

Evaluación del régimen económico-fi- nanciero de los municipios de gran población

CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ
*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

1. Introducción

2. Aspectos presupuestarios

2.1. Principios presupuestarios

2.2. Contabilidad, control y fiscalización interna

3. Aspectos tributarios

3.1. La gestión tributaria

3.2. Los tribunales económico-administrativos municipales

4. Conclusión

5. Bibliografía

Resumen

En este trabajo se analiza la evolución del régimen económico-financiero de los grandes municipios, veinte años después de su promulgación. Este estudio sigue la tradicional distinción entre los aspectos presupuestarios y los tributarios. Así, en cada epígrafe se ofrece un mínimo contexto de la regulación en el momento de su aprobación, de los cambios operados desde entonces y, en su caso, de las cuestiones que aún pueden mejorarse.

Palabras clave: *grandes municipios; financiación local; presupuestos locales.*

Artículo recibido el 14/09/2023; aceptado el 04/10/2023.

Evolution of the economic-financial legal framework of big cities

Abstract

This article analyzes the evolution of the economic-financial legal framework of big cities, twenty years after its enactment. This study follows the traditional distinction between budgetary and tax perspectives. Thus, each section provides a minimum context of the regulation at the time of its approval, of the changes that have taken place since then and, where appropriate, of the issues that can still be improved.

Keywords: big cities; local funding; local budgets.

1

Introducción

Dentro del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) de España¹, la Administración se ha fijado como objetivo reforzar la evaluación de las políticas públicas, a través de análisis *ex ante* y *ex post*. En este sentido, a fin de lograr una mejora de la evaluación en su conjunto, en el componente 11 del PRTR se ha propuesto mejorar los mecanismos para realizar evaluaciones previas, mientras que en el componente 29 las reformas se centran en las evaluaciones posteriores del gasto público, que se materializan sobre todo en los *spending review* que lleva a cabo la AIREF². Lo anterior se ha recogido en la Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado (Ley 27/2022), en la que —según se afirma en su exposición de motivos— se estructura el “sistema público de evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado con el fin de institucionalizar la evaluación como herramienta de aprendizaje colectivo y organizativo, de mejora del servicio público y de rendición de cuentas y transparencia, contribuyendo a la eficacia y eficiencia de la acción pública”.

A pesar de que formalmente, y desafortunadamente, la Universidad no forma parte del citado entramado institucional encargado del análisis

1. Los documentos relativos al Plan se pueden consultar en la dirección: <https://planderecuperacion.gob.es/>.

2. Los análisis realizados hasta la fecha se pueden consultar en abierto en la dirección: <https://www.airef.es/es/spending-review/>.

sis de las políticas públicas [más allá de la llamada a la promoción de la colaboración que aparece en el art. 29.3.l) de la Ley 27/2022], también los académicos podemos aportar nuestros análisis que permitan una mejor evaluación de la normativa aprobada. En este sentido, cabe felicitarse por la presente iniciativa, que se pregunta acerca de los primeros veinte años de aplicación del título X: "Régimen de organización de los municipios de gran población", que fue introducido en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL), a través de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local (LMMGL).

Como es fácil imaginar, el presente trabajo se centrará en su capítulo III: "Gestión económico-financiera", cuyos artículos (del 133 al 137) recogen casi todas las grandes innovaciones que en esta materia trajo la LMMGL. Efectivamente, existe también un importante cambio normativo en la regulación de la Hacienda local que, por afectar a todas las entidades locales y no solo a los municipios de gran población, quedó fuera de este capítulo: la supresión del quórum del voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente compongan el pleno de la entidad para la aprobación de las ordenanzas fiscales, a todas luces excesivo, pasándose a exigir el mismo que el requerido para la aprobación de los presupuestos (art. 123 LBRL).

Siguiendo la tradicional distinción en el estudio de la actividad financiera del Estado, que diferencia entre la regulación de los gastos públicos (derecho presupuestario) y la normativa relativa a los ingresos públicos (derecho tributario), en este trabajo se agruparán las innovaciones del título X siguiendo esta clásica separación, lo que obligará a alterar en algún caso el orden de análisis de los artículos. En este sentido, por ejemplo, el órgano responsable del control y de la fiscalización interna (art. 136 LBRL) se estudiará antes que el órgano de gestión tributaria (art. 135 LBRL). No en vano, no se pretende realizar aquí un comentario del articulado de la ley, sino más bien un análisis sistemático de la misma.

Para lograrlo, en cada epígrafe se tratará de ofrecer un mínimo contexto de la regulación en el momento de su aprobación, de los cambios operados desde entonces y, en su caso, de las cuestiones que aún pueden mejorarse. En este sentido, se prestará especial atención a aquellas materias, como la relativa a los órganos para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, que ofrezcan un mayor interés desde el punto de vista de los administrados (en el citado caso, por su alta litigiosidad).

Como es habitual, el trabajo concluirá con un apartado de conclusiones, en el que se condense lo más relevante de lo expuesto, al tiempo que se presenten sucintamente las líneas de reforma que podrían abordarse en el futuro.

2

Aspectos presupuestarios

2.1

Principios presupuestarios

En el art. 134 LBRL se recogen unos denominados “criterios” para la gestión económico-financiera que, como se verá a continuación, han quedado desactualizados con el paso de los años y, sobre todo, superados por una regulación mucho más densa y específica.

En primer lugar, se menciona el objetivo de estabilidad presupuestaria. Desde el año 2003, este principio ha sufrido diversas modificaciones de calado, que han respondido a los cambios acaecidos en la normativa europea y, posteriormente, en la Constitución. Ya no es un principio propio de los grandes municipios, sino que se aplica a todas las Administraciones.

Comencemos por el ámbito europeo. La cada vez mayor interdependencia macroeconómica de los Estados miembros, especialmente de los que comparten el euro como moneda común, aconseja cierta coordinación entre sus respectivas políticas fiscales. En este sentido, en el art. 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) se ordena que los Estados miembros han de evitar “déficits excesivos”. La comprensión de este concepto jurídico indeterminado requiere atender a lo dispuesto en el Protocolo núm. 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al TFUE. En este documento se establece que los valores de referencia que han de cumplir los Estados son: situar su déficit público por debajo del 3 % del PIB, y acumular una deuda pública que no exceda del 60 % del PIB. El incumplimiento generalizado de estos parámetros llevó a un endurecimiento de los procedimientos de control y, en su caso, de las sanciones a imponer a los Estados que no observaran las referidas reglas, que se articuló en el marco de varias reformas legales que alteraron el Pacto de Estabilidad y Crecimiento³, que popularmente se conocen bajo los anglicismos de *Six-Pack* (de finales de 2011) y *Two-Pack* (2013)⁴.

3. Vid. García y Martínez (2013: 50).

4. Se ha de tener presente que en marzo de 2020, a causa de la extensión de la pandemia de COVID-19, el Consejo Europeo activó, tras la solicitud de la Comisión, la conocida como cláusula general de salvaguardia, que se introdujo como parte del *Six-Pack* al que se acaba de

La relación de las reglas anteriores con el ámbito local se hace evidente si se atiende a cómo se mide tanto el objetivo de deuda como el de déficit de cada uno de los Estados. De acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (SEC-2010), en Estados descentralizados como el nuestro se ha de considerar el agregado de la Hacienda estatal, autonómica y local (junto con la Seguridad Social). Esto es, el resultado presupuestario de una entidad local integra, aunque sea en una parte muy pequeña, la cifra final de déficit y endeudamiento del Reino de España en su conjunto. De ahí que, como se verá a continuación, en España se hayan dictado normas nacionales que imponen la estabilidad presupuestaria a todos los niveles de poder territorial.

