

EL RECARGO DE VIVIENDAS RESIDENCIALES DESOCUPADAS EN EL IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES

Enrique Lorenzo ANDREU ZAMORANO

*Interventor-Tesorero de la Administración Local (Funcionario de Administración Local
con Habilitación de Carácter Nacional).*

*Trabajo de evaluación presentado para obtener el Diploma de especialización en
gestión financiera local (CEMCI)*

SUMARIO:

1. Introducción.
2. Contexto anterior y regulación
 - 2.1. La modificación de 2018 y sus constantes cambios en los años sucesivos
3. Regulación actual y naturaleza del recargo
 - 3.1. El nuevo concepto del recargo de viviendas desocupadas
4. La continuidad de la problemática relativa a la figura del recargo de viviendas desocupadas
 - 4.1. La regulación actual del recargo por el Ayuntamiento de Barcelona y por otras Entidades Locales
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

En primer lugar, la elaboración del presente trabajo tiene por objeto la realización de un breve repaso legislativo de la figura del recargo de viviendas desocupadas que es posible aplicar en el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI). También se busca la enmarcación y explicación del contexto actual, dado que la reforma del año 2023 desplegó un abanico de posibilidades y ha supuesto un avance en la seguridad jurídica y posibilidad real de aplicación de esta figura, pero sigue siendo problemática su aplicación.

El recargo de las viviendas desocupadas, además de tener el fin de suponer un medio de presión fiscal en contra de la especulación inmobiliaria y mejora del parque de vivienda, puede ser aprovechado para mejorar la recaudación y los ingresos que el IBI proporciona a las Entidades Locales.

A lo largo del trabajo se quiere desarrollar y definir mejor esta figura, exponiendo algunos de sus puntos más conflictivos y su problemática, ejemplificando a través de algunas ordenanzas fiscales de varias Entidades Locales, analizando especialmente la regulación del Ayuntamiento de Barcelona y la recomendación de la lectura y referencia de la regulación realizada por el Ayuntamiento de Girona.

2. CONTEXTO Y ANTERIOR REGULACIÓN

La figura del recargo en las viviendas residenciales urbanas desocupadas permanentemente no apareció¹ hasta que se publicó 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 (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) a través del apartado 4 del artículo 72, en sus párrafos tercero y cuarto, en el cual, venía a disponerse literalmente lo siguiente:

“(…)Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto.

Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare.”

¹ En la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, no se establecía ningún recargo en el IBI por viviendas desocupadas, sino simplemente recargos a favor de los inmuebles que se encontraran en un área metropolitana, de acuerdo con el artículo 134. En la regulación anterior a esta tampoco se encuentra referencia alguna al recargo de viviendas desocupadas.

Fue en la publicación original del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo cuando se estableció de manera rotunda que la competencia para la regulación del recargo a viviendas desocupadas permanentemente era expresamente conferida a las Entidades Locales, de acuerdo con el artículo 77.5, con independencia de que sea un tributo de gestión compartida².

Sin embargo, puede entenderse que en legislaciones anteriores esta figura no existiera, puesto que la parte fuerte del auge de la especulación inmobiliaria y la burbuja que trajo consigo comenzó aproximadamente en el año 2002, por lo que teniendo el Entidades Locales en cuenta esta situación, decidió crear una figura fiscal impositiva para frenar o desincentivarla, siendo un ligero y poco conocido método de intervención de las Administraciones Públicas en el contexto de la especulación inmobiliaria³:

“Tanto es así, que el precio de la vivienda se incrementó desde el año 2002 hasta el año 2007 en un 44’16% siguiendo las cifras del Ministerio de Fomento de los precios de la vivienda. (...) El crecimiento de la demanda de la vivienda fue espectacular. Tanto es así que la oferta, aunque aumentó de forma considerable, no lo hizo suficientemente para poder absorber la demanda sin generar un aumento de los precios de la vivienda. La Administración Pública podría haber intervenido (...)”.

2.1 La modificación de 2018 y sus constantes cambios en los años sucesivos

Por otro lado, en lo que se refiere a la conflictividad de su regulación, no fue hasta el año 2018 cuando se produjo una modificación importante relativa al recargo que estamos tratando. La primera reforma del recargo de viviendas desocupadas tuvo lugar con la modificación del apartado 4 del artículo 72 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a causa del artículo 4.2 del Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler.

² “El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro, **sin perjuicio de la competencia municipal para la calificación de inmuebles de uso residencial desocupados.**”

³ ALBA ÁLVAREZ, JAVIER, Crecimiento y estallido de la burbuja inmobiliaria en España: causas y consecuencias. Universidad de Salamanca, 2017.

Se vino a establecer mediante esta reforma que, **mediante ordenanza fiscal**, procedería la regulación de uno o varios recargos en función de los años que llevara desocupado. Además, también fue el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en el que se definió el concepto de vivienda permanentemente desocupada. Es importante reproducir el fragmento relativo al párrafo quinto del artículo 72 reformado en 2018 porque fue concretamente objeto de varias impugnaciones, derogaciones y reformas:

“A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro.”

Este fragmento fue en varias ocasiones eliminado por la derogación pronta de su implantación, pues en concreto, fue derogado mediante la Resolución de 22 de enero de 2019, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de derogación del Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler. Por lo tanto, a principios de 2019, se volvió a la regulación anterior, recuperando prácticamente a la regulación originaria de 2004 y creando una gran inseguridad jurídica en cuanto a la pervivencia de la figura tratada.

En cambio, de manera muy temprana se reaccionó y se modificó el apartado 4 del artículo 72 a causa del artículo 4.2 del Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo. Paradójicamente, se recuperó la redacción original introducida con la reforma introducida por el artículo 4.2 del Real Decreto-ley 21/2018⁴, de 14 de diciembre,

⁴ Principalmente se produjo su derogación a causa de que el mencionado Real Decreto no consiguió la convalidación, por lo que al no respetarse lo dispuesto en el artículo 86 de la Constitución Española de 1978, la norma solamente desplegó sus efectos durante un período realmente breve.

volviendo a definir el concepto de vivienda permanentemente desocupada y la posibilidad de la exigencia de un recargo o varios en función del periodo de desocupación del inmueble.

3. REGULACIÓN ACTUAL Y NATURALEZA DEL RECARGO

Se trata de un recargo determinado, establecido para un concreto impuesto de naturaleza real y local, que en este caso es el Impuesto de Bienes Inmuebles y **solamente respecto de los bienes de carácter urbano y residencial desocupados permanentemente**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (tras la última reforma aplicada a dicho precepto de acuerdo con la Disposición Final 3 de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda). Se introdujo un concepto claro y desarrollado del concepto de vivienda desocupada con carácter permanente, que posteriormente será comentado.

La naturaleza de este recargo es especial en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, puesto que la finalidad del mismo es la desincentivación de contar con inmuebles desocupados permanentemente⁵ -de la misma manera en la que ya existieron otros tributos locales y autonómicos con esta finalidad⁶- a la par que trata de aumentar la recaudación de uno de los impuestos con más peso recaudatorio en las Entidades Locales⁷.

