que la regla general de que el juicio del Tribunal Supremo sobre la falta de interés casacional se puede articular mediante simple providencia.

Con carácter general, no basta con anotar sin más la concurrencia de un supuesto de presunción de los establecidos en este apartado, sino que además ha de justificarse la concurrencia del interés casacional objetivo y la conveniencia de un pronunciamiento del TS.

«El hecho de que concurra un supuesto de presunción de interés casacional no conlleva, de forma automática, que se deba admitir el recurso de casación, como parece dar a entender el Ayuntamiento recurrente, siendo preciso, así mismo, que la parte recurrente cumpla con los requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA, exigiéndose, por tanto, que la parte recurrente fundamente, con especial referencia al caso, por qué considera que en ese supuesto concreto existe interés casacional objetivo, que exija un pronunciamiento por parte de este Tribunal Supremo»⁴².

En efecto, señala el art. 88.3 de la LJCA que: «3. Se presumirá que existe interés casacional objetivo:

- a) Cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia.

42 Auto del TS de 08/03/2017, Recurso de casación 75/2017.

- b) Cuando dicha resolución se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea.
- c) Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente.
- d) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los organismos reguladores o de supervisión o agencias estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.
- e) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.

No obstante, en los supuestos referidos en las letras a), d) y e) el recurso podrá inadmitirse por auto motivado cuando el Tribunal aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.»

Doctrina, jurisprudencial consolidada de la Sección Primera de la Sala Tercera del TS, enfatiza que lo que la LJCA exige «especialmente» es: primero, que se enuncien los supuestos y/o presunciones de interés casacional, de los recogidos en los apartados 2º y 3º del artículo 88 LJCA, que se estiman concurrentes; segundo, que se fundamente la concurrencia de esos supuestos o presunciones en la forma que ha determinado la jurisprudencia; y tercero, que se razone la conveniencia de un pronunciamiento del TS desde la perspectiva del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Corresponde a quien anuncia el recurso de casación apuntar los supuestos y/o presunciones de interés casacional, y también argumentar casuísticamente la pertinencia de su cita. Argumentación que ha de consistir en una exposición en relación con las concretas vicisitudes del pleito concernido y sobre las razones por las que la parte recurrente estima que se da en el caso litigioso cada supuesto o presunción de interés casacional que invoca.

4.3.1. Aplicación de normas determinantes del fallo sobre las que no exista jurisprudencia

A efectos del art. 88.3.a) LJCA, la «jurisprudencia» está constituida no sólo por las sentencias sino también por los autos del Tribunal Supremo.

Para determinar el concepto de «jurisprudencia», deberemos acudir al «artículo 1.6 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (...)

«la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho». Siendo ello así, y aun cuando con carácter general son las sentencias del Tribunal Supremo las que fijan la doctrina hermenéutica que coadyuva a una adecuada interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, no resulta descabellado entender —desde una perspectiva finalista de los artículos 1.6 del Código Civil y 88.3.a) de la LJCA— que todos los pronunciamientos motivados de las distintas Secciones de esta Sala expresan necesariamente el parecer de la misma y crean doctrina jurisprudencial con independencia de la forma (auto o sentencia) que adopten las resoluciones. (...)De hecho, la interpretación de las normas que rigen la admisión de los recursos de casación en el ámbito de lo contencioso-administrativo suele realizarse por medio de autos, que son profusamente citados en los escritos de preparación de recursos de casación y en los propios autos de admisión o inadmisión, en cuanto que sus razonamientos son en extremo relevantes para conocer cuándo concurre interés casacional objetivo para la formación de doctrina jurisprudencial⁴³.»

Y es precisamente por el art.1.6 Código Civil citado, que se ha planteado la duda de si la existencia de un solo pronunciamiento del TS sobre la cuestión debatida ¿constituye jurisprudencia? Cuestión resuelta por el Alto Tribunal al entender que

«... la existencia de una única sentencia de este Tribunal (con un alcance más general que en el caso de autos), hace aconsejable -para formar jurisprudencia mediante la doctrina reiterada a la que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil- que la Sala se pronuncie para reafirmar, reforzar o completar aquel criterio o, en su caso, para cambiarlo o corregirlo en los términos -en ambos supuestos- que la Sección de Enjuiciamiento tenga por conveniente⁴⁴.»

4.3.2. Apartamiento deliberado de la jurisprudencia por el órgano jurisdiccional de instancia

Este supuesto tiene carácter *iuris et de iure*,

«Ahora bien, acerca de dicha presunción ha dicho esta Sala y Sección, con mucha reiteración, que quien la invoca debe justificar

⁴³ Auto del TS 08/01/2019, Recurso de casación 4346/2018.

⁴⁴ Auto del TS 02/02/2023, Recurso de casación 909/2022.

que el apartamiento que se denuncia ha sido «deliberado», esto es, expreso, consciente y reflexivo, tal como señala el propio artículo 88.3.b). No basta, por tanto, con denunciar una mera inaplicación, o una aplicación equivocada, de la jurisprudencia por el órgano de instancia, sino que se exige que la parte recurrente justifique en el escrito de preparación que la resolución judicial que se pretende impugnar (i) ha hecho una mención expresa de la jurisprudencia, (ii) ha señalado que la conoce y la ha valorado jurídicamente, y (iii) se ha apartado de ella expresamente por entender que no es correcta. Esto no lo hizo en modo alguno la parte aquí recurrente, que no ha justificado argumentalmente, en ningún momento, ese apartamiento «deliberado» que se erige como dato esencial para la prosperabilidad de tal planteamiento⁴⁵.»

No cabe incluir en esta presunción el apartamiento de la doctrina constitucional expuesta en las sentencias del Tribunal Constitucional, dado que esta presunción de interés casacional sólo se refiere a la doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal Supremo, pues solo ella, como hemos visto, es jurisprudencia en el sentido del precitado art.1.6 C.C.⁴⁶.

4.3.3. Declaración de nulidad de una disposición de carácter general, salvo que ésta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente

El apartado c) del art. 88.3 de la LJCA contiene otra presunción *iuris et de iure*, referido solo a las sentencias, si bien a diferencia de la presunción *iuris et de iure* antes comentada, podrá inadmitirse si se considera que la disposición de carácter general, «con toda evidencia», es decir, de forma clara y nítida, sin necesidad de complejas argumentaciones, carezca de trascendencia suficiente. A los efectos de la misma, resulta indiferente que la nulidad lo sea por motivos formales o materiales⁴⁷.

En este sentido el Auto 7969/2017, de 28 de junio (RCA 1576/2017) admite el recurso de casación preparado frente a una Ordenanza Fiscal, al señalar:

«6. En esta tesitura, la Sección de admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo considera que el asunto tiene interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque:

6.1. Por un lado, la sentencia impugnada declara la nulidad de normas de una disposición de carácter general que no carece con toda evidencia de trascendencia suficiente [artículo 88.3.c) LJCA], dado que es notorio que las previsiones declaradas nulas se reproducen miméticamente en las ordenanzas fiscales de un número elevado

45 Auto del TS 8/9/2021, Recurso de queja 256/2021.

46 Auto del TS 03/12/2018, Recurso de queja 443/2018.

47 SUAREZ JUNQUERA, M. El nuevo recurso de casación en el orden contencioso administrativo. Especial referencia al ámbito tributario local. TFM. 2017. Instituto de Derecho Local. Universidad Autónoma de Madrid.

de municipios cuyo dominio público local es utilizado privativamente o aprovechado de forma especial por las compañías que operan en el sector del transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos.»

Por tanto, en el caso de declaraciones de nulidad de Ordenanzas Fiscales que resulten análogas a las de otros municipios, el criterio de la Sección de Admisiones de la Sala Tercera del TS, es el de conferirles trascendencia suficiente.

4.3.4. Resolución de recursos contra actos o disposiciones de organismos reguladores o de supervisión o agencias estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional

Se configura este supuesto como una presunción *iuris tantum*, y se refiere a pleitos que por definición son relevantes, ya sea por su trascendencia social y/o económica, y de ahí que sean merecedores de esta presunción de interés casacional, si bien admitiendo prueba en contrario.

4.3.5. Impugnación de actos y/o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas

Presunción también que admite prueba en contrario, cuando el asunto carezca manifiestamente de ese «interés», si bien deberá ser inadmitido de forma motivada (auto motivado) de acuerdo con lo dispuesto en el inciso final de este art. 88 de la LJCA, como ocurre con los otros dos supuestos de presunciones *iuris tantum*.

⑤ INCIDENCIA EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID

El actual recurso de casación está permitiendo al TS fijar la interpretación correcta de las normas, procesales o sustantivas, o la jurisprudencia que se repute infringida, aunque solamente en aquellos recursos en que se aprecia por el propio TS la presencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, función que le otorga un margen muy amplio de apreciación. Cuestiones de gran relevancia para las Entidades Locales puedan ahora plantearse, cuando tradicionalmente se encontraba en la práctica vedado su acceso al recurso de casación.

No podemos entrar en profundidad en el presente artículo dada la extensión de este en todos los recursos de casación en que ha sido parte el Ayuntamiento de Madrid, pero si podemos señalar los siguientes datos:

Desde la entrada en vigor del nuevo recurso de casación hasta la fecha se han dictado 295 sentencias de recursos de casación en el TS planteados por el Ayuntamiento de Madrid, de las cuales 126 sentencias (43 %) han estimado las pretensiones del Ayuntamiento.

Aun cuando, como ya hemos visto, no se va a pronunciar el TS cuando se cita como norma infringida únicamente un precepto que se inserta en el ordenamiento municipal»⁴⁸. Ha conocido en esas 295 sentencias de cuestiones especialmente relacionadas con materia tributaria; tasas, precios públicos, ICIO, IBI y en gran medida sobre el impuesto de IIVTNU (137).

La doctrina jurisprudencial que fija el TS resulta de gran utilidad, y no solo cuando se estiman las pretensiones del Ayuntamiento, sino incluso en las ocasiones en las que se desestimen los recursos planteados por el Ayuntamiento de Madrid, ya que permite a la Administración conocer la doctrina jurisprudencial que sobre dichas cuestiones se establece. Sirva de ejemplo la reciente doctrina fijada por el TS en materia de **embargos**

«La administración municipal no puede practicar y dictar diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en sucursales de entidades financieras radicadas fuera del término municipal del ayuntamiento embargante, incluso cuando dicho embargo no requiera la realización material de actuaciones fuera del citado territorio municipal por parte de la administración local, siendo necesario, en estos casos instar, conforme al artículo 8.3 del TRLHL, la práctica de dicha actuación a los órganos competentes de la correspondiente comunidad autónoma o a los órganos competentes del Estado, según corresponda»⁴⁹.

48 Auto del TS 10/09/2020, Recurso de queja 86/2020, Auto del TS 03/11/2022, Recurso de queja 493/2022, y 14/12/2022, Recurso de casación 3176/2022.

49 Sentencia del TS 84/2024 RCA 4911/2022.

En materia de tasas:

«... debe ser que la tasa examinada, exigida por el Ayuntamiento de Madrid por la prestación de servicios públicos tales como la vigilancia, conservación o reparación prestados en relación con galerías municipales, y que afecten a los usuarios de las mismas, resulta compatible con la tasa que grava la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario⁵⁰»

Consideración de situación consolidada en relación al IIVTNU

«Así las cosas, debemos declarar, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de su normas legales de cobertura...⁵¹»

Determinación de quién es el sujeto pasivo en el IBI cuando hay cesión del uso del inmueble:

«El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el caso de los inmuebles de que es titular la Tesorería General de la Seguridad Social, pero adscritos o transferidos a una Comunidad Autónoma en virtud de los distintos Reales Decretos sobre traspaso a las Comunidades Autónomas de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud, es la Comunidad Autónoma».

50 Sentencia del TS
781/2023 RCA 6984/2021

51 Sentencia TS 554/2023
R.CA 1075/2021.

BIBLIOGRAFÍA

- › Alonso Murillo, F. «El nuevo recurso de casación contencioso administrativo en materia tributaria», *Monografías AEDAF*, nº9. 2016. Madrid.
- › García Sánchez, A. Jiménez Rodríguez, B. Ibañez Díez, M. «Práctica local contencioso-administrativa». *El Consultor de los Ayuntamientos*. Wolters Kluwer. Noviembre 2022. Capítulo 13, páginas 435 y siguientes.
- › Huelin Martínez de Velasco, J.,. «La nueva casación contencioso administrativa (primeros pasos)», *Revista General de Derecho Constitucional*, nº24, páginas 41 y siguientes (Iustel, abril 2017).
- › Quintana Carretero, J.P., Castillo Badal, R., Escribano Testaut, P. *Guía práctica del recurso de casación contencioso-administrativo*. 2016. Dykinson, S.L, Madrid.
- › Suárez Junquera, M. *El nuevo recurso de casación en el orden contencioso administrativo. Especial referencia al ámbito tributario local*. TFM. 2017. Instituto de Derecho Local. Universidad Autónoma de Madrid.
- › Tribunal Supremo. Gabinete Técnico. *Práctica procesal del recurso de casación contencioso administrativo (2016-2023)*.