Así, en el ámbito nacional fue muy relevante la reforma del art. 135 CE que se llevó a cabo en 2011, como respuesta a la crisis de financiación pública que deparó la Gran Recesión. En el referido marco europeo de endurecimiento de las condiciones relativas a la estabilidad presupuestaria de los Estados miembros, en nuestro país se modificó el texto constitucional para reforzar estas medidas de disciplina presupuestaria. Este precepto reformado contiene tres importantes consecuencias para el ámbito presupuestario local (no solo, por tanto, para los grandes municipios), que se exponen a continuación.

En primer lugar, en lo que se refiere a las entidades locales se decidió ir más allá de la prevención del déficit excesivo y del genérico principio de estabilidad presupuestaria para instaurar la regla del equilibrio presupuestario, que solo obliga a este tipo de entidades y no al resto de niveles de poder territorial (art. 135.2 *in fine* CE). Así pues, a las entidades locales se les ha impuesto —en la propia Constitución— la más estricta restricción que proscribiera cualquier resultado presupuestario deficitario.

En segundo lugar, al igual que ya se afirmaba en la redacción original, la elaboración de los presupuestos habrá de tener presente que los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de todas las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos, a lo que la reforma ha añadido —sin que quede claro con qué efectos reales— que “su pago gozará de prioridad absoluta”. En cumpli-

hacer referencia. Esta cláusula permite a los Estados miembros adoptar medidas presupuestarias para hacer frente adecuadamente a crisis económicas graves, dentro de los procedimientos preventivo y corrector del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. En particular, en lo que respecta al componente preventivo, los arts. 5.1 y 9.1 del Reglamento (CE) 1466/97 establecen que, “en periodos de crisis económica grave en la zona del euro o en el conjunto de la Unión, se podrá permitir a los Estados miembros que se aparten temporalmente de la trayectoria de ajuste hacia el objetivo presupuestario a medio plazo [...], siempre que dicha desviación no ponga en peligro la sostenibilidad presupuestaria a medio plazo”. Esta suspensión de las reglas fiscales cesará, en principio, en 2024.

miento de esta regla, los plenos de las entidades locales vendrán obligados a incluir en todo caso los créditos destinados a amortizar su deuda, sin que puedan ser objeto de enmienda o modificación.

En tercer lugar, en el art. 135.4 CE se realiza una remisión a una ley orgánica que habrá de regular: la distribución de los límites de déficit y de deuda entre las distintas Administraciones públicas (en el caso de las entidades locales solo interesa el nivel de deuda, puesto que el déficit está prohibido); los supuestos excepcionales de superación de los mismos y la forma y plazo de corrección de las desviaciones que se produzcan; la metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural, y, por último, la responsabilidad de cada Administración pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

En cumplimiento del ya citado mandato de desarrollo contenido en el art. 135 CE, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) es la norma que ha concretado las nuevas reglas de disciplina presupuestaria que rigen en nuestro país⁵. En esta ley orgánica se reitera que las corporaciones locales deberán mantener una posición de equilibrio o superávit presupuestario. Asimismo, se especifica que el Gobierno fijará los objetivos de estabilidad presupuestaria, en términos de capacidad o necesidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, y el objetivo de deuda pública referido a los tres ejercicios siguientes, tanto para el conjunto de Administraciones públicas como para cada uno de sus subsectores. De su contenido, a los efectos de este trabajo, se han de destacar la regla de gasto, los mecanismos para asegurar el cumplimiento de la disciplina presupuestaria y el destino obligatorio que habrá de darse al superávit público.

En efecto, una de las innovaciones más destacadas es la instauración de una regla de gasto en el art. 12 LOEPSF, que limita el crecimiento del gasto no financiero de las Administraciones públicas a la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de medio plazo de la economía española, que se fijará para cada año en atención a las variaciones del PIB experimentadas en el pasado y a las que se prevean para el futuro. Se trata de una norma mucho más exigente que la figura análoga europea⁶ y ha

5. En relación con esto, se ha de tener presente que el Congreso de los Diputados apreció el 20 de octubre de 2020, a solicitud del Gobierno de la nación, que España sufría una emergencia extraordinaria por la pandemia de COVID-19 que justificaba, apelando a lo dispuesto en el citado art. 135.4 CE, la suspensión temporal de las reglas fiscales en 2020 y 2021. Esta misma circunstancia volvió a apreciarse en 2021 y 2022, de suerte que la suspensión se extendió hasta el ejercicio 2023 inclusive.

6. AIREF (2015: 9).

afectado de manera muy señalada a las entidades locales, ya que son las únicas que presentan de manera recurrente una importante capacidad de financiación, lo que les permite plantearse el crecimiento de sus empleos no financieros. A pesar de las relevantes constricciones que esta regla impone a las corporaciones locales, no existe un desarrollo legal, o al menos reglamentario, en el que se concrete el modo exacto en el que se ha de calcular dicho incremento. En este sentido, es particularmente desconcertante que los órganos de intervención local solo cuenten con “guías” del Ministerio de Hacienda para realizar los cálculos correspondientes⁷. Esta ausencia de desarrollo legal sitúa a las entidades locales en una innecesaria incertidumbre ante el criterio, que debiera ser reglado, del órgano que ostente la tutela financiera.

Otra de las manifiestas insuficiencias de la regulación de la regla de gasto en nuestro país, que ya han sido puestas de manifiesto con anterioridad⁸, tiene que ver con su aplicación uniforme a todas las entidades locales. En efecto, una regla de prudencia financiera como esta no debería aplicarse a todas las Administraciones de forma idéntica, sino que se debería tener en cuenta la situación presupuestaria de cada una de ellas. Esto es, no tiene sentido aplicar las mismas restricciones a una entidad gravemente endeudada y a una entidad sin deuda. De ahí que sea necesario reformar la actual regulación a fin de que la regla de gasto se module en función del volumen de deuda y de la capacidad de financiación de cada entidad local. Igualmente, sería conveniente, al igual que ya se hace en el ámbito europeo con los gastos *one-off*, excluir del cómputo aquellos gastos de cierta entidad no recurrentes y no discrecionales que tengan carácter extraordinario. Así, por ejemplo, no deberían tenerse en cuenta los gastos imprevistos en los que incurra una entidad local para reparar los daños producidos por una catástrofe natural (al igual que el propio art. 135.4 CE ya prevé para estos casos la superación de los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública).

El concepto de sostenibilidad financiera, que en un primer momento se refirió exclusivamente a los límites de déficit y de deuda financiera, se amplió para incluir también el control de la deuda comercial. En efecto, se había observado que un mayor rigor en el escrutinio de la deuda financiera había provocado que las Administraciones públicas aumen-

7. Nos estamos refiriendo a la “Guía para la determinación de la Regla de Gasto para Corporaciones locales, Artículo 12 de la Ley 2/2012 Orgánica de Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera” (3.ª edición, noviembre de 2014), que puede consultarse en https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadNacional/InformacionGeneral/Documents/Manual_AATT/Regla_de_gasto_CCLL_noviembre_2014.pdf.

8. Comisión de Expertos (2017: 15).

taran el plazo en el que abonaban las facturas de sus proveedores, esto es, la deuda financiera se estaba convirtiendo en deuda comercial. Para remediar esta situación se modificó el art. 4 LOEPSF, de forma que se incluyó una referencia a la morosidad de deuda comercial, entendiendo que la misma sería sostenible “cuando el periodo medio de pago a los proveedores no supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad”. En este sentido, todas las Administraciones públicas (incluidos, por tanto, los grandes municipios) están en la actualidad obligadas a calcular su periodo medio de pago a proveedores de acuerdo con la metodología común aprobada por el Real Decreto 635/2014, de 25 de julio.