⁵ Cano, M. J. (2024). Las dificultades del gravamen a la vivienda desocupada en España. *Anuario de Derecho Municipal*, 119-141. https://doi.org/10.37417/ADM/17-2023_2.03

⁶ ORÁN MORATÁN, Germán (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Jaume I de Castellón) (2015). "Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas". *Anuario de Derecho Municipal* 2015. Acceso: <https://repositorio.uam.es/server/api/core/bitstreams/b0ccffd7-8a21-437b-acc0-da4f2d5b9b7f/content>

Esteve Pardo, M. L. (2017). Medidas tributarias y de orden coercitivo de movilización de viviendas vacías. *Anuario del Gobierno Local* 2017, 213-241. <https://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/handle/10873/1838>

⁷ El IBI es sin duda la figura tributaria más relevante para la financiación de los municipios españoles, suponiendo para algunos municipios como mínimo el 40% de los ingresos y para otros de hasta más del 70%.

Consejo General de Economistas de España. (2024). Panorama de la fiscalidad local 2024. REAF Auditores. P.24-25. Acceso:

<https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/2024/Panorama%20de%20la%20fiscalidad%20local%202024.pdf>

Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2021). Haciendas locales en cifras: Ejercicio 2019. Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Acceso:

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionEELLS/HaciendasLocalesencifras.aspx>

El recargo de viviendas desocupadas se diferencia así tanto en los porcentajes aplicables como en su naturaleza en comparación con otros recargos tributarios típicos procedimentales, como suelen ser los recargos por presentación extemporánea o del periodo ejecutivo de los artículos 27 y 28 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (estos clásicos recargos tienen la función de la persuasión y el objetivo de procurar que los obligados tributarios presenten y paguen puntualmente las deudas correspondientes, pues de lo contrario la deuda aumentaría automáticamente).

3.1- El nuevo concepto del recargo de viviendas desocupadas

De acuerdo con lo fijado a partir del tercer párrafo del apartado cuarto del artículo 72 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, para comprender el nuevo concepto del recargo de viviendas desocupadas, hay que tener en cuenta varios parámetros que se tratarán a continuación.

3.1.1-La inacabada definición de inmueble desocupado permanentemente

Se considerará inmueble desocupado permanentemente aquel que, de acuerdo con los medios de prueba y requisitos fijados por la ordenanza fiscal reguladora, se determinen como desocupados permanentemente durante más de dos años y que además pertenezcan a personas que sean titulares de 4 o más inmuebles de uso residencial.

Mediante lo dispuesto en el párrafo anterior y de acuerdo al artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, la fijación del concepto de vivienda desocupada con carácter permanente ha ocasionado la superación de una buena parte de la problemática jurisprudencial que giraba en torno a este impuesto. Hasta la regulación de mayo de 2023, el concepto de la vivienda residencial permanentemente desocupada no estaba desarrollado legal ni reglamentariamente por el Estado, lo que llevó a que muchos tribunales de justicia autonómicos determinasen la nulidad de la ordenanza fiscal por no ser el instrumento que pudiera delimitar el concepto de inmueble residencial desocupado.

Toda esta jurisprudencia hacía referencia a que el desarrollo era competencia del Estado en aras de la delimitación de un concepto uniforme e igual

aplicable a la generalidad de los municipios y de los principios de seguridad jurídica e igualdad, pudiendo destacarse las sentencias siguientes: STSJ de Madrid de 27 de abril de 2016, de 7 de noviembre de 2011 y 14 de enero de 2010, la STSJ de Andalucía de 4 de mayo de 2015, la STSJ de Asturias de 28 de noviembre de 2014, la STSJ de Cataluña de 22 de julio de 2011, la STSJ de Galicia de 22 de julio de 2011.

Por otro lado, hay que entender que, aunque la figura analizada tiene carácter de recargo tributario específico, realmente enmascara un ánimo disuasorio en el ámbito especulativo inmobiliario muy concreto, donde a lo mejor el lugar idóneo para la determinación de los detalles y los conceptos que definan a las viviendas desocupadas permanentemente de manera explícita sería la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda. En caso de la fijación de los parámetros necesarios por la ley estatal de vivienda, se podría haber aprovechado para haber fijado una definición segura⁸ para que, posteriormente, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, o la correspondiente normativa autonómica pudiera remitirse a la misma a efectos de unificar el concepto.

Sin embargo, esta posibilidad de definición uniforme de vivienda desocupada podría haber llevado a un conflicto más acentuado en materia de vivienda y urbanismo entre el Estado y las Comunidades Autónomas; por lo que pareció más adecuada la regulación de la figura del recargo de viviendas desocupadas directamente en el **Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el cual tampoco establecía exactamente la definición de vivienda desocupada porque remite a que los medios de prueba y requisitos que fijen por la ordenanza fiscal** -cuestión que tampoco parece acertar con el problema que puso de manifiesto las sentencias autonómicas citadas en la página anterior-.

Así y todo, teniendo en cuenta la compleja situación, no hay que perder de vista que, tal y como se desprende del apartado tercero del preámbulo de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda:

⁸ La falta de una definición concretada por la misma administración estatal que legitima y habilita la aplicación de un recargo, ocasiona problemas de interpretación complicados de resolver para una entidad local mediante una ordenanza fiscal, como por ejemplo ocurre con la consideración o no de las viviendas ocupadas ilegítimamente como viviendas desocupadas, cuestión tratada al final del presente trabajo.

“(…)A través de la disposición final tercera se modula el recargo a los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, (...) con el objetivo de que tenga un mayor efecto en la optimización del uso del parque edificatorio residencial y refuerce el instrumento de los Ayuntamientos para hacer frente a situaciones de vivienda desocupada a través de la fiscalidad.”

Pues es través de la recaudación, la fiscalidad y la regulación fiscal local el método por el que se quiere regular, o al menos aprovechar, las consecuencias de la existencia de inmuebles desocupados, con el fin de que ocasione un efecto de beneficio recaudatorio para repercutir en el parque edificatorio residencial.

3.1.2- Cuantía del recargo y causas de justificación de la desocupación del inmueble

Aquí parece importante matizar que lo que gradúa el recargo es de hasta un máximo del 50% cuando sea la desocupación superior a 2 años. En cambio, cuando lleve más de tres años se podrá modular un recargo de hasta el 100%, pudiendo ser inferior y escalarse en función de los años y/o meses adicionales a los tres años de la desocupación, debiendo acudir a lo dispuesto en la propia ordenanza fiscal⁹. Si bien, podrá alcanzar la cuantía máxima del 150% (otro 50% adicional máximo) en caso de que dos o más inmuebles pertenecientes al mismo titular se encontrasen en el mismo término municipal.

Cabe decir que hay que partir siempre de que el propietario debe contar con al menos cuatro viviendas residenciales que tengan la consideración de desocupadas . Si bien, se podría aplicar el recargo adicional del 50% (sobre el previo recargo de entre el 50 y 100%) cuando dos o más inmuebles de los mismos propietarios encuentren en el mismo término municipal.

⁹ La libertad para la regulación de esta figura es una verdadera muestra de la autonomía local reservada a los entes locales, concordando con la atribución función ejecutiva y recaudatoria que establece Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Ténganse en cuenta las sentencias citadas a continuación:

Tribunal Constitucional. (1981, 2 de febrero). *Sentencia 4/1981*. Boletín Oficial del Estado, 24 de febrero de 1981. <https://www.boe.es/eli/es/tc/s/1981/02/02/4>

Tribunal Constitucional. (1985, 19 de diciembre). *Sentencia 179/1985*. Boletín Oficial del Estado, 16 de enero de 1986. <https://www.boe.es/eli/es/tc/s/1985/12/19/179>

Si se analiza más detalladamente lo comentado en los dos párrafos anteriores, parece que, curiosamente, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, **no pone como condición para los titulares de los inmuebles residenciales que todos se encuentren desocupados en el mismo término municipal**, sino que simplemente tienen que ser titulares de cuatro o más inmuebles que estén desocupados simplemente, incluso aunque estén en territorios municipales diferentes, o al menos eso puede entenderse de manera indirecta¹⁰.