APUNTES PARA LA POSIBLE REFORMA DE LA LEY DE CAPITALIDAD DE MADRID EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

IGNACIO DURÁN BOO
Consejero Técnico
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

Por Decreto del Alcalde de Madrid de 27 de septiembre de 2023 se ha establecido la creación, composición y funcionamiento de la Comisión para la Reforma del Régimen de Capitalidad de Madrid. El objetivo de esta comisión consistirá en analizar las distintas posibilidades de modificación de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid. Esta reforma debería incluir también propuestas para la definición de un modelo tributario singular, desarrollando las posibilidades que otorga el artículo 160 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que establece que el municipio de Madrid tendrá un régimen financiero especial.

En este trabajo se analizan los distintos argumentos y datos que justifican la singularidad de Madrid en el ámbito tributario, y se plantean propuestas de unas posibles líneas estructurales de la reforma en este ámbito, sobre las cuales se podría construir el citado régimen especial.

Palabras clave: capitalidad, Madrid, tributos, régimen especial, Ley 22/2006.

ABSTRACT

By Decree of the Mayor of Madrid of September 27, 2023, the creation, composition and operation of the Commission for the Reform of the Capital Regime of Madrid has been established. The objective of this commission will be to analyse the different possibilities of modifying Law 22/2006, of July 4, on the Capital and the Special Regime of Madrid. This reform should also include proposals for the definition of a special tax model, developing the possibilities granted by article 160 of Royal Legislative Decree 2/2004, of March 5, which approves the consolidated text of the Law Regulating of Municipal Taxes, which establishes that the municipality of Madrid will have a special financial regime.

In this work, the different arguments and data that justify the uniqueness of Madrid in the tax field are analysed, and several proposals are made for possible structural lines of the reform in the tax field, on which this special regime is built.

Key words: Madrid, taxes, special tax regime.

1	INTRODUCCIÓN	97
2	ÁMBITO NORMATIVO. LA VISIÓN CONSTANTE DE LA ESPECIALIDAD MADRILEÑA	98
3	¿SINGULARIDADES DE MADRID O REFORMAS NECESARIAS DEL TRLRHL DE APLICACIÓN GENERAL?	99
4	ALCANCE DE LA COBERTURA NORMATIVA DE LA ESPECIALIDAD RECONOCIDA EN EL ARTÍCULO 160 DEL TRLRHL	101
5	ARGUMENTOS Y DATOS QUE JUSTIFICAN LA SINGULARIDAD	103
6	PROPUESTAS DE POSIBLES LÍNEAS PARA LA REFORMA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	115
7	CONCLUSIÓN	124

① INTRODUCCIÓN

Por Decreto del Alcalde de Madrid de 27 de septiembre de 2023 se ha establecido la creación, composición y funcionamiento de la Comisión para la Reforma del Régimen de Capitalidad de Madrid. Como se señala en la exposición de motivos, su objetivo consiste en realizar un trabajo de análisis de las distintas posibilidades de modificación de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, (en adelante, LCREM), del cual surgirán las correspondientes propuestas de modificación y modernización del régimen de capitalidad, que serán trasladadas para su valoración.

Esta iniciativa abre la oportunidad para desarrollar un amplio debate sobre las singularidades del municipio de Madrid y su tratamiento a través de una cobertura normativa adecuada, incluyendo el establecimiento de un régimen tributario singular. En este escenario, el objeto de este trabajo es recoger información y criterios que justifican la singularidad tributaria de la ciudad de Madrid, proponiendo algunos ámbitos sobre los que cabría construir las distintas propuestas que, en su caso, podrían ser objeto de inclusión en la reforma de la LCREM.

Dos advertencias previas. En primer lugar, no se estudia la segunda gran fuente de ingresos municipales procedentes de la participación en ingresos del Estado (PIE). Las propuestas para su reforma a incluir en la LCREM merecen un estudio específico propio. Por tanto, nos limitaremos en este trabajo a estudiar únicamente las orientadas a la gestión de los tributos.

En segundo lugar, más allá del uso de datos comparativos no se incluye en el trabajo ninguna referencia específica a la ciudad de Barcelona, a la que también le está reconocida y justificada la existencia de un régimen económico especial. En este sentido, sería adecuado el desarrollo de un trabajo similar sobre la ciudad catalana al que ahora se está haciendo en Madrid para la modificación de su Ley Especial, sobre todo para identificar objetivos comunes de los municipios «realmente muy grandes»¹.

1 La expresión “realmente muy grandes” pretende ser un contrapunto irónico a la regulación que en el artículo 121 de la Ley de Bases del Régimen Local se hace del “municipio de gran población”, concepto que quedó muy difuminado, probablemente por presiones de todo tipo, hasta el punto de considerar como tales no sólo los de más de 250.000 habitantes, sino a todas las capitales de provincia o Comunidad Autónoma, e incluso a municipios de más de 75.000 habitantes que cumplan determinadas características. Como se verá más adelante, esta mala definición del concepto de “gran municipio” perjudica especialmente a los que realmente lo son, como Madrid.

② ÁMBITO NORMATIVO. LA VISIÓN CONSTANTE DE LA ESPECIALIDAD MADRILEÑA

Existen numerosas referencias históricas relativas a singularidades de la ciudad de Madrid en relación con sus ingresos. Por todas ellas y como ejemplo, se puede citar el privilegio otorgado por Fernando III en 1222 concediendo al Concejo de Madrid diversas facultades y dando nuevas normas para la recogida de impuestos.²

Sin ir tan atrás, pero como muestra de que el reconocimiento de la singularidad de la ciudad no es algo novedoso y si una idea repetitiva, ya la Ley de Régimen Local de 1955 habilitó la aprobación de regímenes singulares para las grandes ciudades y la ruptura del uniformismo característico del régimen local. En concreto, se refería a la posibilidad de que el Gobierno aprobase con carácter de Ley un régimen especial orgánico y económico para Madrid y Barcelona. En aplicación de esa Ley se aprobaron dos normas específicas para Madrid: el Decreto 1674/1963, de 11 de julio, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley que establece el régimen especial de Madrid; y la Ley 121/1963, de 2 de diciembre, del Área Metropolitana de Madrid.

Situados ya en la etapa constitucional, y con base en el artículo 5 de la Constitución Española que establece que la capital del Estado es la villa de Madrid, la Ley 7/1985 de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LRBRL) fija, en su Disposición adicional sexta, la transitoriedad del régimen especial de Madrid hasta que no se dictase la ley prevista en el artículo 6.º de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, situación que se completó con la LCREM.

Completando el marco normativo, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), señala en su artículo 160 que el municipio de Madrid tendrá un régimen financiero especial, del que será supletorio lo dispuesto en esa ley, añadiendo en la disposición transitoria séptima que, en tanto no se aprueben las leyes a que se refieren el citado artículo, serán de aplicación directa los preceptos contenidos en esa ley.

Existe unanimidad en la doctrina en el sentido de que la LCREM no aprovechó el momento de su aprobación para establecer este régimen financiero especial³. Las pocas singularidades que se recogen se limitan a la creación de un ente autónomo de gestión tributaria, la actual Agencia Tributaria Madrid, posibilidad que ya otorga el artículo 135 de la LRBRL a todos los municipios de gran población. En la misma situación se encuentra el régimen de «cierres registrales»,

2 Archivo de la Villa. AVM-S-2-305-3. Para los amantes de la historia, es muy recomendable el estudio de los importantes fondos documentales del Archivo de la Villa, cuyo contenido muestra la singularidad del municipio de Madrid prácticamente desde sus orígenes.

3 Como conclusión, podemos decir que no existe un régimen financiero especial para Madrid y Barcelona....". Jesús Mª González Pueyo y otros. Comentarios al Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Ed. Wolters Kluwer-El Consultor. Pag. 717.

establecido en la Disposición adicional sexta, que impide al Registro de la Propiedad la inscripción cuando no se acredite haber presentado declaración, autoliquidación o comunicación en el impuesto de plusvalía, limitación que también ha perdido su excepcionalidad desde 2013, dado que la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, lo establece para todos los municipios, incluyendo en su Disposición final cuarta la modificación de la Ley Hipotecaria por la que se adiciona un nuevo apartado 5 en su artículo 254, con idéntico contenido.

Finalmente, una última referencia al ámbito regulatorio aconseja recordar, porque también se fundamenta en la especialidad de Madrid, el marco establecido por los convenios existentes que, aunque es obvio que no son una norma en sentido estricto, si definen modelos de actuación singulares. En el ámbito específico de la gestión tributaria es conveniente recordar el Convenio suscrito en 2006 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid (ATM), sucesivamente prorrogado, que amplía el contenido del convenio marco suscrito entre esa Agencia Estatal y la Federación Española de Municipios y Provincias.

③ ¿SINGULARIDADES DE MADRID O REFORMAS NECESARIAS DEL TRLRHL DE APLICACIÓN GENERAL?

Como se ha visto anteriormente, las dos singularidades recogidas en la LCREM, (la creación de la Agencia Tributaria Madrid y el «cierre registral»), han sido incorporadas en el ordenamiento como medidas de aplicación general. Lo mismo ha ocurrido con una singularidad establecida en la Carta de Barcelona, que permitía establecer coeficientes por periodos inferiores a un año para el cálculo del periodo de generación en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), posibilidad que ya se ha extendido a todos los municipios donde se devenga este tributo.

Estas referencias plantean una pregunta, que surge en cuanto se aborda el estudio de un modelo tributario singular para Madrid: Las reformas que se podrían llevar a la LCREM, ¿responden a singularidades exclusivas de Madrid, o se utiliza la vía de la Ley especial para arreglar deficiencias del actual TRLRHL que afectan a todos los municipios?

La pregunta se responde con una doble respuesta: por un lado, es evidente que existen circunstancias objetivas y concretas que sólo se dan en Madrid y que, por tanto, merecen un tratamiento especial, como luego se citarán. Pero también es evidente que algunas de las graves deficiencias del vigente TRLRHL, aunque afectan a una gran parte de los municipios, producen

impactos negativos de mucha mayor importancia en Madrid. Por tanto, tiene pleno sentido que la LCREM aborde cuanto antes la solución de estas cuestiones, sin depender de que, en un futuro, se produzca una reforma que alcance a todos los municipios. Lamentablemente, la desidia en abordar la tan necesaria y unánimemente solicitada reforma del sistema tributario local permite suponer que pasaran años antes de que se produzca una reforma en profundidad del TRLRHL. Basta como ejemplo recordar los nulos efectos que produjo el importante trabajo desarrollado en 2017 por una comisión de expertos para la reforma de la financiación local⁴.

Y la situación no sólo no mejora, sino que se deteriora cada vez más, como se aprecia en el «parcheo» normativo del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, con el que se pretendía adaptar el TRLRHL a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto de plusvalía, que ha prolongado la mala regulación del tributo y generado a Madrid importantes pérdidas de recaudación, o la pésima regulación de la nueva tasa por generación de residuos, establecida en la Ley 7/2022, que apenas dedica dos párrafos a definir el que será el segundo ingreso tributario municipal, anunciando un escenario de alta litigiosidad e inseguridad jurídica en el momento en que se aplique este tributo.

Por tanto, es del todo coherente que Madrid utilice todos los recursos que tiene a su disposición, incluida la reforma de la LCREM, para superar cuanto antes las graves deficiencias del vigente TRLRHL que, ciertamente, afectan al régimen tributario local en su conjunto, pero que sin duda tienen una mayor incidencia sobre la capital.

4 Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local 2017. https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaciones/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf

④ ALCANCE DE LA COBERTURA NORMATIVA DE LA ESPECIALIDAD RECONOCIDA EN EL ARTÍCULO 160 DEL TRLRHL

Como antes se señaló, el artículo 160 y la Disposición transitoria séptima del TRLRHL sólo se limitan a aportar dos ideas respecto a la definición de un régimen económico singular para Madrid: por un lado, regula la posibilidad de que la ciudad disponga del mismo y, por otro, señala que mientras este régimen singular no se establezca será de aplicación directa los preceptos contenidos en esa ley. Dada la ausencia de limitaciones, ¿hasta dónde puede llegar la reforma de la LCREM en la definición de este régimen especial?

La ausencia de límites expresamente definidos nos lleva a considerar que, dado que con el rango de Ley de la LCREM se cumple el requisito del artículo 31.3 de la Constitución, el marco de actuación sólo quedaría limitado por todos aquellos criterios que el Tribunal Constitucional ha ido marcando para interpretar el alcance de la autonomía en materia tributaria municipal, que forma parte del principio general de autonomía local recogido en los artículos 137 y 140 del mismo texto.

Asimismo, obviamente ha de aplicarse un segundo filtro en relación con aquellas materias que pudieran introducirse en este apartado de la LCREM que han sido o debieran ser objeto de regulación mediante Ley Orgánica. Revisadas las principales normas que componen el ordenamiento tributario español, sólo se encuentra una norma con este rango que deba ser tenida en consideración: la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). En el tercer párrafo del artículo 6 de dicha Ley Orgánica se fija un criterio que debe ser considerado:

«Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

Es decir, existe la potestad reconocida a las Comunidades Autónomas para establecer y gestionar tributos sobre materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones locales, siempre que no recaigan sobre

hechos imponibles ya gravados, y sin mermar sus ingresos ni limitar su crecimiento futuro, salvo que se establezca la compensación correspondiente. Estas materias están definidas, en lo que se refiere a las tasas en los siempre controvertidos listados del artículo 20 del TRLRHL. Por tanto, cabría interpretar que la Comunidad de Madrid puede establecer y gestionar tributos sobre las mismas materias incluidas en el artículo 20 citado, y la LCREM no podría en ningún caso limitar dicha potestad.