La importancia de la LOEPSF radica en que, junto a las reglas presupuestarias que establece, crea también mecanismos que aseguran su efectivo cumplimiento. En ese sentido, se han instrumentado medidas graduales que se vuelven más severas en función de la constatación de incumplimientos.

Las medidas preventivas consisten básicamente en la realización de un seguimiento periódico del cumplimiento de los datos de ejecución presupuestaria, endeudamiento y periodo de pago a proveedores. Las obligaciones de suministro de información de las entidades locales se encuentran detalladas en la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre. Si se apreciara riesgo de incumplimiento, el Gobierno advertirá públicamente a la Administración responsable, la cual tendrá el plazo de un mes para adoptar las medidas necesarias para evitar el riesgo advertido.

Si lo anterior no es suficiente, se aplicarán las medidas correctivas, cuya manifestación más relevante es la aprobación de un plan económico-financiero en el que se han de incluir las causas del incumplimiento de que se trate; la descripción, la cuantificación y el calendario de aplicación de las medidas incluidas en el plan; las previsiones de las variables económicas y presupuestarias de las que parte el plan; así como un análisis de sensibilidad que considere escenarios económicos alternativos. Este plan habrá de ser aprobado por el pleno de la entidad local y será remitido al Ministerio de Hacienda para su aprobación definitiva y seguimiento, salvo en el supuesto de que la comunidad autónoma tenga atribuida la competencia de tutela financiera sobre las entidades locales.

En caso de falta de presentación, de falta de aprobación o de incumplimiento del plan económico-financiero, se aplican las medidas coercitivas, que consisten en que la Administración pública responsable deberá aprobar, en el plazo de quince días desde que se produzca el incumplimiento, la no disponibilidad de créditos, y efectuar la correspondiente retención

de los mismos que garantice el cumplimiento del objetivo establecido. Asimismo, deberá constituir, si así se lo solicita el Ministerio de Hacienda, un depósito con intereses en el Banco de España equivalente al 0,2 % de su PIB. Si no se adoptasen las medidas anteriores, o estas resultasen insuficientes, el Gobierno podrá acordar el envío de una comisión de expertos para valorar la situación económico-presupuestaria de la Administración afectada.

Como *ultima ratio*, si lo anterior no se atendiese, el Gobierno, o en su caso la comunidad autónoma que tenga atribuida la tutela financiera, requerirá al presidente de la corporación local para que adopte las medidas necesarias, y, si no atiende el requerimiento, se adoptarán las medidas necesarias para obligar a la entidad al cumplimiento forzoso de las medidas contenidas en el requerimiento. Si a pesar de lo anterior persistiera el incumplimiento, podrá considerarse como gestión gravemente dañosa para los intereses generales y podrá procederse a la disolución de los órganos de la corporación local incumplidora, de conformidad con lo previsto en el art. 61 LBRL.

Junto a la obligación de crear un fondo de contingencia destinado a atender necesidades de carácter no discrecional —no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado— que puedan presentarse a lo largo del ejercicio, en la LOEPSF se establece —como colofón de todas las medidas anteriores y superando ampliamente la regulación prevista en el art. 134 LBRL— que el superávit de las corporaciones locales habrá de ser destinado a reducir su nivel de endeudamiento neto. No obstante, se ha de tener presente que la disposición adicional sexta de la LOEPSF contempló, inicialmente de forma exclusiva para el año 2014, pero se ha prorrogado en los ejercicios siguientes, la posibilidad de que las entidades locales pudieran destinar su superávit —o, si fuera menor, el remanente de tesorería para gastos generales— a financiar inversiones, siempre que a lo largo de la vida útil de las mismas sean financieramente sostenibles (IFS)⁹. Este gasto, a pesar de tener el carácter de empleo no financiero, no computará a los efectos de entender cumplida la regla de gasto, pero sí se tiene en cuenta a la hora de determinar la capacidad o necesidad de financiación de la entidad local. Por el momento, las IFS son la única vía que se ofrece a las entidades locales saneadas para aumentar su gasto por encima de la restricción que establece la regla de gasto.

9. En el ámbito local, la definición de ISF se encuentra en la disposición adicional decimosexta TRLHL.

2.2 Contabilidad, control y fiscalización interna

Junto con lo anterior, en el art. 134 LBRL se prevé la creación de uno o varios órganos para el ejercicio de las funciones de presupuestación, contabilidad, tesorería y recaudación. A continuación, se especifica que el titular o titulares de dicho órgano u órganos deberá ser un funcionario de Administración local con habilitación de carácter nacional, salvo el del órgano que desarrolle las funciones de presupuestación.

En lo que se refiere a la contabilidad, en el art. 133.b) LBRL se ordena la separación de las funciones de contabilidad y de fiscalización de la gestión económico-financiera para los grandes municipios¹⁰, mientras que en el art. 133.c) LBRL aparece una remisión a la derogada Ley 39/1988, que debe entenderse realizada al actual 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 (TRLHL).

En efecto, el control de la actividad de la Administración implica que tanto las entidades locales como sus organismos autónomos quedan sometidos al régimen de contabilidad pública. Por su parte, las sociedades mercantiles en cuyo capital tengan participación total o mayoritaria las entidades locales estarán igualmente sometidas al régimen de contabilidad pública, sin perjuicio de que —conforme a su particular naturaleza— se deban adaptar a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad vigente para el resto de empresas. En todo caso, la sujeción al régimen de contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas.

En cuanto a las normas contables públicas aplicables a las entidades locales, en el art. 202 TRLHL se establece que el ejercicio contable coincidirá con el ejercicio presupuestario, al tiempo que en el art. 203 TRLHL se indica que corresponderá al Ministerio de Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, aprobar las normas contables de carácter general a las que tendrá que ajustarse la organización de la contabilidad de los entes locales y sus organismos autónomos; aprobar el Plan General de Cuentas para las entidades locales, conforme al Plan General de Contabilidad Pública; establecer los libros que, como regla general y con carácter obligatorio, deban llevarse, y, por último, determinar la estructura y

10. Esto supone apartarse del modelo tradicional, tal y como se señala en Gutiérrez Colmina (2010: 888).

justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad pública. No obstante, toda vez que en nuestro país existe un gran número de municipios pequeños, reglamentariamente se establece que las entidades locales serán objeto de tratamiento contable simplificado.

Sin perjuicio de la posibilidad citada que asiste a los grandes municipios de crear un órgano específico, la llevanza de la contabilidad de las entidades locales corresponde a la intervención, que también se encarga del seguimiento de la ejecución de los presupuestos. Igualmente, es competencia de la intervención la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, de acuerdo con los procedimientos que establezca el pleno. La contabilidad pública se llevará en libros, registros y cuentas según los procedimientos técnicos que sean más convenientes por la índole de las operaciones. Igualmente, se ha de poner de relieve que la intervención de la entidad local debe remitir al pleno de la entidad información de la ejecución de los presupuestos y del movimiento de la tesorería en los plazos y con la periodicidad que el pleno establezca.