Pues es que sí prevé el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo la posibilidad de que los inmuebles desocupados se encuentren en el mismo municipio, pero esta posibilidad no es condición para la aplicación del recargo de desocupación, sino que es una posibilidad que abre la opción de aumentar el recargo correspondiente (50% o 100%, en función del periodo de desocupación) en hasta un 50% más.

La cuestión comentada abre, seguramente, dos complicaciones:

- Una sería la relativa a la necesidad de comunicación y solicitud de información al propio sujeto tributario, entre las Entidades Locales, registradores de la propiedad, notarios u otros agentes en lo que se refiere a la fase de comprobación y averiguación de la cantidad de inmuebles residenciales que tenga el titular correspondiente.

El artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, solamente expresa que tienen que ser titulares de cuatro o más inmuebles residenciales, pero no exige que se traten todos ellos de inmuebles desocupados, sino que **simplemente se pide la titularidad**. Desde luego, la reunión de información necesaria puede ser larga y compleja, puesto que la localización de la titularidad de los bienes inmuebles puede no ser dentro del mismo territorio local e incluso autonómico, con las dificultades que eso podría conllevar.¹¹

¹⁰ Condicionar la aplicación de un recargo tributario de un concreto impuesto local a la existencia de otros derechos que pueden estar en municipios e incluso comunidades autónomas diferentes parece provocar a los principios de tributación local contenidos en el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

¹¹ López-Fando de Castro, J. L. (2021). El suministro de información por Notarios y Registradores en la gestión del IBI y la Plusvalía municipal: Marco legal y problemas prácticos. *Revista de Hacienda Local*, (142), 67-94.

Gomá Lanzón, I. (2021). Las obligaciones informativas de los notarios en la gestión de tributos locales tras la Ley de prevención del fraude fiscal. *El Notario del Siglo XXI*, (99), 45-51. <https://www.elnotario.es/>

- Otro incidente sería que no se determina por parte del artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el derecho específico al que podría referirse la titularidad del inmueble desocupado. Esta cuestión podría parecer nimia, ya que seguramente la titularidad del derecho en la que parece lógico pensar sería la del derecho de propiedad, pero no hay que perder de vista que es el IBI un impuesto en el que existe un orden de derechos especificados a gravar, en concreto los establecidos en el apartado 1 del artículo 61 del mismo texto legal. Además, los derechos se excluyen los unos a los otros en función del orden especificado, siendo el derecho de propiedad el último de la mencionada enumeración.¹²

Tras lo comentado anteriormente, también se apunta que se echa en falta la posibilidad de la regulación o aplicación de parte de un “sobrerrecargo” o cantidad adicional que pudiera corresponderle a las diputaciones provinciales con el fin de mejorar la recaudación y financiación de estas, tal y como por ejemplo está pensada en la figura del Impuesto de Actividades Económicas (IAE) regulado en los artículos 90 y 134 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Además, si se tiene en cuenta que el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo regula la posibilidad de aumentar el recargo en un 50% adicional cuando un propietario tenga dos o más inmuebles considerados desocupados en el mismo término municipal, **sería interesante ceder o permitir la aplicación de una cantidad adicional a este recargo en caso de que determinado número viviendas desocupadas se encontraran dentro del mismo término provincial.** Si bien, como la

Gallardo Rodríguez, A. V. (2018). La coordinación entre el Registro de la Propiedad, el Catastro y las Entidades Locales: Retos actuales. Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED (53), 125-148.

¹² “Artículo 61. Hecho imponible y supuestos de no sujeción.

1. Constituye el hecho imponible del impuesto **la titularidad de los siguientes derechos** sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.

b) De un derecho real de superficie.

c) De un derecho real de usufructo.

d) Del derecho de propiedad.

2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido **determinará la no sujeción** del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas.(...)”

legislación no contempla esta posibilidad, no puede aplicarse ni regularse, ni si quiera por la ordenanza fiscal.

El artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, viene a determinar qué se consideran causas justificadas. Entonces, aunque se encuentren más de dos años desocupadas, si concurre alguna de las siguientes razones, no procederá la aplicación del recargo cuando la desocupación se deba a:

- Por causa de traslado temporal por razones laborales o de formación -sin que en la propia ley se haya establecido un límite temporal relativo al traslado-.
- Por el cambio de domicilio por situación de dependencia o razones de salud o emergencia social, pareciendo clara esta razón. Aquí no parece razonarse qué documentos hacen falta para demostrar esta situación, pareciendo que le corresponde al Ayuntamiento correspondiente fijar los medios de prueba mediante la ordenanza fiscal correspondiente.
- Aquellos Inmuebles destinados a usos de vivienda de segunda residencia con un máximo de cuatro años de desocupación continuada. En este caso parece haber una contradicción entre el periodo mínimo de desocupación (superior a dos años) para aplicar el recargo, puesto que más que causa justificada podría haberse añadido al tercer párrafo del artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, determinándose directamente que en caso de viviendas de segunda residencia desocupadas por un periodo no superior a 4 años no procederá la aplicación del recargo del 50%, en vez de regularlo como una causa justificada que evite su aplicación.
- Los inmuebles sujetos a actuaciones de obra o rehabilitación, u otras circunstancias que imposibiliten su ocupación efectiva. Es clara la motivación de esta causa como justificativa de la desocupación.

- En el caso de que la vivienda esté siendo objeto de un litigio o causa pendiente de resolución judicial o administrativa que impida el uso y disposición de la misma. También es clara esta razón.
- Cuando se trate de inmuebles cuyos titulares, en condiciones de mercado, ofrezcan en venta, con un máximo de un año en esta situación, o en alquiler, con un máximo de seis meses en esta situación.

Este punto resulta interesante, tanto para el público al que puede afectar como por su interpretación, ya que *“el alquiler sigue ganando cuota de mercado en España frente a la propiedad. El número de hogares que vive en régimen de arrendamiento ha aumentado un 19,25% entre 2011 y 2021, hasta 16,5%, según el último censo de vivienda publicado por el Instituto Nacional de Estadística (INE). En los últimos 20 años, el crecimiento del alquiler ha sido del 41%.”*¹³

En este sentido, cabe entender que esta causa justificada se aplica como reductor del periodo de desocupación, esto es, más que una causa justificada, el hecho de que los seis meses ofrecida la vivienda en alquiler sin que se ocupe o el año ofrecida sin que se venda, supone que este periodo no computará a efectos de entender la vivienda desocupada. Entonces, en caso de ofrecimiento en alquiler sin éxito se entendería que la vivienda debería estar desocupada por un periodo superior a dos años y seis meses, mientras que en el caso del ofrecimiento de venta sin su consumación debería ser superior a 3 años.