Ahora bien, ¿qué ocurriría si en la LCREM se creasen nuevas figuras tributarias, tanto impuestos como tasas, de aplicación específica para Madrid?. Nada impide su creación, siempre que no se invadan ámbitos en los que la competencia en materia tributaria corresponda a otro nivel de la Administración. Entendemos que tanto si se crease un nuevo impuesto, como si se ampliase el listado de materias y actividades que pueden ser gravadas con una tasa municipal, habría que entender que la potestad que tiene la Comunidad de Madrid para establecer y gestionar tributos sobre materias reservadas a los municipios alcanzaría también a estos nuevos impuestos o tasas. Aunque se trate de ley posterior y especial, la reforma de la LCREM no podría introducir mandatos que limiten el contenido de la LOFCA, por lo que la Comunidad Autónoma también podría establecer y gestionar tributos sobre las mismas materias gravadas en esos nuevos impuestos o tasas.

El caso descrito en el párrafo anterior no es una mera creación intelectual alejada de la realidad. No hay más que pensar en los nuevos tributos medioambientales, que vamos a ver desarrollarse en un futuro próximo, así como en los que pueden gravar las actividades propias de la «nueva economía», —el intento de implantar en Barcelona la llamada «tasa Amazon» es un ejemplo—, actividades todas ellas que tienen en Madrid una dimensión metropolitana, bien porque se desarrollan por las mismas empresas también en los municipios colindantes, o bien por referirse a un elemento, —el medio ambiente— al que no le afecta el principio de territorialidad. En el momento actual ya se aprecia una cierta «competitividad regulatoria» entre la Comunidad Autónoma y los municipios madrileños sobre cómo y con qué figuras gravar ambos grupos de actividades. Lo mismo podría afirmarse respecto a posibles nuevos tributos para gravar la actividad turística.

En relación con lo anterior, y plenamente vinculado con el alcance que cabe dar a una futura normativa que regule las especialidades tributarias de Madrid, es oportuno recordar aquí la importancia que tiene el sistema tributario local no sólo como fuente de ingresos, sino también como apoyo al desarrollo de determinadas políticas públicas. Es decir, lo que habitualmente se conoce como la función extrafiscal de los tributos.

Son muy numerosos los ejemplos que pueden ponerse de funcionalidades extrafiscales de los tributos municipales. El más clásico es el mantenimiento de algunas tasas con un volumen de recaudación muy bajo, hasta el punto

de que pudiera considerarse como más eficiente su desaparición, y que, sin embargo, se mantienen a petición de los gestores de los servicios, porque con las mismas se produce un efecto regulador de la actividad. Otro ejemplo de mayor relevancia de un tributo local con finalidad extrafiscal, en este caso con una clara orientación medioambiental, es la tasa por estacionamiento de vehículos en determinadas zonas: la conocida como Tasa SER (Servicio de estacionamiento regulado), cuyos ingresos se prevé que superen los 85 millones de euros el presente año.

Como conclusión, con los límites antes señalados, será una decisión propia de los responsables políticos municipales la que determine el alcance de este régimen especial y hasta dónde se quiere llegar con su implantación en tres ámbitos distintos: la definición del límite de presión fiscal deseado, la mejora en la eficiencia en la gestión de los tributos y la finalidad extrafiscal que se quiera dar a dichas iniciativas.

⑤ ARGUMENTOS Y DATOS QUE JUSTIFICAN LA SINGULARIDAD

Tradicionalmente se ha justificado la singularidad de Madrid apoyándose en dos grandes argumentos: su carácter de municipio capital del Estado y el gran volumen de sus principales indicadores. Pero junto a estos argumentos, importantes por sí mismos, existen otros cuatro que deben ser considerados especialmente en este análisis:

- el peso de Madrid sobre la tributación local nacional,
- los elevados costes de centralidad, generados por la prestación de servicios a personas y empresas que diariamente usan los mismos, pero no tributan en la ciudad.
- el «plus» de exigencia que recae sobre la gestión de los tributos en Madrid, en lo que se refiere a la calidad de sus normas regulatorias.
- y los medios de todo tipo de los que dispone la Agencia Tributaria Madrid, que le permiten asumir competencias que serían inabordables en otros municipios.

La visión conjunta de todos estos argumentos y datos nos lleva a concluir que la ciudad de Madrid es singular y, por tanto, precisa de un régimen tributario acorde con dicha singularidad. Desglosemos cada uno de ellos.

5.1. Madrid como municipio capital de España

A nuestro juicio, el criterio de capitalidad como argumento que lesiona los ingresos municipales, sin dejar de ser cierto, ha ido perdiendo peso en los últimos tiempos. Es indudable que es un dato objetivo y perfectamente cuantificable la merma de recaudación que se produce en distintos tributos derivada del carácter de capital de la Nación, producida fundamentalmente por situaciones de no sujeción o la aplicación de beneficios fiscales cuando determinados inmuebles o actividades son de titularidad o son ejercidas por distintas administraciones públicas, o por las representaciones diplomáticas acreditadas, por citar los casos más relevantes.

Sin embargo, es igualmente indudable que es este mismo carácter de capital de España lo que atrae un flujo importante de actividad económica, cultural y social de todo tipo, lo que acaba repercutiendo en la implantación en la ciudad de numerosas sedes empresariales, así como en una mayor atracción migratoria, incorporando, a la postre, nuevos sujetos pasivos y más hechos imposables en los diferentes tributos municipales. De esta forma, y a salvo de realizar los estudios económicos precisos que lo ratifiquen, parece evidente que el carácter de capital de la nación genera un saldo final positivo en términos fiscales que no conviene ignorar.

Además, frente al argumento único de la pérdida de ingresos tributarios que supone la ubicación de sedes ministeriales y diplomáticas en Madrid, cabría responder que dicha situación se resolvería trasladando dichas sedes a otras ciudades, lo cual no parece ser un objetivo buscado con la reforma de la LCREM. Por tanto, parece más conveniente justificar la especialidad junto con otros argumentos, sin olvidar, no obstante, que dicha pérdida de ingresos es un hecho objetivo y cuantificable.

5.2. Madrid, como realidad física, social, económica y política diferenciada

A nuestro juicio, uno de los argumentos que resultan más valiosos para justificar la singularidad tributaria del Ayuntamiento de Madrid se refiere a los datos objetivos que describen las características físicas, sociales, económicas y políticas de la ciudad.

No existe ningún otro municipio en España que se aproxime a las métricas de Madrid. Así se aprecia en la siguiente tabla, que recoge datos asociados a elementos relacionados con la gestión de distintos tributos municipales en comparación sólo con el segundo del ranking, Barcelona, cuya característica de gran municipio es indudable:

	BARCELONA	MADRID
Superficie	101,9 Km ²	606 Km ²
Habitantes (2023)	1,6 millones	3,3 millones
Presupuesto Ingresos (2024)	3.735 millones	6.466 millones
2022		
Inmuebles urbanos (matrícula IBI)	1,1 millones	2,2 millones
Número de calles	4.711 (1.300 km)	9.400 (7.200 km)
Número de vehículos	822.000	1,8 millones
Expedientes ICIO (autoliquidaciones/liquidaciones)	12.140	26.950
Expedientes IIVTNU (autoliquidaciones/liquidaciones)	46.286	94.181
Padrón IAE	24.110	36.437
Recursos administrativos tributarios (recursos y reclamaciones económico-administrativas), excepto ejecutiva	15.066	27.034
Plantilla organismo gestión tributaria (a 31/12)	310	926

A la pregunta de si «la cantidad» es en sí misma un argumento que justifica la aplicación de una normativa especial para Madrid en materia tributaria, la respuesta debe ser claramente afirmativa. Es evidente que no es lo mismo gestionar un municipio con una decena de calles, que Madrid, que cuenta con más de 9.400 vías, por citar un ejemplo, de la misma forma que es evidente que este gran número de elementos a gestionar supone una complejidad adicional, al menos en dos aspectos con impacto tributario:

- En primer lugar, porque dichas cifras describen una estructura social, económica y cultural enorme, compleja y variada, con un elevado número de situaciones diferenciadas, excepciones y singularidades que también deben ser gravadas. Como ejemplo de dicha variedad interna podemos citar el recurrente debate, siempre altamente politizado, sobre la distinta presión fiscal aplicada en los distintos distritos y barrios de la ciudad y su vinculación con el volumen y calidad de los servicios municipales que reciben. No es en absoluto absurdo argumentar que cada distrito de la ciudad es una ciudad en sí mismo, si se atiende, por ejemplo, al número de habitantes y se compara con las siguientes ciudades más pobladas de la Comunidad Autónoma, como se aprecia en la siguiente tabla:

Nº HABITANTES DE LOS CUATRO DISTRITOS MÁS POBLADOS DE MADRID	Nº DE HABITANTES DE LAS CUATRO CIUDADES MÁS POBLADAS DE MADRID (EXCLUYENDO LA CAPITAL)
Carabanchel, 262.000	Móstoles, 208.000
Fuencarral-El Pardo, 248.000	Alcalá de Henares, 199.000
Latina, 241.000	Leganés, 190.000
Puente de Vallecas, 241.000	Fuenlabrada, 188.000

Esta gran variedad y complejidad demuestra la inadecuación de algunos términos de la actual normativa reguladora de los tributos locales a la realidad madrileña. Así, la definición de un único coeficiente por periodo de generación, establecido en el artículo 107.4 del TRLRHL, presume la existencia de un único mercado inmobiliario en Madrid, cuyos datos anuales quedarían actualizados para todo el municipio con la aplicación de ese único coeficiente. Obviamente, a nadie se le escapa que en Madrid no existe uno, sino multitud de mercados inmobiliarios, diferenciados por criterios territoriales de ubicación del inmueble (distrito, barrio, etc), por los distintos usos (residencial, comercial, oficinas, etc.) y también si estamos ante un inmueble de primera o segunda mano.

5 Un ejemplo claro de esta necesidad de coordinación entre los distintos servicios municipales y la gestión tributaria se está presentando en la implantación de la tasa por generación de residuos que será de aplicación en 2025, que está dando lugar a un trabajo muy complejo de análisis y diseño conjunto entre la Agencia Tributaria y los responsables de la recogida y tratamiento de residuos y limpieza de la ciudad.

6 Boletín oficial del Ayuntamiento de Madrid nº 9.555 de 23 de enero de 2024 <https://sede.madrid.es/csvfiles/UnidadesDescentralizadas/UDCBOAM/Contenidos/Boletin/2024/Enero/Ficheros%20PDF/>

→ Y en segundo lugar, porque esta gran cantidad de elementos (calles, inmuebles, comercios, vehículos, etc.) justifica que el Ayuntamiento de Madrid sea una administración muy compleja, con multitud de servicios municipales especializados (urbanismo, actividades, policía, circulación, etc.), cuya actividad ha de ser objeto permanente de comunicación y coordinación con los servicios tributarios municipales⁵. Esta complejidad exige que una parte de los tributos sean gestionados, por delegación, por alguno de estos órganos especializados, como se describe y detalla en la recientemente publicada Resolución de 29 de diciembre de 2023 de la Directora del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid de delegación de competencias en materia tributaria⁶. Como se indica en la exposición de motivos de esa Resolución, «... para el mejor y más eficiente ejercicio de algunas de estas funciones, resulta aconsejable que ciertas competencias de gestión tributaria se ejerzan por aquellos órganos municipales cuya actividad se halla en íntima conexión con determinados ingresos públicos, concentrando así en dichos órganos las competencias materiales y las relativas a la gestión tributaria vinculadas a aquellas».

Es el caso, por ejemplo, de la gestión de las tasas sobre determinadas actividades desarrolladas sobre el dominio público local, que son gestionadas por cada uno de los 21 distritos en los que se divide la ciudad.

Por tanto, conceptos como el volumen, el tamaño o la diversidad interna de Madrid si son elementos que lo distinguen de otros municipios, por lo que estaría justificada la adopción de medidas concretas incluidas en una reforma de la LCREM con base en dichos criterios.

5.3. Peso de Madrid sobre la tributación local general. El «efecto Madrid»

Un tercer argumento que justifica la existencia de un régimen diferenciado para Madrid en materia tributaria se deduce del peso que aporta la ciudad en el total de los ingresos obtenidos por los municipios españoles en todos los tributos.

Para apreciar en todo su contenido lo que supone esta aportación es recomendable la lectura del trabajo publicado por Raquel Nieves Gonzalez⁷, en el que analiza cual es la importancia en términos de recaudación de los principales tributos de la ciudad respecto al conjunto de la tributación local nacional.

No vamos a repetir aquí toda la información recogida en dicho trabajo, pero si citar, a modo de resumen, algunas cifras. Como dato acumulado, es muy relevante destacar que Madrid recauda el 9,6% del total nacional de derechos reconocidos netos de la suma de los principales tributos municipales.

Desglosada la anterior cifra por tributos, la ciudad recauda el 5% de las tasas, el 6,1% del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM), el 7,8% del Impuesto de actividades económicas (IAE), el 8,7% del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), el 10% del Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), y el 21% del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).

Es evidente deducir, con los anteriores datos, que todo lo que pase sobre el sistema de tributación local, sea positivo o negativo, impacta más en Madrid que en cualquier otro municipio. Si tenemos en cuenta que, lamentablemente, el anticuado y poco adaptado TRLRHL aporta más elementos negativos que positivos, se llega a la conclusión de que Madrid soporta un castigo mucho mayor que otros municipios, en términos de recaudación, como consecuencia de la envejecida regulación actual.