En cuanto a los fines de la contabilidad pública local, en el art. 205 TRLHL se enumeran los siguientes: a) establecer el balance de la entidad local, poniendo de manifiesto la composición y situación de su patrimonio, así como sus variaciones; b) determinar los resultados desde un punto de vista económico-patrimonial; c) determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios; d) registrar la ejecución de los presupuestos generales de la entidad, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios; e) registrar los movimientos y situación de la tesorería local; f) proporcionar los datos necesarios para la formación de la cuenta general de la entidad, así como de las cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas; g) facilitar la información necesaria para la confección de estadísticas económico-financieras por parte del Ministerio de Hacienda; h) facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España; i) rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión; j) posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia; y k) posibilitar el inventario y el control del inmovilizado material, inmaterial y financiero, el control del endeudamiento y el seguimiento individualizado de la situación deudora o acreedora de los interesados que se relacionen con la entidad local.

En lo que se refiere al control y la fiscalización interna de la gestión económica y presupuestaria, en los arts. 133.h) y 136 LBRL se establece que todos

los actos, documentos y expedientes de la Administración municipal, y de todas las entidades dependientes de ella, de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, estarán sujetos al control y fiscalización interna que llevará a cabo la intervención en los términos establecidos en la Ley 39/1988, remisión que en la actualidad ha de entenderse realizada al TRLHL.

Como es sabido, la función interventora es la manifestación clásica del control interno de la Administración¹¹. En efecto, tal y como se establece en el art. 214.1 TRLHL, la función interventora tendrá por objeto “fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquellos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados, con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso”. En particular, el ejercicio de la expresada función interventora comprenderá, de conformidad con lo dispuesto en el art. 214.2 TRLHL, lo siguiente: a) la intervención crítica o previa de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos de valores; b) la intervención formal de la ordenación del pago; c) la intervención material del pago, y d) la intervención y comprobación material de las inversiones y de la aplicación de las subvenciones.

El control que se realiza en la función interventora ha de estar presidido por los principios de objetividad, neutralidad e imparcialidad¹². Esto es, se trata de un control objetivado referido a actos concretos en el que el parámetro de actuación aparece delimitado por normas preestablecidas, que no son disponibles por parte de quien lleva a cabo la actividad fiscalizadora. Igualmente, según se dispone en el art. 8.2 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el Régimen Jurídico del Control Interno en las Entidades del Sector Público Local (RCISPL), el ejercicio de la función interventora “no atenderá a cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones fiscalizadas”. Así, la doctrina ha entendido que precisamente lo que distingue claramente la función interventora de la función de control financiero es el momento en el que se llevan a cabo cada una de ellas, así como su finalidad: la función interventora tiene lugar antes de contraerse el gasto y persigue controlar la legalidad del mismo, mientras que el control

11. La gran novedad de la Ley Municipal de 1870 fue la instauración de la intervención municipal a cargo del contador, al que se le atribuyeron además funciones de clavero y de formación de las cuentas de cada ejercicio (Vera Torrecillas, 2021: 125).

12. Vid. Colás Tenas (2017: 52-53).

financiero acaece después de que el gasto se haya realizado e incorpora un control de eficacia, eficiencia y economía¹³.

A fin de garantizar preventivamente el cumplimiento del ordenamiento jurídico se ha dispuesto que, como regla general, los gastos públicos han de ser sometidos a una fiscalización previa. Sin embargo, evidentes razones de eficiencia y eficacia han llevado a que la propia norma recoja, desde hace años, excepciones a esta regla general, que aparecen en el art. 219 TRLHL.

Asimismo, en los supuestos no exentos de intervención previa, el pleno podrá acordar que la intervención previa tenga carácter limitado, comprobando exclusivamente los extremos que se recogen en el art. 219.2 TRLHL. Ahora bien, las obligaciones o los gastos sometidos a este tipo de fiscalización limitada serán objeto de otra comprobación plena con posterioridad, ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría, con el fin de verificar que se ajustan a las disposiciones aplicables en cada caso y determinar el grado del cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos (art. 219.3 TRLHL).

Si en el ejercicio de este control el órgano interventor “se manifestara en desacuerdo con el fondo o con la forma de los actos, documentos o expedientes examinados, deberá formular sus reparos por escrito antes de la adopción del acuerdo o resolución” (art. 215 TRLHL). Los efectos jurídicos de los reparos son distintos en función de si se refieren al reconocimiento de derechos o a la disposición de gastos. Los primeros nunca suspenderán la tramitación del expediente, mientras que los segundos sí en los siguientes casos: a) cuando se base en la insuficiencia de crédito o el propuesto no sea adecuado; b) cuando no hubieran sido fiscalizados los actos que dieron origen a las órdenes de pago; c) en los casos de omisión en el expediente de requisitos o trámites esenciales; y d) cuando el reparo derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios (art. 216.2 TRLHL).

En los supuestos anteriores, si el órgano al que afecte el reparo no está de acuerdo con este, corresponderá al presidente de la entidad local, o al pleno en determinados casos, resolver la discrepancia (art. 217 TRLHL). Ahora bien, se ha de insistir en que solo los defectos que taxativamente se han fijado por la normativa presupuestaria darán lugar a un reparo suspensivo, de suerte que el resto de reparos basados en defectos no esenciales carecerán de efectos suspensivos¹⁴.

13. Marín-Barnuevo y Monzón (2017: 193).

14. *Vid.* Vigo y González (2018: 109).

Tratándose de reparos no suspensivos, el expediente de gasto continuará hasta su finalización y solo se iniciará el procedimiento de discrepancia si el órgano gestor lo considera oportuno, ya que la ley solo articula reglas específicas para el caso de reparos que producen efecto suspensivo en el expediente. Ahora bien, los acuerdos adoptados que sean contrarios a los reparos no suspensivos se remitirán al Tribunal de Cuentas, tal y como se establece en el art. 218.3 TRLHL.

Por último, el control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, al tiempo que buscará informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación, y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos. Este control se llevará a cabo a través de procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público. Los resultados habrán de recogerse en un informe escrito con las observaciones y conclusiones pertinentes, que será enviado al pleno para su examen (art. 220 TRLHL). Asimismo, el control de eficacia tendrá por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones (art. 221 TRLHL).

3

Aspectos tributarios

3.1

La gestión tributaria

Junto con las especialidades en materia presupuestaria que se acaban de analizar, el capítulo III del título X LBRL contiene también novedades en el ámbito tributario, que se refieren eminentemente a la gestión tributaria y a los tribunales económico-administrativos.

Así, en el art. 135.1 LBRL se habilita al pleno de los ayuntamientos de los municipios de gran población para crear un órgano de gestión tributaria responsable de ejercer como propias las competencias que a la Administración tributaria local le atribuye la legislación fiscal. En efecto, en el art. 135.2 LBRL se especifica que a este órgano le corresponderán las siguientes competencias: a) la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales; b) la recaudación en período

ejecutivo de los demás ingresos de derecho público del ayuntamiento; c) la tramitación y resolución de los expedientes sancionadores tributarios relativos a los tributos cuya competencia gestora tenga atribuida; d) el análisis y diseño de la política global de ingresos públicos en lo relativo al sistema tributario municipal; e) la propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del ayuntamiento; y, por último, f) el seguimiento y la ordenación de la ejecución del presupuesto de ingresos en lo relativo a ingresos tributarios.

En cuanto a las competencias que se acaban de enumerar, se ha de tener en cuenta que, en virtud de lo dispuesto en los arts. 134.1 y 135.3 LBRL, en el supuesto de que el pleno decida establecer un órgano de gestión tributaria, las funciones recaudatorias pasarán a ser ejercidas por él. Por otro lado, en cuanto a la función revisora de los actos tributarios locales, como más adelante se detallará, al órgano de gestión tributaria le competará la resolución de los recursos de reposición, mientras que las reclamaciones económico-administrativas serán resueltas por el órgano específico al que posteriormente se hará alusión.