- Por otro lado, en el caso de inmuebles de titularidad de alguna Administración Pública, se considerará también como causa justificada ser objeto el inmueble de un procedimiento de venta o de puesta en explotación mediante arrendamiento. En este sentido, a diferencia del apartado anterior, no se determina el periodo de plazo máximo de enajenación o de explotación, por lo

¹³ GABRIEL SANTAMARÍA, periódico El periódico de España, Madrid, 30 de junio de 2023, enlace: <https://www.epe.es/es/activos/20230630/personas-viven-alquiler-propiedad-89307392>

que los plazos máximos serán los que establezca la legislación patrimonial en materia de bienes de las correspondientes Administraciones Públicas¹⁴.

3.1.3- Otros elementos del recargo

El recargo que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez se constate la desocupación del inmueble en tal fecha y juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

Pues el artículo 72 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que deberá dársele audiencia al sujeto pasivo y acreditar la desocupación, por lo que la ordenanza deberá delimitar el procedimiento a seguir y, una vez concluido, procederá la declaración de la procedencia o no de la aplicación del recargo, el cual se devenga el último día de cada año, dejando un margen amplio para tramitar la declaración de viviendas desocupada.

Puede apreciarse que, de acuerdo con el artículo 75 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el devengo del IBI es el primer día del año, es decir, el 1 de enero; mientras que el devengo del recargo de viviendas desocupadas se produce el 31 de diciembre.

En el mismo precepto legal se indica que el recargo se liquidará anualmente cuando se declare la desocupación del inmueble, por lo que queda despejada la duda relativa a si la liquidación del recargo debía ser conjunta o independiente respecto a la liquidación del IBI del ejercicio correspondiente, ya que se devengan y tienen causas de producción diferenciadas¹⁵.

Como el recargo de viviendas desocupadas es una cuantía objeto de liquidación independiente, la aplicación de los recargos típicos tributarios y de los intereses de

¹⁴ Palomar Olmeda, A. (2021). Régimen jurídico del patrimonio de las Administraciones Públicas: Especial referencia a la gestión y explotación de bienes inmuebles. *Revista Técnica de Tributos*, (12), 45-68.

Carbonell Porras, E. (2019). Los plazos en las concesiones demaniales y su impacto en la fiscalidad local y el patrimonio público. *Quincena Fiscal*, (18), 89-112.

¹⁵ García Novoa, C. (2020). El principio de autonomía de la obligación tributaria y su incidencia en la determinación de la cuota. *Quincena Fiscal*, (12), 45-78.

Menéndez García, E. (2022). Los actos de liquidación y de notificación en el ámbito de las Haciendas Locales: Especial referencia a los tributos de cobro periódico. *Tributos Locales*, (155), 67-92.

demora de los artículos 26 a 28 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se aplicarán con normalidad, en su caso.

Por otro lado, el artículo 72.4 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que *“la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro”*.

Esta audiencia debe entenderse como un trámite esencial para que pueda proceder la aplicación del recargo. En caso de su omisión, habrá que atender a cada caso concreto, así como a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional sobre la omisión de la audiencia¹⁶, cuestión importante de la cual se deja más información en la nota al pie.

En otro orden de cosas, por lo que se refiere a la acreditación de los indicios de desocupación del inmueble, enuncia la propia ley que pueden basarse en los datos del padrón y en los consumos de suministros, si bien, el detalle y expresa regulación de estos medios u otros en los que basar la desocupación le corresponderá su fijación en la correspondiente ordenanza fiscal.

¹⁶ De acuerdo con el Consejo Consultivo de Castilla y León, según extracto doctrinal, en su apartado b) Indefensión por omisión del trámite de audiencia o de otros trámites del procedimiento, (no se indica fecha), sitio web: <https://www.cccyl.es/es/extracto-doctrinal/vii-revision-oficio/b-causas-nulidad-pleno-derecho/2-actos-lesionen-derechos-libertades-susceptibles-amparo-co/b-indefension-omision-tramite-audiencia-tramites-procedimie>

Se destaca lo siguiente:

“La mera omisión de un trámite, aunque fuera preceptivo, no constituye necesariamente por sí sola un vicio de nulidad de pleno derecho, como señala la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1991 y 21 de octubre de 1980) y la doctrina del Consejo de Estado (Dictámenes 6.175/1997, de 19 de febrero de 1998; 1/1998, de 21 de mayo; 3.170/1998, de 30 de julio, y 2.301/1998, de 10 de septiembre, entre otros muchos).

“(…) la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido”.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 144/1996, de 16 de septiembre, afirma que “en un procedimiento administrativo lo verdaderamente decisivo es si el sujeto ha podido alegar y probar lo que estimase por conveniente en los aspectos esenciales del conflicto en el que se encuentra inmerso”. Para que se produzca lesión constitucional es necesario que el interesado se vea, en efecto, en una situación de indefensión y para ello es preciso que la indefensión sea material y no meramente formal (Sentencias del Tribunal Constitucional 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 (Sentencias del Tribunal Constitucional 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.”

Son muchos los indicios que pueden establecerse para acreditar la desocupación de un inmueble. Para su determinación, pueden resultar útil los criterios empleados por otras instituciones como los del Instituto Nacional de Estadística en la determinación de las viviendas vacías (según el consumo de electricidad¹⁷) o por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a efectos de determinar la vivienda habitual¹⁸.

También se puede hacer referencia a algunas regulaciones autonómicas, destacando, por ejemplo, la de la Comunidad Valenciana, en su Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunidad Valenciana, la cual en sus artículos 14 a 15 incluye entre los indicios que pueden tenerse en cuenta, los siguientes:

- “ a) Los datos del padrón municipal de habitantes y de otros registros públicos.*
- b) La carencia de suministros de agua y electricidad, o consumos anormalmente bajos de conformidad con los valores proporcionados por las empresas suministradoras que presten servicio en el municipio y, en su defecto, por los recogidos en el anexo II.*
- c) Alteraciones en el suministro de gas o servicios de telecomunicaciones que puedan indicar la pérdida de uso residencial.*
- d) Declaraciones tributarias.*
- e) Declaraciones o actos propios del titular de la vivienda.*
- f) Declaraciones de vecinos.*
- g) Negativa injustificada de la persona titular de la vivienda a facilitar comprobaciones del órgano directivo de la Generalitat competente en materia de vivienda. “*

Por contrastar con otra regulación autonómica, en la Comunidad Autónoma de Andalucía, en su Decreto-Ley 6/2013, de 9 de abril, de medidas para asegurar el

¹⁷ Instituto Nacional de Estadística. (2023, 30 de junio). Censo de Población y Viviendas 2021. Viviendas según consumo eléctrico. Acceso: https://www.ine.es/prensa/cp_2021_v.pdf

¹⁸ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Acceso: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/03/30/439/con>

cumplimiento de la Función Social de la Vivienda recoge además de indicios muy similares a los anteriores, los destacados siguientes:

(...) d) Utilización habitual de otros lugares para realizar comunicaciones telefónicas e informáticas.

f) Declaraciones de los titulares de la vecindad.

g) Negativa injustificada de la persona titular de la vivienda a facilitar comprobaciones de la Consejería competente en materia de vivienda cuando no se desprenda la existencia de ninguna causa verosímil que pueda fundamentarla y cuando consten además otros indicios de falta de ocupación.