En este ámbito hay un ejemplo que resulta demoledor, derivado de la insuficiente gestión regulatoria del impuesto de plusvalía. De los más de 4.000

7 Revista TRIBUTUS. Nº 2. Agosto 2023. Raquel Nieves Gonzalez. El peso de los tributos de la ciudad de Madrid en el conjunto de la tributación local.

<https://agenciatributaria.madrid.es/portales/contribuyente/es/Informacion-y-documentacion/Tributus/Revista-Tributus-N-2/El-peso-de-los-tributos-de-la-ciudad-de-Madrid-en-el-conjunto-de-la-tributacion-local/?vgnextfmt=default&vgnextoid=0772a-738045da810VgnVC-M1000001d4a900aR-CRD&vgnnextchannel=e-8893dcecf158810VgnVC-M2000001f4a900aRCRD>

millones de euros que se estima llevan perdidos los municipios porque el Gobierno no actualizó durante años la correcta regulación del tributo, porque durante casi cuatro años ignoró la necesidad de reformarlo en profundidad, siguiendo las indicaciones marcadas por el Tribunal Constitucional, se estima que Madrid dejará de ingresar o tendrá que devolver más de 700 millones de euros.

Resulta muy didáctico señalar que esta cifra equivale a todo lo que se gastará el Ayuntamiento de Madrid en 2024 en actuaciones de protección y promoción social, que incluyen programas tan prioritarios como el apoyo a familias e infancia, la prevención y atención frente a violencia de género, la asistencia a mayores, y otras acciones destinadas a dar respuesta a situaciones de emergencia social, lo que necesariamente nos lleva a preguntarnos sobre cuantas necesidades sociales podrían haber sido atendidas por el Ayuntamiento de Madrid si el Gobierno hubiera reformado en 2017 la regulación legal del impuesto de plusvalía.

Este es un buen ejemplo de lo que definimos como «efecto Madrid», que en la Agencia Tributaria madrileña siempre se tiene en cuenta cuando se hacen, interna o externamente, previsiones o análisis de impacto de cualquier medida tributaria, y que obliga a valorar cualquier iniciativa no sólo en términos porcentuales, sino también y fundamentalmente, en términos de recaudación real. Como ejemplo, una pérdida de un 1% en la recaudación de un tributo podría parecer poco importante en un primer análisis. Sin embargo, si estamos hablando del IBI de Madrid, esa cifra equivaldría a 15,6 millones de euros. En el mismo sentido, cualquier medida que haya que implantar y que exija, por ejemplo, notificar individualmente a un 1% de los contribuyentes del IBI nos llevaría a generar y emitir más de 22.000 notificaciones.

Como conclusión, es evidente que la degradación de la normativa reguladora de los tributos municipales afecta a todos los municipios, como también lo es que esta situación impacta de forma mucho mayor en Madrid en términos de recaudación y en dificultades en la gestión. Por tanto, nos parece este un argumento muy válido para justificar la singularidad de la ciudad en el ámbito tributario.

5.4. La compensación de los costes de centralidad

En el ámbito de la geografía urbana se entiende por centralidad el conjunto de fuerzas sociales, económicas o culturales que atraen a un número elevado de personas o actividades económicas hacia una gran ciudad, generalmente situada en el centro de una aglomeración urbana más amplia y de perfil metropolitano. Sin duda Madrid produce ese efecto de centralidad, que se manifiesta especialmente en tres grupos de actividades:

- El flujo de personas no residentes que accede diariamente a Madrid para desarrollar su labor profesional.
- El flujo de vehículos usados para reparto de mercancías y paquetería, que igualmente acceden a la ciudad diariamente desde los grandes nodos logísticos, muchos ellos situados fuera de su término municipal.

Se estima que por ambos tipos de motivos más de 800.000 vehículos entran a Madrid cada día, de los que unos 114.000 no disponen de distintivo medioambiental (un 14 %).⁸

- Y finalmente, los turistas y visitantes que acceden a Madrid por otros motivos no profesionales (asistencia a actividades culturales, reuniones con familiares o amigos, etc.). Según los datos del portal estadístico del Ayuntamiento de Madrid, en 2023 más de 826.000 viajeros realizaron 1.640.000 pernoctaciones en establecimientos hoteleros, cifra a la que habría que sumar el número de visitantes que usaron alojamientos de otro tipo, más o menos controlados, así como turistas que estuvieron menos de un día en la ciudad.

Todas estas situaciones se refieren, en la mayoría de las ocasiones, a personas o actividades que no tributan en Madrid, pero que consumen gran cantidad de servicios municipales, generando más gastos para cubrir también dicha demanda. Parece pues oportuno aprovechar la oportunidad que ofrece la reforma de la LCREM para estudiar posibles medidas que recuperen el equilibrio entre gastos e ingresos.

Un caso específico que daña los intereses de la ciudad, que guarda relación con los vehículos que diariamente circulan por Madrid pero que no están matriculados en la ciudad, se refiere a los «paraísos fiscales» en la matriculación de vehículos, supuesto que se ha detectado en Madrid, Barcelona y las islas. Se trata de grandes flotas de vehículos que son matriculados en municipios próximos a la ciudad buscando una fiscalidad mucho más baja, pero que realmente circulan por la ciudad. Esta práctica, un auténtico fraude de ley, ha alcanzado proporciones preocupantes. Como ejemplos, en el municipio de Rozas de Puerto Real están matriculados 28.679 turismos, teniendo solo 577 habitantes, y Colmenar de Arroyo tiene 43.780 matriculaciones y un censo de 1.936 habitantes, lo que da una proporción de 19,88 vehículos por habitante⁹. En estos casos los vehículos no sólo utilizan diariamente los servicios de la ciudad, sino que sus propietarios se valen de la baja calidad regulatoria para esquivar el pago del IVTM en Madrid. La reforma de la LCREM debería poner fin también a este tipo de malas prácticas.

8 <https://www.motorpasion.com/industria/ojo-tienes-uno-114-000-coches-etiqueta-que-entran-madrid-a-diario-257-camaras-zbe-estan-vigilando>

9 https://www.elespanol.com/madrid/sociedad/20230607/paraíso-fiscal-coches-madrid-pueblo-habitantes-matriculaciones/769423358_0.html

5.5. El principio de buena regulación y el «plus» de exigencia que recae sobre la gestión de los tributos en Madrid

La aplicación del principio de buena regulación resulta cada vez más frecuente en las sentencias dictadas por los distintos órganos judiciales que recaen sobre tributos locales. Con base en dicho principio, de plena aplicación al ámbito de la normativa municipal, se aprecia un incremento en la aparición de sentencias en distintas instancias que cuestiona o anulan estudios técnico-económicos de las tasas u ordenanzas municipales.

Como se señala en la conocida sentencia del Tribunal Supremo 275/2021, de 25 de febrero, que se ocupa de la legalidad de una ordenanza municipal,

«la incorporación expresa, en nuestro ordenamiento jurídico, del principio de buena regulación supone un notable paso adelante, de cara a que la producción normativa respete un principio tan fundamental como es el de seguridad jurídica». Recuerda el Supremo que el legislador «debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas».

Como conclusión, señala el Tribunal Supremo que

«es indudable que han de propiciarse mecanismos preventivos para evitar que los mandatos normativos resulten oscuros, también, por supuesto, en el ámbito que ahora nos ocupa, cual es el de la hacienda local».

Sin duda ha de estarse siempre a favor de esta posición, lo que obliga a los municipios a mejorar la calidad de sus normas. Han de mejorarse los procedimientos de elaboración de las ordenanzas y los estudios técnico-económicos vinculados a ellas, avanzando en la elaboración de una normativa municipal de mejor calidad técnica y jurídica. Asumiendo plenamente el principio de buena regulación, cabe hacer tres consideraciones específicas, dos de ámbito general y una con especial relevancia respecto a Madrid:

En primer lugar, la maduración de la cultura tributaria en la sociedad española está exigiendo que en los distintos tributos locales se defina con mayor precisión la capacidad económica real de cada contribuyente. O, dicho de otra manera, tributos basados en tablas o en presunciones legales de capacidad económica o de rendimiento, se enfrentan cada día a un riesgo más que probable de inconstitucionalidad.

El problema de fondo es que los tributos locales se han construido sobre un conjunto de figuras técnicamente sencillas buscando la máxima simplicidad en la gestión, al considerarse que muy pocos municipios pueden disponer de unos servicios suficientemente cualificados y dotados para gestionar tributos complejos. Este modelo ha funcionado de forma pacífica hasta que han concurrido dos circunstancias que hacen que empiece a parecer insostenible:

- La primera de ellas fue la desaparición de un paradigma histórico, según el cual el precio de la vivienda nunca bajaba. La crisis económica del 2008 rompió esta máxima indiscutible, lo que afectó de pleno a todos los tributos municipales de base inmobiliaria y especialmente al impuesto de plusvalía. Así, hemos visto situaciones tan contrarias a las dinámicas tradicionales como revisiones catastrales «a la baja», y la aparición frecuente de operaciones inmobiliarias en las que el precio de la transmisión fue inferior al de adquisición.
- La segunda de estas circunstancias es el progresivo incremento de las cuotas en los tributos municipales. Estas cuotas elevadas provocan reacciones contrarias en los contribuyentes, que buscan la manera de impugnarlas, interés que es aprovechado por los profesionales de distintos sectores (asesores, gestores, etc.), que contribuyen con sus servicios al incremento de estas reclamaciones, incrementándose con ello la litigiosidad.

La segunda consideración, de aplicación general a todos los municipios, es la baja calidad de la legislación regulatoria de los tributos locales. Parece una opinión generalizada que el TRLRHL está siendo incapaz de servir como instrumento útil para responder adecuadamente a las exigencias que se derivan de la aplicación del principio de buena regulación. Si es insuficiente la escasa regulación de los cuatro artículos que dedica el TRLRHL al ICIO, lo que está obligando a definirlo «a golpe de sentencias», la situación se agrava con la trayectoria sufrida por el impuesto de plusvalía desde 2017, mal resuelta con el Real Decreto-ley 26/2021, y se deteriora aun más con la regulación que se hace en la Ley 7/2022 de la nueva tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario, que todos los ayuntamientos tendrán que establecer en 2025 y a la que se dedican sólo unas pocas líneas de un artículo. Sorprende que se establezca mediante una regulación legal tan insuficiente el que puede ser el segundo tributo municipal por ingreso. Consecuencia de estas «malas leyes» es que los municipios asumen riesgos mucho mayores de vulnerar el principio de buena regulación cuando establecen a través de sus Ordenanzas fiscales o de sus estudios técnico-económicos, cuestiones que la propia ley tendría que haber definido. Dos ejemplos, uno de presente y otro de futuro previsible:

Por un lado, la necesidad de definir lo que no regula o hace mal el artículo 25 del TRLRHL, —¿cuál es el «valor de mercado» de un servicio público o de un uso privativo de un trozo de calle?—, a través de la ordenanza fiscal o del informe técnico-económico, informe al que la jurisprudencia otorga un valor cada vez mayor como garante de la seguridad jurídica, lo que obliga a los Ayuntamientos a tomar decisiones sobre elementos que deberían estar definidos en la ley, y que no siempre son refrendadas por los tribunales.

Y un ejemplo de futuro: —la falta de regulación en la ley de los elementos esenciales de la nueva tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario que grave la generación de residuos—, antes citada, obliga a definir algunos de estos elementos esenciales a través de ordenanza fiscal.

En definitiva, atendiendo a las situaciones descritas, ¿a quién es imputable un presunto incumplimiento del principio de buena regulación: al legislador que no legisló, o lo hizo mal, o al Ayuntamiento que ha de definir el tributo a través de sus ordenanzas?

Finalmente, una consideración muy específica y concreta referida a la ciudad de Madrid: el «plus» de calidad normativa en materia tributaria que se exige a la ciudad. Nos referimos a un mayor nivel de exigencia por los tribunales a la calidad de las ordenanzas y los informes técnico-económicos madrileños, en comparación con otros municipios. Algún ejemplo especialmente significativo se refiere a un estudio técnico-económico elaborado en Madrid y que, en el ámbito de la colaboración entre municipios, fue copiado por otros ayuntamientos, dándose la paradoja de que ese estudio fue validado y declarado conforme al ordenamiento por el Tribunal Superior de Justicia de alguna Comunidad Autónoma, pero anulado por el Tribunal de misma instancia de Madrid.

Incluso se presupone por algún tribunal que todos los datos de las distintas actividades desarrolladas por las distintas unidades administrativas que componen una organización tan compleja como el Ayuntamiento de Madrid deben ser conocidos y aplicados cuando se hace un estudio técnico-económico de una tasa, a riesgo de que, de no usarlos, la ordenanza elaborada con base en dicho informe sea anulada. Así ocurrió ya en 2015, cuando se anuló la ordenanza de vados del Ayuntamiento de Madrid, entre otras razones, porque:

«el Ayuntamiento de Madrid utiliza un método indiciario y presuntivo de establecer el número de plazas de aparcamiento existentes en una edificación (garaje) o espacio no edificado (aparcamiento al aire libre) cuando dispone de los datos efectivos y reales del número de plazas de aparcamiento efectivas autorizadas en dichos espacios, que serán las que establezcan las correspondientes licencias de construcción» (TSJM (s. 521/30 junio 2015))

Es seguro que Madrid seguirá asumiendo una alta litigiosidad y un cuestionamiento de sus tributos en mayor medida que otros municipios, como se acredita tan sólo con el seguimiento de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia y del Tribunal Supremo sobre tributos devengados en Madrid. A ello contribuye también el que las asesorías jurídicas de un buen número de empresas importantes radiquen en la ciudad y sistemáticamente recurran alguno de los tributos municipales. La litigiosidad asociada a la conocida como «tasa del 1,5%» es un buen ejemplo de ello.