La posibilidad de crear un órgano de gestión integral de los procedimientos tributarios, que sin duda contemplaba a la AEAT como modelo, es una herramienta positiva para los municipios de gran población. No puede olvidarse que los grandes municipios llevan a cabo una ingente labor de gestión tributaria. Así, tomando el ejemplo más extremo, en 2021 la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid gestionó 4 281 462 recibos por un importe de 1792 millones de euros, resolvió 23 627 recursos, formalizó 8924 expedientes de actas y sanciones y recaudó 2348 millones de euros. No en vano, se trata de un organismo con un presupuesto de más de 64 millones de euros, que emplea a 817 personas¹⁵.

Ahora bien, el órgano específico de gestión tributaria no es solo recomendable por razones cuantitativas (afrontar la gestión masiva de los tributos municipales), sino que existen también razones cualitativas que aconsejan su existencia. En efecto, a pesar de que tradicionalmente se ha pretendido que la gestión tributaria local fuera lo más elemental posible, atendiendo a la secular insuficiencia de medios personales y técnicos de las entidades locales, en los últimos años se observa una relativa sofisticación de algunos tributos municipales. Es el caso, por ejemplo, de las tasas por ocupación del dominio público, cuya correcta cuantificación requiere la emisión de infor-

15. Todos los datos están extraídos de la Memoria Anual de 2021 (última disponible), que se puede consultar en <https://www.madrid.es/FWProjects/contribuyente/contenidos/01Conocenos/01Institucion/Memorias/2021/MemoriaATM2021.pdf>.

mes técnico-económicos cada vez más complejos. Igualmente, a diferencia de la anterior fórmula de cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (la conocida como plusvalía municipal), el sistema actual de liquidación implica una gestión mucho más exigente por parte de los ayuntamientos.

Sin perjuicio de lo anterior, es ciertamente llamativo que la especialidad de los municipios de gran población en materia tributaria se limite a una cuestión meramente organizativa. Esto es, en atención a las notables diferencias que este tipo de municipios presentan respecto del resto, quizás resultaría oportuno otorgar una mayor autonomía tributaria sustantiva a los municipios de gran población¹⁶. En este sentido, a pesar de que su funcionamiento depare resultados inequitativos¹⁷, el actual sistema de reparto de la participación de los ingresos del Estado ya contempla un régimen específico para los municipios de gran población, claramente diferenciado del que se aplica a los demás. Análogamente, cabría pensar en un régimen específico tributario para los municipios de gran población, que fuera más allá de los tímidos intentos que han existido hasta el momento¹⁸. Cabría pensar en una aplicación más restringida de este régimen tributario especial (por ejemplo, limitándolo a las ciudades de más de 500 000 habitantes), pero, en cualquier caso, es necesaria una profunda reflexión sobre el sistema tributario local, que en la actualidad dispensa la misma autonomía a Barcelona y a un municipio de 100 habitantes.

La mayor complejidad de la gestión tributaria municipal suscita, asimismo, otras dos cuestiones relevantes: por un lado, el personal municipal dedicado a la gestión tributaria, y, muy relacionada con esto, la colaboración de las empresas privadas en la gestión tributaria de las entidades locales.

A diferencia de lo que ocurre con los órganos responsables de la gestión económico-financiera y presupuestaria (art. 134 LBRL) y del control y fiscalización interna (art. 136 LBRL), la ley no exige que al frente del órgano de gestión tributaria se encuentre un funcionario de Administración local con habilitación de carácter nacional. La explicación tiene que ver, a buen seguro, con la inexistencia de un cuerpo estatal de funcionarios de inspección tributaria local. En este sentido, tratándose —como se ha dicho anteriormente— de una regulación tan uniforme en todo el Estado, podría estar justificada la creación de una nueva figura con habilitación de carácter nacional.

16. En este sentido, *vid.* Ortiz Calle (2009).

17. Para profundizar en dichos resultados, *vid.* Martínez Sánchez (2023).

18. Quizás la diferencia más llamativa que ha existido era la posibilidad que tenía Barcelona de someter a gravamen las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana cuyo período de generación fuera inferior a un año. Tras la reforma del IIVTNU, esta posibilidad se ha extendido a todos los municipios.

Esto reforzaría la unidad de criterio en materia de gestión tributaria, al tiempo que facilitaría la labor inspectora y sancionadora en materia tributaria de las entidades locales, que en muchos casos roza lo inexistente (normalmente, aunque no siempre, por falta de medios personales especializados).

Las notables insuficiencias que han presentado en este ámbito muchas entidades locales han generado la aparición de empresas privadas que colaboran habitualmente en la gestión de los tributos, incluso en las labores inspectoras¹⁹. En este sentido, los principios de eficacia y eficiencia se han invocado a la hora de justificar la externalización de determinados procedimientos tributarios en empresas especializadas, a través de los correspondientes contratos públicos. No obstante, existe un claro límite al objeto de estos contratos y es el ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos²⁰, tal y como se establece en el art. 17 Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, así como en el art. 85.2 LBRL, en relación con el art. 9.2 Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público. La delimitación de las labores que puedan desempeñar este tipo de empresas requeriría de un desarrollo legal que otorgara mayor seguridad jurídica a las entidades locales y a las contratistas²¹, al tiempo que asegurase el pleno respeto a los derechos de los contribuyentes de la Hacienda local.

3.2

Los tribunales económico-administrativos municipales

Quizás la mayor innovación del capítulo III del título X de la LBRL sea la creación, en su art. 137, de un órgano especializado en los municipios de gran población para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Con carácter previo al análisis de este tipo de órganos, se ha de tener presente que la aprobación de la LBRL en 1985 eximió de la necesidad de recurrir ante otra Administración pública actos dictados por las entidades locales. En efecto, desapareció la obligatoriedad de interponer reclamación económico-administrativa ante los órganos estatales antes de acudir al or-

19. Acerca de sus límites y posibilidades, *vid.* García y Velasco (2008).

20. En este sentido, *vid.* De Gandarillas Martos (2012).

21. Entre otras resoluciones relevantes, cabe destacar la STSJ del País Vasco de 14 de diciembre de 2015 (n.º 519/2015), que declaró la nulidad del acuerdo del Ayuntamiento de Amurrio (Álava) para adjudicar a una empresa externa el servicio de "colaboración en la inspección y gestión tributaria", al considerar que el contrato no se reducía a tareas de apoyo o asistencia técnica, sino que facultaba a la compañía a realizar actuaciones reservadas al personal de la Administración tributaria.

den contencioso-administrativo. Esta decisión, criticada contundentemente por algunos²², supuso un gran acierto y una gran equivocación al mismo tiempo. El acierto, desde el punto de vista de la autonomía local que se proclama en el art. 140 de la Constitución, consiste precisamente en no someter las decisiones de los municipios a los órganos de revisión estatales. En palabras del Tribunal Supremo, el principio de autonomía local “ha erradicado la persistencia –inconstitucional– de cualquier vestigio de tutela, fiscalización o control de la actuación de los entes locales por órganos de la Administración del Estado –como son los tribunales económico-administrativos– o, en su caso, de la Administración autonómica”²³.