4. LA CONTINUIDAD DE LA PROBLEMÁTICA RELATIVA A LA FIGURA DEL RECARGO DE VIVIENDAS DESOCUPADAS

A pesar de que la reforma de la figura del recargo de viviendas desocupadas ha supuesto un gran avance en la seguridad jurídica y aplicación de la misma, no está exenta de problemática en cuanto a su aplicación práctica, pues tanto es así que el Ayuntamiento de Madrid y otro buen número de Entidades Locales aún no lo tienen regulado en sus ordenanzas fiscales.

Esta falta de regulación del recargo de viviendas desocupadas puede deberse, entre otras cosas, a que se trata de una reforma con pocos años en vigor y también porque es una figura la cual no tiene una aplicación ni procedimiento sencillo. Con esto, es probable que, si en el caso de los ayuntamientos con mayores dimensiones y medios no han regulado un procedimiento de aplicación y exigencia de este recargo, difícilmente podrán realizarlo entidades más pequeñas las cuales suelen disponer menores recursos en general¹⁹.

¹⁹ Almeida Felices, S. (2022). El principio de suficiencia financiera de las entidades locales en la jurisprudencia reciente. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica (REALA), págs. 45-72. Acceso: <https://revistasonline.inap.es/index.php/REALA/issue/view/732>
Menéndez García, E. (2020). La precariedad de medios en la gestión tributaria local: ¿Un problema de autonomía o de supervivencia? Cuadernos de Derecho Local, págs. 189-220. Acceso: <https://repositorio.gobiernolocal.es/>

Sin embargo, a día de hoy, aún no existe regulación expresa estandarizada del procedimiento de declaración de vivienda desocupada, enunciando únicamente el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo que se le de audiencia al interesado y que **los medios de acreditación de la desocupación se regularán en la propia ordenanza fiscal**. Entonces, supone que en ejercicio de la autonomía local, cada ayuntamiento podría establecer un procedimiento diferente, con la conflictividad que ello podría conllevar, sobre todo a nivel competencial y jurisprudencial²⁰.

Por otro lado, como se ha expuesto anteriormente, la mayoría de las Comunidades Autónomas tienen regulación propia relativa en materia de vivienda, tocando también el tema relativo a la desocupación de las mismas y sus condiciones²¹. Esto puede suponer que cada entidad local se pueda atener a lo que disponga su legislación autonómica, por lo que la ordenanza fiscal reguladora deberá alinearse o no contradecir la legislación autonómica en materia de vivienda, lo que puede suponer también un conflicto a nivel local y autonómico. Si bien, tampoco debe perderse de vista lo dispuesto en el artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo -exclusivamente en lo que se refiere a efectos tributarios y no a nivel de legislación sectorial en materia de vivienda o urbanismo-.

Se trata del intento de un encuentro entre la legislación tributaria básica estatal (del ámbito de las haciendas locales) con la normativa urbanística y de vivienda autonómica, la cual se debe reunir y condensar armoniosamente en una ordenanza fiscal, resultando verdaderamente complejo²². Esta dificultad aumenta teniendo en cuenta que **no existe una regulación estatal básica que determine un concepto homogéneo y unitario del concepto de vivienda desocupada a efectos de legislativos de vivienda o urbanismo, pero no así a nivel tributario**²³.

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2018. ECLI:ES:TS:2018:2754.

Gabriel Sola, J. S. (2021). La autonomía local frente a la hiperregulación autonómica: El conflicto de fuentes en el urbanismo y la vivienda. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, págs.112-135. Acceso: <https://revistasonline.inap.es/index.php/REALA/issue/view/723>

²¹ Como ya se ha expuesto anteriormente en el caso de la legislación de la Comunidad Valenciana y de Andalucía en materia de vivienda.

²² Se remite de nuevo a la nota al pie nº20.

²³ Pues como se ha comentado en los apartados 2.1 y 3 del presente documento, la legislación estatal únicamente hace referencia al concepto de bien inmueble desocupado a efectos tributarios locales, tras su reforma de 2019 y de 2023, mediante la constante reforma del artículo 72.4 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. En cambio, no fija en su

Así y todo, se destaca que el conflicto está en la determinación de los indicios y declaración de vivienda desocupada a efectos procedimentales y de la declaración y de la acreditación de la desocupación, teniendo en cuenta que, a pesar de que el artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, regula las condiciones y el concepto de vivienda desocupada exclusivamente a efectos tributarios locales, si a nivel autonómico existe una legislación de indicios y acreditación de viviendas desocupadas mediante el empleo de unos medios específicos, deberán ser respetados por las ordenanzas fiscales a efectos del procedimiento de declaración de la desocupación.

4.1- La regulación actual del recargo por el Ayuntamiento de Barcelona y por otras entidades locales

4.1.1- La regulación del recargo para viviendas desocupadas por el Ayuntamiento de Barcelona y la legislación catalana en materia de vivienda

En el caso del Ayuntamiento de Barcelona, requiere un apartado para destacar su elaborada confección y la relación entre las diferentes normativas aplicables. Se regula esta figura expresamente en el artículo 10 de su ordenanza fiscal del IBI de 2025, haciendo referencia expresa a que el procedimiento de declaración y acreditación de la desocupación se realizará mediante el procedimiento establecido en su legislación autonómica de vivienda, la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda. La regulación contenida en la mencionada ordenanza fiscal, aunque no exenta de problemas al implicar a varios organismos y actores, parece la más respetuosa con su propia legislación autonómica, por lo que podría servir de ejemplo para otro ayuntamiento perteneciente a la comunidad autónoma catalana.

Si bien, hay que destacar que efectivamente la legislación autonómica de vivienda concuerda de manera parcial con la última actualización del artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo²⁴. En el artículo 3 de la Ley 18/2007, de

legislación ni en el código de vivienda del Estado un concepto uniforme de vivienda desocupada, lo que seguramente se haya hecho para evitar un conflicto de competencias en materia de urbanismo y territorio entre el Estado y las diferentes Comunidades Autónomas, a costa de la seguridad jurídica tan necesaria que supondría la clara definición de este concepto.

²⁴ Ordenanza reguladora nº1 del IBI del Ayuntamiento de Barcelona. Última modificación del 23/12/2025. Sede electrónica del Ayuntamiento de Barcelona. Último acceso: 19/1/2026. Acceso: <https://ajuntament.barcelona.cat/hisenda/sites/default/files/normativa/2025-05/1.1-ordenanza-ibi.pdf?profile=1>

28 de diciembre, del derecho a la vivienda, se vienen a establecer los mismos requisitos que contiene el artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, excepto el relativo a que estos inmuebles pertenezcan a titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial.

Sin embargo, a simple vista, esta coincidencia parcial parece no conflictiva, puesto que el contenido del artículo 3 de la mencionada legislación de vivienda catalana no contradice la definición realizada por el artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Tampoco puede pretenderse una coincidencia elevada entre los objetos de una norma de carácter estatal orientada a la regulación de las haciendas locales y una norma autonómica que trate de regular la vivienda en su territorio autonómico, puesto que cada norma tiene objetivos y regulaciones sustancialmente diferentes, sin perjuicio de las posibles coincidencias o remisiones legales que pudieran tener lugar entre ellas.