Un dato final, que nos parece suficientemente justificativo de este «plus» de exigencia que soporta el Ayuntamiento de Madrid respecto a otros municipios se refiere al número de sentencias dictadas: desde la aprobación de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, se han dictado por el Tribunal Supremo 295 sentencias de recursos de casación en las que el Ayuntamiento ha sido parte, de las cuales 126 sentencias (43 %) han estimado las pretensiones del Ayuntamiento.

Atendiendo a todas las anteriores razones es evidente que resulta imprescindible mejorar la calidad de las normas tributarias que se aplican en Madrid, desarrollando el principio de buena regulación, y la reforma de la LCREM es una buena oportunidad para ello.

5.6. Los medios de la Agencia Tributaria Madrid

Una singularidad relevante de Madrid es que el órgano encargado de la gestión, inspección y recaudación de los tributos, la Agencia Tributaria Madrid (ATM), cuenta con más medios humanos, económicos y de otro tipo que ninguna otra administración tributaria municipal. Recordando el dato ya citado, la ATM tiene una plantilla de 926 puestos de trabajo, mientras que el Instituto de Hacienda de Barcelona dispone de 310.¹⁰ Otro dato significativo es que, para 2024, el presupuesto de la ATM asciende a 67,5 millones de euros, lo que demuestra el alto nivel de compromiso del Ayuntamiento en el mejor desarrollo de las competencias tributarias.

Esta singularidad es especialmente destacable como justificación de un régimen tributario especial, porque con ella se acredita que, con los medios disponibles, el Ayuntamiento de Madrid puede aportar una calidad en el tratamiento de las competencias tributarias y unos mayores niveles de eficiencia en la gestión que otros municipios. Incluso puede aportar, ya lo hace en algún caso, más personal dedicado a la atención de distintas competencias tributarias de la Administración del Estado que la propia AEAT, especialmente cuando se trata de tributos municipales de gestión compartida (IAE, IVTM,...).

¹⁰ Puede encontrarse información detallada de la ATM en su Memoria. El documento se refiere al ejercicio 2022, siendo inminente la publicación de la correspondiente a 2023. <https://agenciatributaria.madrid.es/FWProjects/contribuyente/contenidos/01Conocenos/03Memorias/MemoriaATM2022.pdf>.

Un buen ejemplo de estas capacidades superiores a las de otros municipios son los importantes resultados alcanzados anualmente en las campañas para la declaración del IRPF que desarrolla la ATM, dando apoyo a la AEAT.

Pero junto con los importantes medios humanos, materiales y financieros disponibles, debe destacarse también su capacidad tecnológica, demostrada en el desarrollo de proyectos tan complejos como los que utilizan la inteligencia artificial en la gestión de los tributos, capacidad que muy pocos ayuntamientos del país pueden igualar. Es por tanto conveniente aprovechar la reforma de la LCREM para incorporar alguna norma que aporte una mejor cobertura normativa para el uso de la inteligencia artificial en relación con los tributos municipales.

⑥ PROPUESTAS DE POSIBLES LÍNEAS PARA LA REFORMA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Atendiendo a las razones expuestas, que justifican el establecimiento de un régimen tributario singular para Madrid, puede ahora avanzarse más y esbozar las grandes líneas sobre las que podría construirse este modelo especial.

Ordenando las ideas, las medidas concretas a incluir en la reforma de la LCREM podrían responder a una o varias de estas cinco líneas.

6.1. Profundización en el modelo de colaboración en el acceso, actualización y regulación de la información y de la tecnología

El artículo 8 del TRLRHL define el marco general de colaboración entre administraciones tributarias, desarrollando el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de las Bases del Régimen Local, señalando que las administraciones tributarias del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales. Atendiendo a dichos principios y dado que los principales tributos municipales actúan sobre un modelo de gestión compartida, en el que las funciones que corresponden a la AGE inciden directamente en la eficiencia y la capacidad recaudatoria del tributo, la reforma de la LCREM debe profundizar en definir mejor cómo concretar este mandato de colaboración entre administraciones. Más concretamente, debería mejorarse la regulación respecto a dos grupos de funciones:

En el acceso para la utilización de censos y datos: La calidad de los datos del catastro en IBI e IIVTNU, los censos de actividades económicas en IAE, o los censos de vehículos en IVTM), impacta directamente en la gestión tributaria municipal. Por tanto, deberían incorporarse medidas que permitan al ayuntamiento madrileño:

- Mejorar los actuales modelos de acceso, mediante procedimientos automáticos de consulta y/o descarga masiva de los datos de las distintas unidades de la AGE (DG Catastro, DG Tráfico, AEAT) vinculados a los tributos de gestión compartida. En muchos casos, los criterios y límites para el acceso, definidos de forma común para todos los Ayuntamientos, resultan claramente insuficientes para atender las necesidades de Madrid.

- Conocer previamente y, en su caso, compartir las estrategias y criterios aplicados en la AGE en relación con las distintas tecnologías aplicadas. La complejidad y el volumen de la información utilizada con finalidad tributaria convierten a la tecnología en un elemento crítico para mejorar la gestión de los tributos madrileños. Es indiscutible que, para conseguir esta deseada coordinación entre administraciones, ha de avanzarse también en la coordinación tecnológica de las mismas.
- En el mismo sentido, y conectando con lo expuesto en páginas anteriores, resulta relevante contar con la cobertura normativa adecuada para regular el uso de determinadas tecnologías innovadoras (especialmente la inteligencia artificial) en la gestión tributaria municipal, lo que obliga al Ayuntamiento y a la AEAT a colaborar y coordinarse para que no existan discrepancias en esta materia, que será, - en buena medida ya lo es-, uno de los ejes para la mejora de la gestión tributaria.

Colaboración en la gestión: Es obvio que, en un modelo de gestión compartida, debería ser un objetivo de la futura LCREM elevar el nivel de colaboración en dicha gestión. Esta colaboración puede desarrollarse en diferentes ámbitos, pudiendo citarse dos ejemplos:

- Compartiendo procedimientos de actualización de datos, asumiendo que Madrid conoce a través de sus actuaciones (padrón municipal, licencias de obras y actividades,...), antes que la AEAT, datos cuyo tratamiento por los canales adecuados permitiría una actualización más rápida de determinada información (por ejemplo, censos del IAE).
- Compartiendo actuaciones de inspección conjunta e incluso asumiendo, por la vía adecuada, la inspección de figuras de menor interés de la AGE, pero muy relevantes a efectos de los ingresos municipales. Un ejemplo claro de esto es el muy criticado régimen establecido en la Ley 15/1987, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, en lo que se refiere a los tributos locales, que exige comprobar que se cumple la obligación de tributar sobre el 1,9% de los ingresos brutos procedentes de la facturación obtenida en el municipio.

El modelo podría completarse con la creación de un órgano colegiado específico de coordinación y apoyo en la gestión en los tributos de gestión compartida, en el que participasen la AGE, la Comunidad y el municipio de Madrid, siguiendo el ejemplo del Consejo Territorial de la Propiedad Inmobiliaria, que ha demostrado durante años su eficacia para mejorar la coordinación en materia de catastro e IBI.

6.2. Adaptación específica a Madrid de aquellos criterios y elementos utilizados para el cálculo de los tributos municipales que actualmente son de aplicación general a todos los municipios

El TRLRHL y otra normativa que impacta sobre los tributos municipales, incluye supuestos en los que se definen elementos de aplicación igual en todos los Ayuntamientos, sin distinción de ningún tipo, lo cual daña o limita la capacidad recaudatoria a Madrid.

Como ejemplo, la aplicación en el IIVTNU de los mismos coeficientes máximos para cada período de generación y la limitación a 20 años, igual para todos los ayuntamientos, no recoge la evolución real de los distintos mercados y sub-mercados inmobiliarios de Madrid, lo que, año tras año, produce pérdidas de recaudación. En el mismo sentido, la limitación a un máximo de nueve categorías de calles, establecida en el IAE para todos los municipios, no permite una adecuada clasificación de las más de 9.400 calles existentes.

Sobre esta misma idea sería también adecuado que, junto con el actual índice fiscal de calles, que se basa en datos catastrales de valor de los suelos y edificaciones de cada calle y, por tanto, en valores relacionados con el mercado inmobiliario, pudiera generarse un segundo índice que clasificase las calles en función del rendimiento económico real o presunto que pudiera obtenerse por el uso privativo de las mismas. Este segundo índice sería mucho más adecuado para la gestión de todo tipo de tasas por ocupación privativa o aprovechamiento especial del espacio público.

Parece evidente que la LCREM debe permitir que Madrid fije sus propios indicadores, coeficientes y otros elementos con incidencia tributaria, con arreglo a sus propias características y al margen del modelo general, cuando se acredite que estos no se ajustan a la realidad sobre la que se establece el tributo.

6.3. Mejor definición en la determinación de los elementos básicos de algunos tributos

La reforma de la LCREM permitiría definir mejor algunos elementos básicos de distintos tributos municipales, cumpliendo con el principio de reserva de ley, con una triple finalidad:

- Permitir una mejor definición de la carga impositiva de determinados contribuyentes en virtud de su capacidad económica. Por ejemplo, haciendo una más amplia y mejor definición de

los tipos diferenciados del IBI, sin vincularlos plenamente a los usos definidos por la normativa catastral, o permitiendo tipos diferenciados en el IIVTNU para gravar de forma diferente las transmisiones mortis-causa.

- Estableciendo beneficios fiscales para atender distintos supuestos, como los de carácter subjetivo, en determinados figuras excesivamente marcadas por su definición inicial como tributo de carácter real. Es el caso de la posible consideración en el IBI de determinadas situaciones de carácter social, (además de la familia numerosa ya existente), o derivados de situaciones extraordinarias de transformación o regeneración urbana que no se dan en otros municipios con tan elevado nivel de impacto sobre la trama urbana (como ejemplo, el proyecto Madrid Nuevo Norte, o el soterramiento de la Nacional 5).
- Permitiendo a los tributos municipales un mayor impacto sobre determinadas políticas municipales, potenciando su función extrafiscal, con especial referencia a la tributación medioambiental. Se pueden poner varios ejemplos relacionados con criterios medioambientales: superar el anticuado concepto de «caballos fiscales» y definiendo un nuevo modelo para el cálculo de la cuota en el IVTM, o permitiendo la aplicación de beneficios fiscales a otras energías no contaminantes, ampliando las actualmente beneficiadas. Asimismo, se pueden citar ejemplos de iniciativas con finalidad extrafiscal asociados al estímulo o la protección de la actividad económica permitiendo, por ejemplo, ampliar los beneficios fiscales por acciones que crean empleo, o protegiendo los negocios centenarios con el fin de que el beneficiario de la medida sea el arrendatario que desarrolla la actividad y no el titular catastral, cuando el local está en alquiler.

6.4. Mejora general de la calidad regulatoria

En párrafos anteriores ya expusimos la importancia creciente del principio de buena regulación y como su aplicación está incidiendo especialmente en la validación por los tribunales de las ordenanzas y estudios técnico-económicos elaborados por el ayuntamiento de Madrid. Por tanto, es evidente que la LCREM debe aprovechar su rango de Ley para mejorar la calidad de las normas que regulan los distintos tributos municipales. A lo largo del trabajo se han ido exponiendo distintos supuestos en los que esta mejora de la calidad regulatoria se muestra como muy necesaria. Algunos ejemplos de ello pueden ser los siguientes:

- Si pensamos en la insuficiencia o falta de regulación, es necesario definir correctamente el impuesto de plusvalía, e imprescindible regular adecuadamente la nueva tasa de residuos, a ser posible antes de su aplicación en 2025. Asimismo, debe resolverse la situación generada por la inadecuada interpretación de normas de bajo rango aplicada por la DG de Tráfico, que permite los casos de «dumping fiscal» en el IVTM a los que nos hemos referido en párrafos anteriores, dañando los intereses de la ciudad.
- Es necesario redefinir conceptos clásicos de la tributación local que han quedado desfasados en la sociedad actual, pero que siguen siendo invocados ante los tribunales, y aceptados por estos, dando lugar a anular la actividad tributaria municipal. Un ejemplo claro es la reciente sentencia núm. 84/2024 del Tribunal Supremo, de 22 de enero 2024, que desestima el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid, relativo a un embargo de cuentas corrientes abiertas en sucursales radicadas fuera del término municipal del ayuntamiento, basándose en la visión clásica del principio de territorialidad que ignora que el concepto de «plaza bancaria» hace años que ha sido sustituido por el de «banca electrónica», y que nuestro dinero ya no se deposita materialmente en billetes o monedas en un determinado espacio físico, sino que se gestiona mediante apuntes contables digitales en servidores situados en cualquier lugar del mundo.¹¹ Una buena referencia para apoyar esta propuesta se encuentra en la Ley 4/2020, de 15 de octubre del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que establece presunciones que reinterpretan el criterio tradicional de territorialidad, resolviendo el impacto negativo que producen determinados servicios digitales generando pérdidas de soberanía fiscal.
- Si nos referimos a la mejora de las normas existentes, dos buenos ejemplos serían la correcta determinación de los elementos que debe incluir un estudio técnico-económico, de tal manera que su uso no sea cuestionado por los tribunales, o definiendo con precisión el concepto de «coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra», a efectos del cálculo de la cuota del ICIO, superando la litigiosidad permanente asociada a este tributo.