Fue un acierto, por tanto, excluir a las entidades locales del control de los tribunales económico-administrativos estatales, pero fue un gran error no prever un mecanismo satisfactorio de revisión administrativa de los actos locales. En efecto, durante años el único recurso administrativo anterior a la vía judicial fue el recurso de reposición. Como es sabido, se trata de un recurso no suspensivo y no devolutivo, esto es, es resuelto por el mismo órgano que dictó el acto cuya revisión se pretende. Esta última característica, junto con el excesivamente corto plazo para resolver que otorga la ley (un mes), convierte a este recurso en una herramienta claramente insatisfactoria desde el punto de vista del reclamante y discutiblemente útil desde el punto de vista de la prevención de la litigiosidad judicial. En este sentido, se ha señalado con acierto que “es poco probable que el órgano administrativo que conoce de la reposición renuncie a mantener el criterio jurídico en base al cual dictó el acto originario”²⁴.

Ante este vacío legal, la primera reacción digna de consideración fue la del *Consell Tributari* de Barcelona, creado por un acuerdo plenario del Ayuntamiento de Barcelona de 2 de marzo de 1988, que inició sus funciones a principios de 1989 con independencia y objetividad, toda vez que sus miembros no estaban sometidos a relación jerárquica alguna con la Administración municipal²⁵. En lo que aquí interesa, entre las competencias de este órgano se encontraba “el dictamen de todas las propuestas de resolución de recursos y reclamaciones que se presenten contra los actos de aplicación de exacciones municipales”. Dicho dictamen tenía carácter preceptivo pero no vinculante. Así, el *Consell Tributari* se constituyó como un órgano consultivo creado por iniciativa del ayuntamiento, el cual autolimita

22. Así, ha sido calificada como “despropósito [...] por un prurito dogmático”, en Sánchez Morón (2004: 53).

23. STS de 25 de marzo de 2003, FD 6.º, ECLI:ES:TS:2003:2068.

24. De la Nuez y Pérez (2000: 60-61).

25. Cutiérrez Colomina (2010: 871).

sus facultades imponiéndose la obligación de incorporar el dictamen del *Consell* al expediente de resolución de los recursos administrativos en materia tributaria²⁶.

El buen funcionamiento de la iniciativa de Barcelona parece que sirvió de modelo para que el legislador, quince años después de la instauración del *Consell Tributari*, decidiera la creación de un órgano específico de resolución de reclamaciones económico-administrativas en los municipios de gran población. De acuerdo con lo expuesto en la exposición de motivos de la LMMGL, la creación de estos órganos especializados pretendía “garantizar la competencia técnica, la celeridad y la independencia tan patentemente requeridas por los ciudadanos en este ámbito”, al tiempo que se entendía que “puede constituir un importante instrumento para abaratar y agilizar la defensa de los derechos de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el tributario, así como para reducir la conflictividad en vía contencioso-administrativa, con el consiguiente alivio de la carga de trabajo a que se ven sometidos los órganos de esta jurisdicción”.

Así, se creó la reclamación económico-administrativa local como forma preceptiva de revisión de los actos tributarios de los grandes municipios, previa al recurso contencioso-administrativo, al tiempo que se mantenía el recurso de reposición, que dejaba de ser preceptivo (como sigue siendo en el resto de municipios) para convertirse en potestativo. Evidentemente, esta nueva regulación no afectaba a los supuestos de gestión compartida (IBI e IAE) en los que la ley prevé la reclamación económico-administrativa ante los tribunales económico-administrativos del Estado, cuya regulación no resultó alterada.

En cuanto a las competencias, se decidió la creación de un órgano que no solo se encargase de resolver las reclamaciones económico-administrativas, sino que —acertadamente— además se le dotó de ciertas labores consultivas, como el dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales y la elaboración de estudios y propuestas en materia tributaria.

Respecto de su composición, la ley solo exige que esté constituido por un número impar de miembros, con un mínimo de tres, designados por el pleno, con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente lo integren, de entre personas de reconocida competencia técnica. En cuanto a esto último, resulta llamativo que es el único órgano municipal en el que se omite la exigencia de la condición funcionarial o de una determinada condición funcionarial (habilitados nacionales)²⁷. La explica-

26. Agulló Agüero (1996: 285).

27. Como ya se puso de manifiesto en Plaza Vázquez (2004).

ción seguramente tiene que ver, como ya se dijo en relación con el órgano de gestión tributaria, con la inexistencia de un cuerpo de funcionarios estatal específicamente diseñado para estas tareas. En todo caso, lejos de resultar criticable, parece positivo que se posibilite la entrada a estos órganos de personal de otras Administraciones, así como de reconocidos expertos del ámbito privado.

En cuanto a la independencia de los miembros del órgano, se ha de tener en cuenta que existe una lista exhaustiva de causas de cese (art. 137.4 LBRL), a saber: a) a petición propia; b) cuando lo acuerde el pleno con la misma mayoría que para su nombramiento; c) cuando sean condenados mediante sentencia firme por delito doloso; y, por último, d) cuando sean sancionados mediante resolución firme por la comisión de una falta disciplinaria muy grave o grave. En este último caso, solamente el pleno podrá acordar la incoación y la resolución del correspondiente expediente disciplinario.

Resulta especialmente encomiable que la ley explicitara la gratuidad de este procedimiento de revisión. En efecto, como ya se ha comentado, en el ámbito local es habitual que los actos que se impugnan tengan unas cuantías bajas, de forma que existe un gran desincentivo económico para acudir a los tribunales (especialmente desde que, con la reforma de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, en el orden contencioso-administrativo rija el principio del vencimiento en la imposición de costas). En este sentido, la gratuidad del procedimiento económico-administrativo es muy pertinente para la correcta salvaguarda de los derechos de los contribuyentes.

A pesar de las evidentes ventajas que esta nueva vía presenta, lo cierto es que a lo largo de estos años no todos los grandes municipios han creado un órgano especializado para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas²⁸. En este sentido, lo primero que se ha de indicar es que el tenor literal del art. 137 LBRL (“[e]xistirá”) parece no dejar lugar a dudas acerca del carácter imperativo del precepto²⁹, por lo que existe la obligación legal de crear este tipo de órgano especializado para la resolución de reclamaciones económico-administrativas.

Más dudoso resulta definir cuáles son las consecuencias exactas de dicha omisión. No en vano, se trata de una cuestión que se encuentra pen-

28. En cuanto a los municipios que no cuentan con dicho órgano, existe una enumeración de los mismos en Ortiz Espejo (2023: 150).

29. En este mismo sentido se pronuncia la DT 1.ª LMMGL, en la que se establece que los plenos de los ayuntamientos a los que resulte de aplicación el título X de la LBRL disponen de un plazo de seis meses para aprobar las normas orgánicas necesarias.

diente de decisión por parte del Tribunal Supremo, el cual en 2022 apreció que existía interés objetivo casacional para la formación de jurisprudencia en determinar “si, la falta de creación en los municipios de gran población del órgano especializado para resolver las reclamaciones económico-administrativas previsto en el artículo 137 LBRL, determina la nulidad de los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal, al privar el ayuntamiento al contribuyente del derecho a la resolución de su reclamación económico-administrativa por un órgano especializado antes de acudir a la vía judicial”³⁰.

A falta de que se pronuncie el alto tribunal para zanjar la cuestión, los tribunales, por el momento, han ofrecido dos respuestas diferentes que se resumirán a continuación.

Por un lado, existen pronunciamientos judiciales que entienden que esta omisión ha de comportar la nulidad de los actos impugnados. En este sentido, en la sentencia del juzgado de lo contencioso-administrativo de Santander que dio lugar al auto de admisión citado, se sostenía que, “en cuanto al segundo motivo del recurso, omisión en la resolución recurrida de la posibilidad del recurso previsto en el art 137.3 indicado, lo cierto es que, aunque la Administración haya alegado ausencia de indefensión y con independencia del criterio que pudiera tener ya formado sobre el fondo del asunto, lo cierto es que es una previsión legal de obligado cumplimiento y omitir el derecho al recurso al recurrente en vía administrativa es determinante de la nulidad solicitada, debiendo la Administración haber facilitado el mismo”³¹.