En la ordenanza fiscal del IBI del Ayuntamiento de Barcelona se recoge expresamente en el artículo 10 el requisito de que inmuebles pertenezcan a titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial, respetando así simultáneamente la legislación autonómica propia en materia de vivienda y el contenido descrito en el artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

4.1.1.1- El conflicto de la consideración de las viviendas ocupadas ilegítimamente como viviendas desocupadas a efectos de la aplicación del recargo

La ordenanza del IBI del Ayuntamiento de Barcelona, a efectos de evitar un posible conflicto entre la normativa autonómica y la estatal, recoge las causas justificadas de desempleo de la vivienda, (pero no se pronuncia sobre las ocupaciones ilegítimas) aclarando en el último párrafo del apartado tercero del artículo 10 lo siguiente:

“Serán causas justificadas de desempleo de la vivienda, que tendrán que acreditarse al correspondiente procedimiento para la declaración de la vivienda en situación de desempleo permanente, exclusivamente, las previstas en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.”

En cambio, un aspecto que realmente sí podría generar un encuentro entre la legislación autonómica en materia de vivienda y el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es la parte relativa a las viviendas ocupadas ilegalmente o sin justo título. En el **artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, no se aclara expresamente si una vivienda desocupada totalmente y una ocupada sin justo título son equivalentes a efectos de la aplicación del recargo.**

Así y todo, en la definición de vivienda desocupada del apartado d) del artículo 3 y el contenido de la letra b) del apartado 2 del artículo 5 de la legislación catalana de vivienda, indica expresamente que “La ocupación sin título legítimo no impide que se pueda considerar vacía una vivienda.” Si bien, a pesar de que se le encarga a la ordenanza fiscal regular los extremos correspondientes, como disposición reglamentaria tiene que respetar el contenido tanto de la legislación estatal como la autonómica²⁵. Esto podría conllevar a la adopción de varios escenarios:

- El primero sería plantear que, tal vez, en caso de que no considere expresamente la ordenanza fiscal como aplicable el recargo para las viviendas ocupadas ilegítimamente, la consideración de vivienda desocupada a efectos tributarios por la ordenanza sería correcto; aunque, teniendo en cuenta la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda en la comunidad catalana, la ordenanza fiscal podría estar incumpliendo o desatendiendo la definición de vivienda desocupada, excluyendo así la aplicación del recargo a determinadas viviendas.
- En cambio, la segunda visión -y a mi juicio más acertada- es que la única consideración de vivienda desocupada a efectos de la aplicación del recargo por la propia ordenanza fiscal sería la que tenga en cuenta exclusivamente los elementos apuntados por el párrafo cuarto del apartado

²⁵ Resulta ilustrativo el Dictamen del 602/2006, de 6 de julio del Consejo Consultivo de Castilla y León, que recuerda el sometimiento de las disposiciones generales administrativas a la ley:

“Debe tenerse en cuenta que el reglamento, en cuanto norma jurídica de carácter general emanada de la Administración, tiene un valor subordinado a la ley a la que complementa; (...) pero la potestad reglamentaria no es incondicionada, sino que está sometida a la Constitución Española y a las leyes (artículo 97 de la Constitución); (...) lo que, en otras palabras, implica que las normas reglamentarias no pueden contener preceptos contra legem o mandatos nuevos restrictivos de lo contemplado en el texto legal, si bien, tal como indicó la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 1998, los reglamentos no tienen por qué limitarse a reproducir el texto de la Ley que desarrollan, sino que pueden adoptar elementos normativos nuevos, siempre que, se insiste, no sea contra legem.”

cuarto del artículo 72 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo²⁶. El mentado precepto no distingue ni considera expresamente que las viviendas ocupadas ilegítimamente se consideren (o se puedan equiparar) como una vivienda desocupada.

Entonces, no sería correcto que la propia ordenanza fiscal extendiese a las viviendas ocupadas ilegítimamente la consideración de viviendas desocupadas a efectos del IBI. Es necesario recordar que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su artículo 7 las fuentes del ordenamiento tributario y que en las letras a) y e) del artículo 8 recuerdan, respectivamente, que está reservado a la ley tributaria la fijación de los elementos que incidan directamente en la determinación de la deuda tributaria, así como la determinación de los recargos.

Por lo tanto, esto conlleva a **que si el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, no considera a las viviendas ocupadas ilegítimamente como viviendas desocupadas, no procede la extensión de la aplicación del recargo a estas**. De lo contrario, podría suponer por parte de la ordenanza una regulación excesiva²⁷ que se extendiese inadecuadamente a elementos tributarios que afectasen en la determinación directa de la cuantía del recargo o/y a obligados tributarios no establecidos previamente; recordando que la determinación y el alcance de la extensión le está permitida su fijación exclusivamente a la ley tributaria.²⁸

²⁶ “A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado, de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años, conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal, y pertenezcan a titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial.”

²⁷ Sentencias del Tribunal Constitucional nº 159/1997, de 2 de octubre y nº 46/2000, de 17 de febrero.

²⁸ Además, incluso podría suponer el incumplimiento del artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación a la prohibición de la analogía.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M., & Casado Ollero, G. (2024). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (35.ª ed.). Madrid. Editorial Tecnos.

García Novoa, C. (2012). *La interpretación de las normas tributarias*. Madrid. Marcial Pons. Cabe resaltar especialmente a este autor por el concepto que trata de asentar sobre la problemática derivada de que la Administración extienda el hecho imponible mediante interpretaciones que pueden forzar excesivamente la legislación tributaria, que puede acabar en incumplimiento del artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4.1.2.- Breve mención de la regulación del recargo de viviendas desocupadas por otras entidades locales

- En la ordenanza fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de Zaragoza, se recoge su regulación expresamente en el artículo 13, pero de manera somera y prácticamente idéntica a la del artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El artículo 13 recuerda que se desarrollará reglamentariamente las condiciones para la consideración de la desocupación, pero no se detallan²⁹ (a pesar de la existencia de un registro autonómico que sí recoge las viviendas desocupadas de la comunidad aragonesa, que parece más pensado para entidades financieras y sociedades de gestión de activos³⁰).
- En la ordenanza fiscal del IBI del Ayuntamiento de Girona, en su artículo 9 también recoge la figura del recargo para las viviendas desocupadas, estableciendo el desarrollo de elementos importantes como los periodos a tener en cuenta para el cómputo de la desocupación, el detalle de las causas justificativas que impidan considerar a la vivienda desocupada y otras cuestiones.