11 https://www.linkedin.com/posts/ignacio-dur%C3%A1n-boo-9934b549_el-supremo-fija-que-los-ayuntamientos-no-activa-ty-7158856275051659264-lh8n?utm_source=share&utm_medium=member_desktop-ty-7158856275051659264-lh8n?utm_source=share&utm_medium=member_desktop-ty-7158856275051659264-lh8n?utm_source=share&utm_medium=member_desktop

6.5. Simplificación de trámites y obligaciones formales e incremento de la eficiencia en los procedimientos

Entre los principios rectores que están orientando toda la estrategia de servicios tributarios a los ciudadanos de Madrid destaca especialmente la simplificación de trámites y la descarga de obligaciones formales. En la actualidad existen diversos supuestos que podrían ser adecuadamente tratados a través de la reforma de la LCREM buscando dicho objetivo. Como ejemplos:

- Regulando en el ICIO el sistema de autoliquidación tanto para el pago a cuenta que se efectúa al inicio de la obra, como en la regularización que tiene lugar al finalizar la obra, lo que simplifica el cumplimiento por los obligados tributarios y evita litigiosidad.
- Mejorando la eficiencia en algunos procedimientos ahora aplicados, excesivamente recargados de trámites o requisitos innecesarios. Como ejemplo, puede suprimirse la aprobación por el Pleno de acuerdos individuales declarando de especial interés o utilidad municipal la actividad, previa a la aprobación de beneficios fiscales.
- O facilitando la creación de «carpetas tributarias» apoyadas por normas que doten de toda la cobertura necesaria para que el contribuyente tenga un mejor acceso a todo lo relacionado con sus obligaciones fiscales, facilitando pagos y devoluciones, cuando existen deudas o devoluciones que pueden ser compensadas.

6.6. Aplicación del principio de lealtad financiera, en relación con los tributos

La reforma debe incluir medidas para definir y perfilar mejor la aplicación del principio de lealtad financiera en el ámbito tributario, estableciendo mecanismos que garanticen la adecuada financiación de Madrid, que no puede verse afectado por decisiones o falta de actuación del Gobierno, actuando en tres ámbitos:

- Compensando la pérdida neta de ingresos tributarios derivados de su condición de capital de España, por la aplicación de beneficios fiscales y o no sujeción de determinados inmuebles

o actividades, de titularidad pública o de representaciones diplomáticas.

- Estableciendo mecanismos automáticos de compensación en aquellos tributos locales que, por decisiones o inactividad de la Administración General del Estado, ven gravemente mermada su potencial recaudatorio. El ejemplo más claro de ello es, de nuevo, el impuesto de plusvalía, por el que el Ayuntamiento de Madrid ya ha devuelto, al finalizar enero de 2024, más de 423 millones de euros.
- O, exigiendo que todas aquellas normas que establezcan coeficientes o elementos de aplicación automática sobre los tributos municipales vengán avaladas por un estudio técnico previo en el que se evalúe el impacto específico sobre Madrid.

6.7. Creación de nuevos tributos

Es indudable que la reforma de la LCREM abre la ocasión adecuada para plantear la creación de nuevos tributos. Ya hemos visto en párrafos anteriores que nada impide hacerlo si se respetan los límites constitucionales de aplicación de la autonomía tributaria local y las materias que han de ser objeto de regulación mediante Ley Orgánica.

Desde este planteamiento es sólo una decisión política la creación de estos nuevos tributos. Atendiendo a los casos conocidos implantados, o que se han intentado implantar con bajo éxito real, entre otras razones por falta de la adecuada cobertura normativa, podría actuarse sobre dos ámbitos a los que nos hemos referido en párrafos anteriores:

En primer lugar, nuevos tributos que puede englobarse dentro del concepto de «fiscalidad medioambiental». Es cierto que ya existen distintos tributos en los que se aplican criterios relacionados con el medio ambiente, bien sea estableciendo medidas de estímulo a comportamientos positivos (como la utilización de elementos para la generación de energías renovables, o el tratamiento de los vehículos de bajas emisiones en la tasa del servicio regulado de estacionamiento). Pero también lo es que todas estas medidas, analizadas conjuntamente, muestran un elevado nivel de descoordinación interna entre tributos municipales, y externa, cuando los analizamos en comparación con los tratamientos fiscales que se dan en esta materia en el ámbito de la AGE y de la Comunidad de Madrid. Por tanto, la LCREM podría ser una buena oportunidad para crear un marco único de aplicación a todos los tributos de Madrid en los que se pretenda introducir, como finalidad extrafiscal, la protección del medio ambiente.

En segundo lugar, la LCREM es también el momento para definir nuevos tributos con una clara finalidad de generación de ingresos que permitan atender los costes de centralidad a los que nos hemos referido en párrafos anteriores. En tal caso, podría ser el momento de valorar el establecimiento de tributos que graven, por ejemplo:

- El uso de los servicios públicos por las personas no residentes que accede diariamente a Madrid para desarrollar su actividad profesional. Las llamadas «tarifas de congestión» de Londres, Milán, Estocolmo y recientemente Nueva York, que también tienen una finalidad medioambiental, son un ejemplo de ello.
- El establecimiento de un tributo que grave los servicios de reparto de mercancías y paquetería, que ya se intentó sin éxito en Barcelona a través de la llamada «tasa Amazon», como antes se citó.
- O, el establecimiento de una tasa sobre la actividad turística, en distintos formatos.

De más difícil definición, aunque también es objeto de debate, sería la creación de un impuesto que grave la actividad desarrollada por las empresas que se benefician de los servicios que les ofrece la ciudad de Madrid. En este caso se ha de ser cuidadoso para no incidir sobre hechos impositivos que ya son gravados por otros tributos estatales, así como para evaluar su compatibilidad con el actual IAE.

Finalmente, también es una buena oportunidad para la sustitución de la tasa por generación de residuos, que ha de implantarse en 2025, por un nuevo tributo, esta vez en forma de impuesto, que defina el marco de esta nueva figura con mayor claridad y seguridad jurídica. Es indudable que esta reforma se acabará produciendo tarde o temprano para todos los Ayuntamientos, por lo que está justificado que en Madrid se anticipe la misma a través de la reforma de la LCREM.

6.8. Posibles contenidos relacionados con la aplicación de nuevas tecnologías en la actividad tributaria municipal

Finalmente, es oportuno realizar una reflexión sobre si la LCREM debiera incorporar alguna regulación específica relacionada con el uso con finalidad tributaria de tecnologías innovadoras y, especialmente, las vinculadas con la inteligencia artificial.

Es cierto que la aplicación de dichas tecnologías puede afectar a otras competencias del Ayuntamiento y que, por tanto, debería regularse dicha utilización en un capítulo de aplicación general. Ahora bien, también es indudable que el liderazgo en el uso de estas tecnologías está recayendo sobre las administraciones tributarias, singularmente sobre la AEAT, pero también sobre la ATM en el ámbito de los tributos municipales. Este liderazgo se ha puesto de manifiesto en el informe de la OECD¹² según el cual el 70% de las autoridades tributarias de los 52 países de la OCDE incluidos en el informe están haciendo uso de la inteligencia artificial, y se confirma con las experiencias que en este ámbito se están desarrollando en el Laboratorio Tributario de la ATM¹³.

Esta disponibilidad actual y real de la tecnología basada en inteligencia artificial es la que nos lleva a la necesidad de avanzar en la definición normativa de su uso con fines tributarios en el Ayuntamiento de Madrid, y la que justifica la inclusión en la LCREM de normas que definan el marco de actuación, protegiendo los derechos y garantías de los contribuyentes, obviamente dentro del marco regulatorio general español y de la UE.¹⁴

12 Tax Administrations 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies.

13 Álvaro Tapias Sancho y Pedro Nogales Fuentes. Una Agencia Tributaria Madrid dirigida por datos: el laboratorio tributario del Ayuntamiento de Madrid.

<https://agenciatributaria.madrid.es/portales/contribuyente/es/Informacion-y-documentacion/Tributus/Revista-Tributus-N-2/Una-Agencia-Tributaria-Madrid-dirigida-por-datos-el-laboratorio-tributario-del-Ayuntamiento-de-Madrid/?vgnextfmt=default&vgnextoid=e05b-9210995da810VgnVC-M1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=e-8893dcecf158810VgnVC-M2000001f4a900aRCRD>

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

⑦ CONCLUSIÓN

La reforma de la LCREM ofrece una oportunidad única para definir un régimen tributario especial para Madrid, oportunidad no debería perderse de nuevo.

Por todas las razones expuestas, Madrid es una realidad singular que no siempre encaja bien en el marco regulatorio general de los tributos locales. En contra de lo que podría pensarse, esta condición de gran ciudad no es generalmente tomada en cuenta, lo que da lugar a que, en ocasiones, los ingresos tributarios de la ciudad se resientan.

Además, el elevado e inevitable nivel de litigiosidad asociado a la normativa tributaria madrileña hace necesario mejorar su calidad siguiendo el principio de buena regulación, redactando y disponiendo de un marco legal preciso y robusto.

Por todo ello, resulta realmente necesaria e interesante la iniciativa que ha sido puesta en marcha y a los trabajos y propuestas que se realicen desde la Comisión para la Reforma del Régimen de Capitalidad de Madrid.

JURISPRUDENCIA SOBRE TRIBUTOS DEVENGADOS EN MADRID

- Auto de admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2023, respecto al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Barcelona contra la sentencia del TSJ de Barcelona sobre la cuantificación de la tasa de residuos por volumen del consumo de agua.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2023 sobre devolución de ingresos indebidos de liquidaciones firmes por cuestiones censales.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2023 sobre la fecha de inicio del computo del plazo de prescripción del derecho de devolución de las cantidades ingresadas por ICIO.
- Auto de admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2023 respecto al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Burgos contra la sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 1 de Burgos sobre la exigibilidad de la tasa de aprovechamiento de paso de vehículos en vías privadas de uso público.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2023 sobre la posibilidad de revocar una liquidación firme del IIVTNU al amparo de la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Auto de admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2023, respecto al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Barcelona contra la sentencia del TSJ de Barcelona sobre la cuantificación de la tasa de residuos por volumen del consumo de agua

El pasado 10 de abril de 2022 entró en vigor la Ley 7/2022, de 8 de abril, de Residuos y Suelos Contaminantes para una Economía Circular, norma que tiene por objeto la regulación integral de la recogida, transporte y tratamiento de los residuos. A tales efectos, le referida ley impone, como principal novedad, la obligación a los entes locales de aprobar en el plazo de tres años desde su entrada en vigor, esto es, hasta el próximo 10 de abril de 2025, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributario, con la que financiar los costes derivados de la indicada recogida, transporte y tratamiento de residuos.

Los aspectos más relevantes de esta imposición son, por un lado, el carácter obligatorio de la exacción, y por otro, la naturaleza no deficitaria que el legislador exige a la futura exacción municipal. En consecuencia, la ley estatal altera o excepciona la naturaleza potestativa que el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2 /2004, de 5 de marzo, anuda a toda tasa municipal, así como prohíbe el carácter deficitario que esa misma norma legal sí admite respecto a tales tasas. Además de esa naturaleza obligatoria y no deficitaria que deberá tener la futura tasa (o prestación patrimonial de carácter público no tributario), la ley 7/2022 especifica que el coste global del servicio, que incluirá los costes de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, de vigilancia de tales operaciones y de las campañas de concienciación y comunicación, deberá ser objeto de individualización conforme a sistemas de pago por generación en atención al principio de «quien contamina, paga».

Es por ello por lo que cobra especial importancia el Auto de admisión dictado por la sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en fecha 28 de junio de 2023, respecto al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Barcelona contra la sentencia del TSJ de Barcelona. Efectivamente, en el indicado recurso se solicita al Alto Tribunal que se determine si resulta admisible cuantificar la tasa que nos ocupa en atención al volumen del consumo de agua potable del sujeto pasivo, esto es, si puede considerarse ese consumo como factor determinante de la cuota de la tasa y, consecuentemente, si resulta igualmente admisible fijar la tasa considerando «el tipo de contador y el caudal nominal atribuido a cada contrato de suministro».

Debe recordarse que la posibilidad de aprobar una Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa de residuos en la que se tuvieran en cuenta, a efectos del cálculo de la base imponible, los datos del consumo de agua potable, ha sido un criterio tradicionalmente avalado por diversos pronunciamientos judiciales, criterio que ahora parece, no obstante, haberse puesto en tela de juicio por la Sala de Instancia (TSJ de Barcelona) cuyo fallo ahora se recurre.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2023 sobre devolución de ingresos indebidos de liquidaciones firmes por cuestiones censales

Respecto al traslado al ámbito tributario de los efectos derivados de las resoluciones producidas en el seno de procedimientos de impugnación catastral, sin perjuicio de la dualidad e independencia de ambos procedimientos (tributario y catastral), ya se ha pronunciado el TS en numerosas ocasiones. Baste citar aquí lo señalado por el Alto Tribunal en su Sentencia de fecha 18 de mayo de 2020 (nº 430/2020) con relación al IBI, impuesto este, como se sabe, de gestión compartida:

«2.1. Si el contribuyente discute en sede de "gestión catastral" —en tiempo y forma— los valores asignados a los inmuebles de su propiedad y obtiene una decisión firme que anula tales valores, ordenando efectuar nueva valoración, el ayuntamiento que ha girado el Impuesto sobre Bienes Inmuebles conforme a los valores declarados nulos no puede aducir la existencia de una dualidad del procedimiento para mantener la vigencia de esas liquidaciones.