Por el contrario, ante un recurrente que, al no existir el preceptivo órgano especializado en el municipio, intentó acudir directamente a la jurisdicción, sin interponer previamente el recurso de reposición que entendía potestativo por tratarse de un municipio de gran población (Alcalá de Henares), el TSJ de Madrid llegó a la conclusión de que “la ausencia del órgano especializado ante el que ha de agotarse la vía administrativa impide que pueda aplicarse el régimen de recursos que con dicho órgano se establece por la LBRL. Y ello, porque dicho régimen peculiar de recursos exige agotar, en todo caso, la vía administrativa ante el citado órgano especializado, siendo sólo la reposición potestativa, y no es posible exigir agotar la vía administrativa ante un órgano que no existe. Por tanto, debemos entender que hasta que dicho órgano especializado no se cree y entre en funcionamiento,

30. ATS de 12 de enero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:38A).

31. SJCA n.º 2 de Santander de 23 de diciembre de 2020, procedimiento abreviado n.º 243/2020, FD 2.º.

mediante el correspondiente reglamento aprobado por el Pleno, no puede ser de aplicación un régimen de recursos administrativos que pivota sobre dicho órgano aún no creado. Así pues, entendemos que, en este caso, lo determinante es la información de recursos que se diera a la interesada en la notificación, y es lo cierto que dicha notificación obra en autos y en ella se indica con claridad que el recurso administrativo procedente, previo al contencioso administrativo, es el de reposición. Ninguna confusión puede alegarse dada la claridad de los términos de la notificación. El recurso procedente era el de reposición con carácter preceptivo, tal y como se informaba a la interesada en la notificación, y su no interposición sólo puede, por ello, ser imputable a la propia recurrente³².

A nuestro juicio, ninguna de las dos soluciones jurisprudenciales citadas es completamente acertada. En efecto, hay dos cuestiones nucleares previas que son determinantes para resolver la situación. En primer lugar, por obvio que resulte, se debe recordar el pleno sometimiento de la Administración a la ley, cuyo incumplimiento ha de ser controlado por los tribunales (arts. 9.3 y 106.1 de la Constitución). En este caso, es evidente que algunos municipios de gran población están incumpliendo claramente un mandato legal al no crear un órgano especializado para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, tal y como ordena el art. 137 LBRL. En segundo lugar, el sistema de recursos administrativos de los actos tributarios de los municipios de gran población es el que establece la ley (en este caso la LBRL en conjunción con el TRLHL), sin que los municipios tengan competencia para alterarlo, más allá del desarrollo reglamentario que la ley les encomienda.

Así las cosas, entendemos que —aunque están relacionados— se debe distinguir entre los vicios de validez que pudieran presentar los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa en los municipios de gran población que hayan incumplido la obligación de crear un órgano especializado, y la vía jurídica más adecuada para obligar a dichos municipios a crear el referido órgano.

En cuanto a lo primero, los actos de aplicación de los tributos en este tipo de municipio no parecen estar viciados *per se*. Sí puede sostenerse que existe en ellos una causa de anulabilidad por el defectuoso pie de recurso que contienen (art. 40.2 LPAC). Ahora bien, la indicación errónea de los recursos pertinentes (en este caso, la omisión de la reclamación económico-administrativa) no ha sido entendida generalmente por los tribunales

32. STSJ de Madrid de 26 de julio de 2010, n.º de recurso 34/2010 (ECLI:ES:TSJM:2010:12710), FD 2.º.

como una causa de anulabilidad como tal, sino que la jurisprudencia simplemente puntualiza que la confusión o el error en el ofrecimiento de recursos, imputable a la Administración, no puede perjudicar al recurrente³³, en el sentido de que no debería entenderse iniciado el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo hasta que se indique el recurso que corresponde.

Distinto de lo anterior son los actos de los referidos municipios, también los presuntos, por lo que se niega la posibilidad de presentar una reclamación económico-administrativa. En este caso, a nuestro juicio aquí sí cabe apreciar la nulidad de pleno derecho del acto, en atención a lo dispuesto en el art. 217.1.a) LGT. En particular, entendemos que pueden apreciarse dos lesiones a los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. Con carácter previo, se debe recordar que se ha de realizar una interpretación restrictiva de las causas que comportan la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos. Así, la doctrina ha entendido que solo si la indefensión impide la tutela judicial efectiva cabría imputar la nulidad absoluta al acto que la originó. Por el contrario, “si un acto ocasiona indefensión en vía administrativa pero esta puede solventarse en vía de recurso, no estaríamos ante esta causa de nulidad”³⁴.

Para que se produzca la referida lesión constitucional es necesario que el interesado se vea en una situación de indefensión, y para ello es preciso que la indefensión sea material y no meramente formal (SSTC 90/1988, 181/1994, 314/1994, 15/1995, 126/1996, 86/1997 y 118/1997, entre otras), lo que implica que el citado defecto haya causado un perjuicio real y efectivo para el demandado en sus posibilidades de defensa (SSTC 43/1989, 101/1990, 6/1992 y 105/1995, entre otras), y, además, es necesario que la indefensión padecida no sea imputable a la propia voluntad o a la falta de diligencia del demandado.

En atención a lo expuesto, entendemos que en estos casos la omisión de un recurso ante un órgano con independencia técnica, gratuito y célere, previsto por la ley, sí produce una indefensión material que no puede ser subsanada en vía contencioso-administrativa, por lo que debería apreciarse una vulneración de la tutela judicial efectiva prevista en el art. 24 CE.

En conexión con lo anterior, cabe también apreciar una vulneración del principio de igualdad ante la ley y la prohibición de discriminación (art. 14 CE). No puede desconocerse la desigual situación en la que se encuentran los contribuyentes de los municipios que sí cumplen con la ley frente a los que no han acatado el mandato legal. Los primeros pueden acudir a la vía

33. SSTs de 18 de mayo de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:3356) y de 19 de diciembre de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:7163).

34. Sesma Sánchez (2017: 178).

económico-administrativa local, y los segundos, por la mera inactividad de su municipio y sin que exista ninguna otra causa que lo motive, no pueden hacerlo. Por tanto, entendemos que se trata de situaciones homogéneas en las que se dispensa una diferencia de trato que carece de una justificación objetiva y razonable, por lo que resulta contraria al citado art. 14 CE³⁵.

La última cuestión que se ha de comentar tiene que ver con las vías jurídicas para forzar al municipio a implantar el órgano especializado en la resolución de reclamaciones económico-administrativas, al que la ley le obliga. En efecto, en el art. 137 LBRL se contiene la obligación de crear estos órganos, y además, en la disposición transitoria primera de la LMMGL, se establecía un plazo general de seis meses para aprobar las normas orgánicas necesarias. Así, nos encontramos ante un supuesto en que la ley expresamente se remite a la regulación reglamentaria, señalando plazo para dictar esta. Así pues, el transcurso del plazo legal “puede revelar la inactividad de la Administración, situación ilegal contra la cual deberían quedar abiertos los cauces jurisdiccionales para exigir el cumplimiento tardío del deber legal de obrar. Al respecto, comprobada esta situación, nada parece impedir que se solicite de la Administración la aprobación del reglamento con el fin de dejar constancia de la omisión administrativa, voluntaria o no, e interponer contra la negativa un recurso contencioso-administrativo”³⁶.