Por la redacción y sencilla determinación de los parámetros aplicables para determinar el recargo por desocupación, **se recomienda la lectura del mencionado precepto³¹, pudiendo servir de inspiración para que se tenga en**

²⁹ Ordenanza fiscal reguladora nº2, reguladora del IBI del Ayuntamiento de Zaragoza, última modificación el 27 de diciembre de 2025. Sede electrónica del Ayuntamiento de Zaragoza. Último acceso 16/1/2026. Enlace: <https://www.zaragoza.es/sede/servicio/normativa/3444>

³⁰ Registro de viviendas desocupadas de Aragón. Sede electrónica de la Comunidad Autónoma de Aragón. Último acceso 16/1/2026. Acceso: <https://www.aragon.es/tramitador/-/tramite/registro-de-viviendas-desocupadas-de-aragon>

³¹ “9.4 El cómputo de los periodos de desocupación se inicia a partir de la fecha en que la vivienda está a disposición del propietario para ser ocupado o para ceder el uso a un tercero, y no hay ninguna causa que justifique la desocupación. Hace falta que durante estos dos años el sujeto pasivo haya sido titular de la vivienda, de acuerdo con el artículo 3 de esta ordenanza, de manera continuada. En el caso de las viviendas de nueva construcción, se entiende que hay disponibilidad para que la vivienda sea ocupada a partir de tres meses a contar de la fecha del certificado final de obra. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación. En este sentido los indicios de desocupación son: - Que la vivienda no haya tenido consumos de agua corriente por un periodo ininterrumpido de dos años (bien porque se detecta consumo 0 a la base facilitada por el gestor del servicio, bien porque no dispone de contador a pesar de que hace más de dos años que la obra está finalizada). Se acredita que una vivienda está ocupada si su propietario dispone de un título, como el de arrendamiento o cualquier otro de análogo, que habilita la ocupación, y se justifica documentalmente por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

9.5 Se considerarán causas justificadas las causas siguientes: el traslado temporal por razones laborales o de formación, el cambio de domicilio por situación de dependencia o razones de salud o emergencia social, inmuebles destinados a usos de vivienda de segunda residencia con un máximo de cuatro años de desocupación continuada, inmuebles sujetos a actuaciones de obra o rehabilitación, u otras circunstancias que imposibiliten su ocupación efectiva, que la vivienda esté siendo objeto de un litigio o causa pendiente de resolución judicial o administrativa que impida el uso y la disposición de esta o que se trate de inmuebles los titulares de los cuales, en condiciones de mercado, ofrecen en venta, con un

cuenta por otras Entidades Locales de tamaño mediano e incluso de tamaño más reducido.

- Por su parte, de manera sorprendente³², el Ayuntamiento de Madrid no contempla actualmente en su ordenanza fiscal del IBI la figura del recargo de viviendas desocupadas³³.

5. CONCLUSIONES

La figura del recargo de viviendas residenciales desocupadas regulada en el artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, resulta una figura que no está exenta de polémica y de dificultad en su aplicación, si bien, la reforma que se produjo en el año 2018 y supuso un verdadero avance en esta materia, aunque no fue hasta mayo de 2023 cuando efectivamente se aumentó y mejoró la seguridad jurídica relativa a la misma, determinándose el concepto de vivienda desocupada, las causas justificadas y la clarificación de la fijación de su desarrollo por las ordenanzas fiscales.

La finalidad de este recargo es una mejora de la recaudación en aras de frenar la especulación y la desocupación de los inmuebles, alineándose e insertándose esta figura con parte del objetivo de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, con el objetivo de mejorar el parque de vivienda residencial, pero dejando otras cuestiones pendientes de unión.

Aunque este recargo tiene naturaleza tributaria, no se puede descartar que tiene cierto ánimo sancionador que debería contemplarse o remitir a unos conceptos previamente definidos por la correspondiente legislación autonómica o estatal en

máximo de un año en esta situación, o de alquiler, con un máximo de seis meses en esta situación. En el caso de inmuebles de titularidad de alguna Administración Pública, se considerará también como causa justificada ser objeto el inmueble de un procedimiento de venta o de puesta en explotación mediante arrendamiento."

Ordenanza fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de Girona, última modificación el 23/12/2024. Último acceso 16/1/2026. Enlace: <https://www.girona.cat/transparencia/cat/ordfiscals.php#gsc.tab=0>

³² Roche, A. (mayo de 2023). Madrid descarta aplicar el recargo del IBI a las viviendas vacías que permite la nueva Ley de Vivienda. *El País*. <https://elpais.com/espana/madrid/2023-05-26/madrid-descarta-aplicar-el-recargo-del-ibi-a-las-viviendas-vacias-que-permite-la-nueva-ley-de-vivienda.html>

Lamet, J. (mayo de 2023). Almeida y Ayuso cierran la puerta al recargo del IBI a la vivienda vacía: "Es un ataque a la propiedad privada". *El Mundo*. <https://www.elmundo.es/madrid/2023/05/15/64621369fc6c838e0b8b4594.html>

³³ Ordenanza fiscal reguladora del IBI, de 15 de diciembre de 1989, última modificación del 26/12/2025. Último acceso 16/1/2026. Enlace: [https://sede.madrid.es/eli/es-md-01860896/odnz/1989/12/22/\(1\)/con/20251226/spa/html](https://sede.madrid.es/eli/es-md-01860896/odnz/1989/12/22/(1)/con/20251226/spa/html)

materia de vivienda, echándose en falta la posibilidad de que el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, regulase la posibilidad de que este recargo también pudiera ser exigido a favor de las diputaciones provinciales.

Su regulación legal pone de manifiesto que aún existen elementos pendientes de desarrollo y aclaración, como los medios de prueba y acreditación de la desocupación, donde habrá que acudir a la correspondiente legislación autonómica y a otras fuentes legales y oficiales de información para que puedan recogerse adecuadamente por la ordenanza fiscal.

Aunque la declaración y aplicación de este recargo será regulado principalmente en las ordenanzas fiscales, la realidad es que es una regulación complicada y a día de hoy aún bastante conflictiva, donde se encuentra el derecho tributario local con la regulación de la vivienda en los niveles estatal y autonómico, resultando especialmente compleja esta aglomeración.

La regulación por las diferentes Entidades Locales del recargo por desocupación es variada, habiéndose visto desde la falta absoluta de la regulación del recargo hasta su contemplación y remisión a una regulación reglamentaria pendiente de detalle, así como una regulación más sencilla y clara como es en el caso del Ayuntamiento de Girona. Esta figura está a la espera de su aplicación práctica y adopción progresiva por los diferentes ayuntamientos que decidan emplearla, sin olvidar el posible conflicto competencial y creación jurisprudencial que seguramente conlleve.

6. BIBLIOGRAFÍA

ALBA ÁLVAREZ, J. *Crecimiento y estallido de la burbuja inmobiliaria en España: causas y consecuencias*. Salamanca: Universidad de Salamanca, 2017.

ALMEIDA FELICES, S. *El principio de suficiencia financiera de las entidades locales en la jurisprudencia reciente*. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica (REALA), 2022, pp. 45-72. Disponible en: <https://revistasonline.inap.es/index.php/REALA/issue/view/732>

CANÓ, M. J. “Las dificultades del gravamen a la vivienda desocupada en España.” *Anuario de Derecho Municipal*, (17), 2024, pp. 119-141. Disponible en: https://doi.org/10.37417/ADM/17-2023_2.03

CARBONELL PORRAS, E. “Los plazos en las concesiones demaniales y su impacto en la fiscalidad local y el patrimonio público.” *Quincena Fiscal*, (18), 2019, pp. 89-112.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA. *Decreto-Ley 6/2013, de 9 de abril, de medidas para asegurar el cumplimiento de la Función Social de la Vivienda*.

CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA. *Panorama de la fiscalidad local 2024*. REAF Auditores, 2024, pp. 24-25. Disponible en: <https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/2024/Panorama%20de%20la%20fiscalidad%20local%202024.pdf>

DICTAMEN DEL 602/2006, de 6 de julio del Consejo Consultivo de Castilla y León.