2.2. La Hacienda Local, por tanto y en un supuesto como el que nos ocupa, precisamente por la vigencia en nuestro sistema fiscal de aquella dualidad, debe atemperarse a la decisión que adopte el órgano competente de "gestión catastral" y, si ésta es anulatoria de la valoración que le permitió girar el tributo, debe dejar sin efecto las liquidaciones correspondientes...»

Queda clara pues la extensión de los efectos catastrales al ámbito tributario, debiéndose corregir todos aquellos actos tributarios (liquidaciones) que hubieran sido dictados amparándose en actos censales que hubieran resultado nulos o modificados en el correspondiente procedimiento impugnatorio.

Pues bien, como el traslado retroactivo de los efectos catastrales al ámbito tributario se va a producir, en la mayoría de los casos, sobre actos tributarios que ya han devenido firmes como consecuencia de lo prevenido en el párrafo tercero del artículo 224.1 de la LGT (no suspensión de la gestión tributaria como consecuencia de la impugnación censal), se plantea el dilema jurídico

de cómo afrontar la devolución de los eventuales ingresos indebidos que se materializaron mediante liquidaciones que ya han devenido firmes. Debe tenerse en cuenta respecto a esta cuestión que, sin perjuicio del derecho de devolución que se reconoce en el propio artículo 224.1 párrafo tercero cuando la liquidación tributaria se vea afectada por la resolución de la impugnación censal, el artículo 221.3 señala expresamente que para la devolución de ingresos indebidos producidos en virtud de actos firmes, habrá que acudir a alguno de los procedimientos especiales o extraordinario de revisión previstos al efecto. Dice dicho artículo que:

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

Esta cuestión fue objeto de recurso de casación y a ella nos referimos en el número 2 de nuestra revista, recurso en el que el Ayuntamiento de Alcalá de Henares solicitaba que se aclarase si

«...En aquellos supuestos en los que, como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del artículo 18 TRLCI, se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, determinar si es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior sin instar, respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT, todo ello con base en lo dispuesto en el artículo 224.1, párrafo 3º de la LGT».

Pues bien, finalmente el Tribunal Supremo, en su Sentencia de fecha 21 de diciembre de 2023, ha dado respuesta a dicha cuestión afirmando que en los supuestos en los que la reducción del valor catastral derivado de un procedimiento de subsanación de discrepancias afecte a liquidaciones firmes, el interesado no deberá acudir a los procedimientos especiales de revisión del artículo 221.3 de la LGT, sino que bastará con que inste el pertinente procedimiento de devolución de ingresos indebidos al que se alude en el artículo 224.1 de la misma ley. Dice en su Sentencia el TS, haciendo suyos los argumentos de la Sala de instancia, que aunque el cobro de la liquidación no se suspenda, cuando la resolución del procedimiento catastral afecte a la liquidación, «...aún siendo esta firme, que es lo que habitualmente sucederá por el natural desfase temporal cuando se cuestiona la realidad del valor catastral fijado, lo procedente es ajustar las liquidaciones giradas a la nueva realidad,

al valor catastral corregido, con devolución de ingresos indebidos». Añade el Alto Tribunal que, consecuentemente,

«...en estos casos de gestión compartida, para la devolución de ingresos indebidos mediando actos firmes, no resulta necesario acudir al art. 221.3 de la LGT, sino que por la propia dinámica del sistema de gestión compartida, basta la solicitud de devolución de ingresos indebidos...»

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2023 sobre la fecha de inicio del computo del plazo de prescripción del derecho de devolución de las cantidades ingresadas por ICIO

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª, del Tribunal Supremo, mediante Sentencia de fecha 23 de octubre de 2023, ha resuelto el recurso de casación (nº 3935/2022) interpuesto por la mercantil HARISA URBANA. S.L., recurso que fue admitido a trámite por la sección 1ª de la Sala antes mencionada en fecha 1 de marzo de 2023 al apreciar concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a la siguiente cuestión:

«[...] Determinar si, a efectos de fijar el dies a quo del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras -en aquellos casos en los cuales las obras no se ejecutan, por desistimiento del solicitante-, debe atenderse al transcurso del plazo de otorgamiento de la licencia -o, en su caso, de su prórroga- o es necesario un acto formal de declaración de caducidad de ésta por parte del Ayuntamiento, sin el cual no llegaría a acaecer dicho dies a quo»

Em primer término, debemos recordar aquí lo que señaló el Propio Tribunal Supremo en anteriores sentencias respecto a la naturaleza de la devolución de ingresos practicados en concepto del ICIO en los supuestos en los que no se ejecuta la obra, construcción o instalación por renuncia al ejercicio del derecho derivado del título habilitante urbanístico o declaración de caducidad de ese título. Afirmaba el Alto tribunal que sin perjuicio de la no realización del hecho imponible, lo cierto es que no cabía considerar el ingreso inicialmente practicado como ingreso indebido a tenor de la propia mecánica del tributo, mecánica que exige el ingreso inicial sin conocerse la efectiva realización del hecho imponible. Ese ingreso era, por tanto, lícito en su inicio por así exigirlo la normativa reguladora del tributo, debiendo considerarse como un ingreso a cuenta sin perjuicio de que ulteriores circunstancias transformaran el ingreso

debido en indebido. La Sentencia del Tribunal Supremo 1686/2021, de 28 de abril, señalaba lo siguiente:

«La Sentencia de 4 de noviembre de 2020, rec. cas. 1869/2018, califica categóricamente la liquidación provisional como ingreso debido. Recordemos sus postulados en lo que ahora nos interesa: En el caso que se enjuicia estamos ante una liquidación provisional satisfecha en base a una licencia de obras, si bien posteriormente no se ejecutó la obra, caducando la licencia obtenida, por lo que la mecánica del impuesto hace inferir que el ingreso realizado en concepto de liquidación provisional era un ingreso debido. Ahora bien, dada la falta de construcción de la obra y la caducidad de la licencia obtenida, no se llegó a realizar el hecho imponible, procediendo la devolución del ingreso que como liquidación provisional se había satisfecho, por lo que a los efectos del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar su devolución debe estarse a lo previsto en el art 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria para las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.»

En el caso que nos ocupa, la cuestión controvertida sobre la que finalmente ha recaído el fallo del Tribunal Supremo, versa precisamente sobre la fecha en que se inicia el cómputo del plazo de prescripción del derecho de devolución de las cantidades ingresadas en concepto de ICIO cuando el hecho imponible no se acaba realizando por desistimiento o renuncia del solicitante. Y lo primero que hace el Tribunal Supremo en su fallo es traer a colación la jurisprudencia ya consolidada que considera tales devoluciones como devoluciones derivadas de la normativa del propio tributo, devoluciones de ingresos que no cabe considerar, en definitiva, como ingresos indebidos. Así, el fundamento de derecho tercero del fallo en cuestión vuelve a remitirse a su sentencia de 4 de noviembre de 2020 (recurso 1869/2018), a la que ya se aludió en su sentencia, antes referida, de 28 de abril de 2021, para hacer hincapié en la naturaleza de ingresos debidos que tiene el gravamen tributario que en concepto de ICIO exige la norma con anterioridad a la realización del hecho imponible.

Pues bien, respecto a la cuestión que ahora se enjuicia, esto es, *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de devolución de ese ingreso debido, el Tribunal Supremo recuerda lo ya señalado al respecto en el comentado fallo de 4 de noviembre de 2020. Decía esta última sentencia, tal y como se transcribe en la presente sentencia, que «Dispone el referido precepto» (art. 67.1 LGT)

«que el dies a quo del cómputo del plazo de cuatro años que establece el artículo inmediatamente anterior, debe situarse en el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o,

en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse, entendiendo la sentencia impugnada que toda vez que el Ayuntamiento no decretó, de manera formal, la caducidad de la licencia, el derecho a pedir la devolución de lo ingresado no había prescrito».

Después precisamos:

«La Sala considera que el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del ICIO, en aquellos casos en que las obras no se han ejecutado por desistimiento del solicitante, debe ser aquel en que haya constancia expresa de la voluntad del solicitante de renunciar a la ejecución de la obra, o cuando el Ayuntamiento haya acordado formalmente la declaración de caducidad de la licencia.»

Queda pues claro, que el *dies a quo* en cuestión requiere de un acto, ya sea del interesado o de la propia Administración, que deje fehaciente constancia de la no realización del hecho imponible, no siendo suficiente a tales efectos el desistimiento tácito del solicitante o el mero transcurso del plazo concedido en el título habilitante urbanístico para el inicio de la obra sin expresa declaración de caducidad de dicho título por la Administración actuante. En consecuencia, el Tribunal Supremo, atendiendo a sus previos pronunciamientos sobre idéntica cuestión, confirma que «... la respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión del presente recurso no puede ser otra que la misma que dimos en la sentencia de la Sala Tercera (Sección Segunda) de fecha 4 noviembre de 2020 (recurso 1869/2018).

Y tal respuesta es que "a efectos del *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en aquellos casos en los que las obras no se ejecutan por desistimiento del solicitante, es necesario que exista un acto expreso de desistimiento o renuncia por el solicitante de la licencia de obras, o un acto formal de declaración de la caducidad de la licencia por parte del Ayuntamiento, pues tales actos suponen la constancia de que la obra no se va a ejecutar y que, por tanto, no se va a realizar el hecho imponible del citado impuesto"».

Auto de admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2023 respecto al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Burgos contra la sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 1 de Burgos sobre la exigibilidad de la tasa de aprovechamiento de paso de vehículos en vías privadas de uso público

El artículo 20.1 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, habilita a las corporaciones locales para exigir tasas «por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local», concretando el artículo 20.3.h) de la misma norma legal que, en particular, podrá exigirse dicha tasa por el aprovechamiento especial derivado de las «Entradas de vehículos a través de las aceras». No existe duda, por tanto, de la facultad de que disponen los Ayuntamientos para aprobar sus respectivas ordenanzas fiscales reguladoras de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, incluyendo en el ámbito del hecho imponible de dicha tasa el aprovechamiento que se deriva de los pasos de vehículos sobre aceras o calzadas.

Cuestión más controvertida es determinar si esa habilitación legal alcanza a las entidades locales para gravar con la indicada tasa a los pasos de vehículos contruidos sobre viario de titularidad privada, pero de uso público. Se trata de viales sobre los que, sin perjuicio de su naturaleza no demanial, existe una posesión pública de tiempo inmemorial que, al igual que ocurre con el uso público de los bienes demaniales, no cabe entorpecer o limitar. Partiendo pues de la existencia de un uso público no discutido sobre un vial e independientemente de la titularidad del mismo, no parece descabellada la exigibilidad del gravamen tributario a quien lleva a cabo un aprovechamiento especial de ese vial mediante un paso de vehículos, gravamen que trae causa de la limitación o entorpecimiento que el aprovechamiento especial constituye sobre el uso público de los demás.

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.

Pues bien, respecto a esta cuestión se ha pronunciado recientemente el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 1 de Burgos, excluyendo de forma expresa del hecho imponible de la tasa en cuestión el aprovechamiento especial mediante pasos de vehículos construidos sobre viales de titularidad privada. Así, en su sentencia de fecha de 16 de septiembre de 2022 (rec. nº 173/2021), el órgano judicial pone el foco, a efectos de la exigibilidad de la tasa, en la naturaleza demanial del bien objeto del aprovechamiento especial o utilización privativa. Dice el juzgado de instancia que «[...] La ordenanza alude a acera o cualquier otro espacio de dominio público local y por tanto, está identificando así aquellos en cualquier caso de pertenencia al dominio público local y, siendo el terreno en cuestión en principio propiedad privada (eso es lo que resulta de la fuerza que dimana del art. 38 Ley hipotecaria y de su inscripción registral) no existe así base para que la tasa en cuestión, cuyo presupuesto es el uso privativo de dominio público local, pueda ser exigible»

Interpuesto recurso de casación por el Ayuntamiento de Burgos contra dicha sentencia, la sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en fecha 5 de octubre de 2023, ha apreciado la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a la cuestión planteada en el recurso, esto es, en primer término «Determinar si el artículo 20.3.h) del TRLHL permite establecer tasas locales por el aprovechamiento especial del dominio público consistente en las entradas y salidas de vehículos a través de las aceras, cuando el terreno donde se sitúan tales aceras es de titularidad privada, pero de uso público general» y, en segundo término y si se admitiera la exigibilidad de la tasa en tales supuestos, «precisar si es necesario que la ordenanza reguladora de la tasa contemple explícitamente la sujeción de estos supuestos de aprovechamientos especiales que se realizan sobre bienes inmuebles de titularidad privada destinados a uso público general».