Constatado lo anterior, el recurso contra la inactividad del municipio de que se trate se va a enfrentar a dos importantes dificultades a la hora de ejecutar la ulterior sentencia: la imposibilidad de que el juez sustituya al pleno en su labor reglamentaria, y, ante lo anterior, los escasos medios que el juez tiene para compeler al pleno a que apruebe el correspondiente reglamento orgánico. No obstante, en cuanto a esto último, ningún obstáculo parece que pueda existir para imponer, en virtud de lo dispuesto en el art. 112 LJCA, una multa coercitiva a los miembros del pleno que se resistan a aprobar el citado reglamento orgánico.

4

Conclusión

Contrariamente a lo que cantaba Gardel, veinte años sí son algo en lo que respecta a la vigencia y actualidad del régimen económico-financiero de los grandes municipios, instaurado en 2003 por la LMMGL.

35. SSTC 75/1983, 150/1991 y 222/1992, entre otras muchas.

36. Gómez Puente (2000: 310).

Así, en lo que se refiere a las normas de carácter presupuestario, se ha puesto de manifiesto que, más allá de la separación de órganos, los principios que se contienen en el art. 133 LBRL se han visto claramente superados por la normativa en materia de estabilidad presupuestaria, que acompañó a la reforma del art. 135 CE, que tuvo lugar en 2011. En efecto, como se ha explicado ya, en la actualidad existe una densa normativa —con controles efectivos y ciertamente exigentes— que, tras la suspensión que ha deparado la crisis de la COVID-19, volverá a estar en pleno vigor en el ejercicio 2024. Junto con la adaptación a los previsibles cambios que se producirán en la normativa comunitaria, el legislador tiene por delante el reto de modificar las actuales reglas fiscales, sobre todo en lo que se refiere a la regla de gasto, de forma que se modulen en función de la situación económico-financiera de cada municipio.

Igualmente, en lo que se refiere al control interno de los grandes municipios, en estos veinte años se han producido reformas normativas de calado para lograr un control económico-presupuestario más riguroso y reforzar el papel de la función interventora en las entidades locales. En particular, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por fin desarrolló el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público Local. En este ámbito, las mejoras deben pasar por, al menos, lo siguiente: establecer controles sobre el gasto público más ágiles, sobre todo en atención a la rápida ejecución que debe hacerse del PRTR; y, por otro lado, clarificar las tareas de control jurídico de las decisiones municipales, evitando los habituales solapamientos que existen en la actualidad.

En cuanto a la materia tributaria, el desarrollo de órganos especializados en la aplicación de los tributos era una necesidad que se justificaba, entonces y ahora, por la ingente gestión tributaria que incumbe a los municipios de gran población. Sin embargo, queda pendiente profundizar en la autonomía tributaria de este tipo de entidades locales, que, no se olvide, en algunos casos manejan presupuestos superiores a los de algunas comunidades autónomas españolas.

Asimismo, se ha subrayado el acierto que supuso la creación de órganos especializados para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en los municipios de gran población. Sin embargo, también se han puesto de manifiesto dos insuficiencias en esta materia: la resistencia que algunos municipios han mostrado a la creación de estos órganos (cuya respuesta jurídica está pendiente de sentencia por parte del Tribunal Supremo); y la inexistencia, en el resto de municipios que no pueden ser considerados como de gran población, de una vía de recurso satisfactoria, toda vez que solo existe el recurso de reposición obligatorio.

En definitiva, se puede afirmar que los cambios introducidos por la LMMGL fueron positivos, si bien han resultado —en su mayoría— superados por el desarrollo del régimen económico-financiero común a todos los municipios. Junto con los retos que se han señalado, quizás también es el momento de plantearse la necesidad de crear un régimen específico para los municipios (muy) pequeños, cuyas particulares características podrían aconsejar la existencia de una normativa particular. Esta cuestión, sin embargo, tendrá que ser objeto de investigaciones posteriores...³⁷.

5 Bibliografía

- Agulló Agüero, A. (1996). Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral. En G. Elorriaga Pisarik (coord.). *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- AIReF (2015). *La Regla de Gasto y la sostenibilidad de las finanzas públicas*. Disponible en: <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2015/11/Documento-divulgativo-Regla-de-Gasto.pdf>.
- Almeida Cerrada, M. (2023). Un posible régimen especial para los pequeños municipios: justificación, naturaleza, contenido y articulación. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*. Nueva Época, 19.
- Colás Tenas, J. (2017). El control como categoría jurídica (poder, responsabilidad y control). En M. Fueyo Bros (dir.). *Reglamento de Control Interno Local. Función interventora, control financiero permanente y auditoría pública*. Cizur Menor: Thomson Reuters/Aranzadi.
- Comisión de Expertos. (2017). *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local*. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacione/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf.
- De Gandarillas Martos, S. (2012). La externalización en el ámbito de la aplicación de los tributos: gestión tributaria. En F. Serrano Antón (dir.). *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales*. Madrid: Civitas/Thomson Reuters.
- De la Nuez Sánchez-Cascado, E. y Pérez Torres, E. (2000). *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*. Elcano: Aranzadi.

³⁷. Ya existen propuestas al respecto, como la realizada en Almeida Cerrada (2023).

- García Martínez, A. y Velasco Caballero, F. (2008). *Régimen jurídico de la inspección tributaria local*. Madrid: Thomson/Aranzadi.
- García Roca, J. y Martínez Lago, M. Á. (2013). *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*. Madrid: Civitas/Thomson.
- Gómez Puente, M. (2000). *La inactividad de la Administración* (2.ª edición). Elcano: Aranzadi.
- Gutiérrez Colomina, V. (2010). Los municipios de gran población. En T. Cobo Olvera (dir.). *Tratado de Derecho Local*. Cizur Menor: Aranzadi/Thomson Reuters.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. y Monzón Mayo, M.ª J. (2017). El nuevo régimen jurídico de control interno de las entidades locales. En D. Marín-Barnuevo Fabo y M.ª J. Monzón Mayo (coords.). *El control interno de las entidades locales: control financiero*. Madrid: Instituto de Derecho Local-Universidad Autónoma de Madrid.
- Martínez Sánchez, C. (2023). La necesaria revisión del sistema de financiación local para combatir la despoblación. En C. Navarro, Á. R. Ruiz Pulpón y F. Velasco Caballero (dirs.). *Despoblación, territorio y Gobiernos locales*. Madrid: Marcial Pons.
- Ortiz Calle, E. (2009). Financiación de las grandes ciudades: propuestas para solucionar los problemas estructurales de estas Haciendas Locales. *Cuadernos de Derecho Público*, 37.
- Ortiz Espejo, D. (2023). A vueltas con las consecuencias de no disponer de un órgano especializado para resolver las reclamaciones económico-administrativas en los municipios de “gran población”. *Tributos Locales*, 160.
- Plaza Vázquez, A. L. (2004). La nueva vía económico-administrativa en las grandes ciudades (común y foral). *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, 1.
- Sánchez Morón, M. (2004). Balance de la reforma legal sobre el régimen de los “municipios de gran población”. *Anuario del Gobierno Local 2004*.
- Sesma Sánchez, B. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Cizur Menor: Thomson Reuters/Aranzadi.
- Vera Torrecillas, R. J. (2021). *Del escribano al secretario municipal. Antecedentes, origen y evolución de los cuerpos nacionales hasta la Ley de bases del régimen local*. Madrid: Dykinson.
- Vigo Martín, B. y González Pueyo, J. M.ª (2018). *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales* (9.ª edición). Madrid: El Consultor de los Ayuntamientos/Wolters Kluwer.