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2023 sobre la posibilidad de revocar una liquidación firme del IIVTNU al amparo de la STC 182/2021, de 26 de octubre

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª, del Tribunal Supremo, mediante Sentencia de fecha 6 de noviembre de 2023, ha resuelto el recurso de casación (nº 3665/2022) interpuesto por el Ayuntamiento de Parla, recurso que fue admitido a trámite por la sección 1ª de la Sala antes mencionada en fecha 23 de noviembre de 2022 al apreciar concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a las siguientes cuestiones:

«[...] Primero: Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 38 y 40 de la Ley Orgánica del

Tribunal Constitucional, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a ésta-, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si por el contrario debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación.

Segundo: Si para reconocer ese derecho puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional, haciendo así derivar efectos ex tunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas»

El artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula el procedimiento de revocación por la Administración Tributaria de sus propios actos. En dicho precepto se concreta que esa Administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que «infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados». Se matiza además que el procedimiento se iniciará siempre de oficio, circunstancia esta por la que, en el ámbito del impuesto en cuestión, las entidades locales y, entre ellas, el Ayuntamiento de Madrid, rechazaban la revocación del acto a instancia del interesado recordando que el procedimiento de revocación no cabe ser instado por el particular, como si del ejercicio de un derecho de petición se tratara, por tratarse de un procedimiento que se inicia siempre de oficio.

Pues bien, con relación a esta cuestión y respondiendo a la primera de las cuestiones planteadas, el TS afirma en su sentencia, reiterando la doctrina ya fijada en anteriores sentencias (9 y 14 de febrero de 2022), que la Administración no puede escudarse, para no iniciar y resolver la revocación instada por el particular, en la competencia exclusiva que aquella tiene para iniciar de oficio el procedimiento. Aclara el Alto Tribunal, que la cuestión no orbita en torno al antes indicado artículo 219 de la LGT, sino que nos encontramos en el ámbito del artículo 221.3 de la misma ley. Dicho precepto habilita, de forma expresa, a instar el procedimiento de revocación, entre otros procedimientos especiales de revisión, al particular que pretenda la devolución de ingresos indebidos contenidos en actos de aplicación de tributos ya firmes. Concluye, por tanto, el TS, que, sin perjuicio de la obligación que tiene la Administración de resolver el procedimiento de revocación instado al amparo del artículo 221.3 de la LGT, la resolución expresa de inadmisión o la desestimación presunta de dicha solicitud «... es susceptible de impugnación y de poseer el órgano judicial

los datos necesarios, **tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación»**

En consecuencia, el TS entiende que es preciso entrar en el fondo del asunto y, de esta manera, enjuiciar la revocabilidad del acto firme por manifiesta infracción de la ley, motivo este, de entre los tasados en el artículo 219 de la LGT, alegado por el particular que instó la revocación. Partiendo de la base de que la declaración de inconstitucionalidad no es un motivo subsumible en los motivos tasados de revocabilidad de los actos firmes, sí es cierto que puede existir, como se aclara en la sentencia, manifiesta infracción de la ley al aplicar una norma declarada inconstitucional. No obstante lo anterior, el TS aclara que no es el caso. Considera este que para que pueda hablarse de manifiesta infracción de la ley, debe concurrir el doble requisito de la existencia de infracción invalidante y que la misma sea manifiesta, circunstancia esta última que no puede precisamente predicarse en el ámbito de la incertidumbre jurídica en la que se ha movido la regulación del IIVTNU. Afirma el TS con relación al IIVTNU y a la eventual infracción manifiesta de la ley que pudiera suponer la declaración de inconstitucionalidad recaída en el momento en que se produjeron los hechos ahora enjuiciados (STC 59/2017), que parece obvia la «incertidumbre» y «oscuridad» de la normativa afectada, aspectos que desembocaron, en aquel momento, en pronunciamientos judiciales distintos e incluso contradictorios que permiten excluir, con claridad, la existencia de una infracción manifiesta.

En conclusión, el TS precisa que, no concurriendo la indicada manifiesta infracción de la ley **en el momento que tuvieron lugar los hechos enjuiciados**, se excluye ya la posibilidad de estimar la revocación de la liquidación firme girada en concepto del IIVTNU, añadiendo además que la sentencia de instancia yerra al estimar la revocación al amparo de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, de 26 de octubre, toda vez que es el propio fallo del TC el que excluye la posibilidad de acudir a cualquiera de los procedimientos especiales referidos en el artículo 221.3 de la LGT, entre ellos la revocación, por ser procedimientos que, por definición, se instan ante actos firmes, actos no revisables con fundamento en la indicada sentencia por así haberlo declarado expresamente el TC en su fallo. Argumenta el TS, que la sala de instancia otorgó erróneamente unos efectos «ex tunc» al fallo del TC de 26 de octubre de 2021, «...olvidando que el propio Tribunal Constitucional considera situaciones no susceptibles de ser revisadas con fundamento en la referida 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»

CONSULTAS TRIBUTARIAS A LA ATM

El artículo 3 de los Estatutos de la Agencia Tributaria Madrid, aprobados por Acuerdo Plenario de 22 de diciembre de 2008, atribuye a este organismo autónomo «La propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del Ayuntamiento». En ejecución de dicho mandato se publican los informes emitidos por la ATM a las siguientes consultas tributarias planteadas, a las que puede acceder siguiendo el enlace:

- [2024.02.a. Determinación de la fecha de inicio del cómputo del plazo de 6 meses para proceder a la devolución de ingresos derivados de la normativa del tributo, en este caso, la Tasa por Prestación de Servicios Urbanísticos.](#)
- [2024.02.b. Forma de terminación del procedimiento de declaración responsable urbanística presentada por la realización de actos no sujetos a intervención municipal o actos requeridos de licencia urbanística.](#)
- [202403. Posibilidad de reconocimiento del derecho de bonificación de las cuotas del ICIO, IBI e IAE por instalación de baterías de almacenamiento de energía en instalaciones de paneles fotovoltaicos preexistentes - Portal del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid.](#)
- [202404. Se solicita aclaración acerca de si la deuda tributaria por la que resulta obligado tributario una comunidad de bienes en concepto de la Tasa por Utilización Privativa o Aprovechamiento Especial del Dominio Público Local mediante paso de vehículos, es divisible entre sus comuneros.](#)

CRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

- La Directora de la Agencia Tributaria Madrid reúne a los empleados jubilados en los últimos años en agradecimiento a los servicios prestados a la ATM.
- Nueva Resolución de delegación de competencias de la ATM en materia tributaria..
- La ATM presenta el Laboratorio Tributario del Ayuntamiento de Madrid en el X Congreso Novagob entre los proyectos innovadores seleccionados.
- Celebrada la Asamblea Semestral del Comité Permanente sobre el Catastro (PCC) en la Unión Europea en el marco de la Presidencia Española.

La Directora de la Agencia Tributaria Madrid reúne a los empleados jubilados en los últimos años en agradecimiento a los servicios prestados a la ATM.

El pasado 31 de enero la directora de la Agencia ha reunido a los empleados que se han jubilado en los últimos años y que con motivo de la pandemia no pudieron ser homenajeados como se merecían.

El acto tuvo lugar en el espacio de innovación de la ATM en la calle Mayor, 58 y al mismo asistieron una gran mayoría de nuestros empleados que dejó de prestar servicio en la Agencia Tributaria en los últimos años. Acompañados por sus superiores, Subdirectores y Jefes de Servicio, recibieron unas palabras de gratitud y merecido reconocimiento a su dedicación y compromiso de servicio público en el Ayuntamiento de Madrid por parte de la Directora.

Queremos destacar del discurso de agradecimiento las siguientes líneas que reflejan la gran labor desempeñada por este valioso conjunto de personas: «A lo largo de los años, hemos visto cómo estas personas se han enfrentado a desafíos, han superado obstáculos y han contribuido al crecimiento y desarrollo de nuestro Ayuntamiento. Sus habilidades, conocimientos y experiencia han sido fundamentales para el funcionamiento eficiente y exitoso de nuestras actuaciones municipales.»

El acto finalizó con la entrega de un diploma firmado por la directora en la que se reconoce y agradece de manera individual los años de servicio dedicados a la Agencia.



Nueva Resolución de delegación de competencias de la ATM en materia tributaria

El pasado 23 de enero de 2024 se publicó en el BOAM la Resolución de 29 de diciembre de 2023 de la Directora del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid de delegación de competencias en materia tributaria que deja sin efecto la anterior Resolución de 15 de diciembre de 2020.

El objetivo de esta delegación de competencias es facilitar al ciudadano sus relaciones con el ayuntamiento, de tal manera que el mismo órgano que presta el servicio o controla la actividad sujeta a un tributo concreto, sea quien realiza la gestión tributaria derivada de dicha actividad.

La necesidad de una nueva resolución de delegación de competencias está motivada no solo por los cambios que se han realizado en la organización municipal, así como en las modificaciones organizativas y de competencias, sino también en la necesidad de modificar la delegación de determinadas tasas como la Tasa de Terrazas, que al pasar a ser gestionada por matrícula y en consecuencia, requerir de su cobro periódico y de notificación colectiva, se ha considerado descargar a los Distritos en quienes recaía esta delegación, lo que permitirá una mejor gestión de las autorizaciones y del censo de terrazas y en consecuencia, la matrícula de la tasa de terrazas estará lo más depurada posible, lo que reducirá la litigiosidad.

Esta resolución se encuentra disponible en Cibelex. Base de Datos de Normativa Municipal:

<https://sede.madrid.es/portal/site/tramites/menuitem.5dd4485239c96e-10f7a72106a8a409a0/?vgnextoid=36cee8391945d810VgnVCM2000001f4a900aRCRD&vgnnextchannel=6b3d814231ede410VgnVCM1000000b205a0aRCRD&vgnnextfmt=default>

La ATM presenta el Laboratorio Tributario del Ayuntamiento de Madrid en el X Congreso Novagob entre los proyectos innovadores seleccionados.

Los días 7 y 8 de noviembre de 2023 se celebró en Madrid el X Congreso anual de Novagob, impulsado como institución anfitriona por el Ayuntamiento de Madrid, a través de MADRID TALENTO, en el que el Ayuntamiento contó con un espacio para dar a conocer a toda la comunidad de profesionales e innovadores del sector público los proyectos actuales y de futuro de nuestra administración. Como instituciones coorganizadoras se contó con la Comunidad de Madrid y la Universidad de Alcalá.

El programa se estructuró en torno a diez ejes convertidos en 10 propósitos para una Administración innovadora, que tienen el talento como vínculo

común, conducidos por destacados expertos en la innovación pública y la transformación de la Administración. Con un total de cincuenta sesiones, se combinó el formato habitual del Congreso: Ponencias en 30 minutos, mesas redondas, Salas Demo y Desafíos en 10 minutos, con novedades como el Ágora Abierta, destinada a conocer en primera persona los proyectos más recientes sobre innovación pública a través de sus protagonistas la Feria del Libro en Innovación y Gestión Pública.

Entre los temas que se trataron durante el X Congreso encontramos los laboratorios de innovación, la colaboración público-privada, la inteligencia artificial, la integridad pública, el gobierno del dato, la participación digital, la brecha digital, el liderazgo de la mujer en la Administración, la gestión de riesgos, la transparencia y la rendición de cuentas, la evaluación del desempeño o la carrera en los servicios públicos, la formación y la capacitación. En definitiva, un amplio elenco de temáticas centradas en las personas con multitud de enfoques para compartir experiencias y aprendizajes.

Por parte de la Agencia Tributaria Madrid se presentó en la Sala Ágora Abierta. Encuentro de Laboratorios y Espacios para la Innovación Pública: ¿Construimos juntos? el Laboratorio Tributario de la ATM (TaxLab). Como proyecto innovador, Alvaro Tapias, Subdirector General de Tecnología e Información Tributaria expuso a lo largo de su intervención el modelo seguido en la construcción del Laboratorio, así como algunos ejemplos de las líneas de trabajo seguidas y los resultados obtenidos.



Celebrada la Asamblea Semestral del Comité Permanente sobre el Catastro (PCC) en la Unión Europea en el marco de la Presidencia Española

Dentro de los actos de la Presidencia Española de la Comisión Europea, se han celebrado los días 26 y 27 de octubre de 2023 la Conferencia conjunta del PCC y EuroGeographics y la Asamblea Semestral del PCC, bajo el título: «Contribución del Catastro al Estado de Bienestar: Tributación y otros Servicios», cuya apertura corrió a cargo del Secretario de Estado de Hacienda y del Director General del Catastro.

A lo largo de las diferentes sesiones, hasta un total de siete, se trataron aspectos relacionados con la vinculación entre el Catastro y la tributación inmobiliaria; y en concreto, en la Sesión II: Servicios del Catastro Español: visión de los usuarios, se abordó el papel del Catastro en sus relaciones con diferentes instituciones, entre ellas el Registro de la Propiedad, el Fondo Español de Garantía Agraria (FEGA) y los municipios y provincias.

Sobre el papel del Catastro en su relación con los municipios y provincias, la Directora de la ATM, Gema T. Perez Ramon, desarrollo una ponencia en la que expuso los diferentes ámbitos de la colaboración entre el Catastro y el Ayuntamiento de Madrid, principalmente los relativos a la gestión tributaria, la gestión urbanística, la actualización de la base de datos catastral y otros usos diversos, tales como ayudas públicas, callejero municipal, etc.,

Si lo desea, puede acceder a más información a través del siguiente enlace:
<https://www.eurocadastre.org/pdf/2023/spain2023eu/PCC%20Final%20Agenda.pdf>