ESTEVE PARDO, M. L. “Medidas tributarias y de orden coercitivo de movilización de viviendas vacías.” *Anuario del Gobierno Local*, 2017, pp. 213-241. Disponible en: <https://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/handle/10873/1838>

GABRIEL SOLA, J. S. “La autonomía local frente a la hiperregulación autonómica: El conflicto de fuentes en el urbanismo y la vivienda.” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, 2021, pp. 112-135. Disponible en: <https://revistasonline.inap.es/index.php/REALA/issue/view/723>

GABRIEL SANTAMARÍA. “Personas que viven en alquiler o propiedad.” *El Periódico de España*, Madrid, 30 de junio de 2023. Disponible en: <https://www.epe.es/es/activos/20230630/personas-viven-alquiler-propiedad-89307392>

- GALLARDO RODRÍGUEZ, A. V. “La coordinación entre el Registro de la Propiedad, el Catastro y las Entidades Locales: Retos actuales.” *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, (53), 2018, pp. 125-148.
- GARCÍA NOVOA, C. “El principio de autonomía de la obligación tributaria y su incidencia en la determinación de la cuota.” *Quincena Fiscal*, (12), 2020, pp. 45-78.
- GARCÍA NOVOA, C. *La interpretación de las normas tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- GOMÁ LANZÓN, I. “Las obligaciones informativas de los notarios en la gestión de tributos locales tras la Ley de prevención del fraude fiscal.” *El Notario del Siglo XXI*, (99), 2021, pp. 45-51. Disponible en: <https://www.elnotario.es/>
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. *Censo de Población y Viviendas 2021. Viviendas según consumo eléctrico*. 30 de junio de 2023. Disponible en: https://www.ine.es/prensa/cp_2021_v.pdf
- LÓPEZ-FANDO DE CASTRO, J. L. “El suministro de información por Notarios y Registradores en la gestión del IBI y la Plusvalía municipal: Marco legal y problemas prácticos.” *Revista de Hacienda Local*, (142), 2021, pp. 67-94.
- LAMET, J. “Almeida y Ayuso cierran la puerta al recargo del IBI a la vivienda vacía: ‘Es un ataque a la propiedad privada’.” *El Mundo*, mayo de 2023. Disponible en: <https://www.elmundo.es/madrid/2023/05/15/64621369fc6c838e0b8b4594.html>
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (35.^a ed.). Madrid: Editorial Tecnos, 2024.
- MENÉNDEZ GARCÍA, E. “La precariedad de medios en la gestión tributaria local: ¿Un problema de autonomía o de supervivencia?” *Cuadernos de Derecho Local*, 2020, pp. 189-220. Disponible en: <https://repositorio.gobiernolocal.es/>
- MENÉNDEZ GARCÍA, E. “Los actos de liquidación y de notificación en el ámbito de las Haciendas Locales: Especial referencia a los tributos de cobro periódico.” *Tributos Locales*, (155), 2022, pp. 67-92.

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. *Haciendas locales en cifras: Ejercicio 2019*. Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 2021. Disponible en:
<https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2019.pdf>

ORÁN MORATÁN, G. “Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas.” *Anuario de Derecho Municipal*, 2015. Disponible en:
<https://repositorio.uam.es/server/api/core/bitstreams/b0ccffd7-8a21-437b-aee0-da4f2d5b9b7f/content>

PALOMAR OLMEDA, A. *Régimen jurídico del patrimonio de las Administraciones Públicas: Especial referencia a la gestión y explotación de bienes inmuebles*. Revista Técnica de Tributos, (12), 2021, pp. 45-68.

ROCHE, A. “Madrid descarta aplicar el recargo del IBI a las viviendas vacías que permite la nueva Ley de Vivienda.” *El País*, mayo de 2023. Disponible en: <https://elpais.com/espana/madrid/2023-05-26/madrid-descarta-aplicar-el-recargo-del-ibi-a-las-viviendas-vacias-que-permite-la-nueva-ley-de-vivienda.html>

ORDENANZA FISCAL REGULADORA Nº1 DEL IBI DEL AYUNTAMIENTO DE BARCELONA. Última modificación del 23/12/2025. Disponible en:
<https://ajuntament.barcelona.cat/hisenda/sites/default/files/normativa/2025-05/1.1-ordenanza-ibi.pdf?profile=1>

ORDENANZA FISCAL REGULADORA Nº2, REGULADORA DEL IBI DEL AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA. Última modificación 27/12/2025. Disponible en: <https://www.zaragoza.es/sede/servicio/normativa/3444>

ORDENANZA FISCAL REGULADORA DEL IBI DEL AYUNTAMIENTO DE GIRONA. Última modificación 23/12/2024. Disponible en:
<https://www.girona.cat/transparencia/cat/ordfiscals.php#gsc.tab=0>

REGISTRO DE VIVIENDAS DESOCUPADAS DE ARAGÓN. Sede electrónica de la Comunidad Autónoma de Aragón. Último acceso 16/1/2026. Disponible en: <https://www.aragon.es/tramitador/-/tramite/registro-de-viviendas-desocupadas-de-aragon>

REAL DECRETO 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/03/30/439/con>

LEY 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

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*.

LEY 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda.

REAL DECRETO-LEY 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler.

REAL DECRETO-LEY 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler.

LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LEY 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunidad Valenciana.

LEY 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda

LA FUNCIÓN INTERVENTORA Y EL CONTRATO DE OBRAS: PRINCIPALES CONSIDERACIONES.

Alberto Antonio FRANCÉS VILLANUEVA

Interventor en el Ayuntamiento de El Viso del Alcor (Sevilla).

Trabajo de evaluación presentado para la obtención del certificado de aprovechamiento del Curso: el contrato de obras en las entidades locales (CEMCI)

SUMARIO:

1. Introducción.
2. ¿Un contrato de obras es siempre una inversión?
3. Comprobación material de la inversión
4. Exceso de mediciones y precios nuevos
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

La función interventora, entendida como la fiscalización de 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, se encuentra estrechamente ligada al contrato de obras. Una relación que se ha visto fortalecida en los últimos años con la aprobación de diversa normativa.

En este sentido, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de

2014 (en adelante, LCSP) introdujo una nueva redacción del contrato de obras en su artículo 13¹.

Por su parte, el ejercicio de la función interventora se ha visto fortalecido tras la aprobación 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 (en adelante, RCIEEELL) y el Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional (en adelante, RDFALHCN).

En este trabajo se van analizar algunos aspectos del contrato de obras que se encuentran relacionados con el ejercicio de la función interventora. Concretamente, se abordarán las siguientes cuestiones:

- La calificación de un contrato de obras como gasto corriente o de inversión.
- La comprobación material de la inversión.
- El exceso de mediciones y precios nuevos.

2. ¿UN CONTRATO DE OBRAS ES SIEMPRE UNA INVERSIÓN?

Uno de los aspectos fundamentales a la hora de elaborar y ejecutar el presupuesto de una entidad local es la distinción entre gasto corriente y gasto de capital. Concretamente entre Capítulo 2 (“gastos corrientes en bienes y servicios”) y Capítulo 6 (“inversiones reales”) del Presupuesto de Gastos.

La distinción entre ambos capítulos no es un asunto baladí puesto que el gasto corriente (Capítulos 1 a 5 del Presupuesto de Gastos) se utiliza para hallar magnitudes como el ahorro neto, los recursos ordinarios del presupuesto, ... y que con la reactivación de las reglas fiscales vuelven a tener la importancia que tenían antes de la

¹ A pesar de la nueva redacción, conviene traer a colación la STS de 29 de noviembre de 1998, que señala que el contrato de obras es un contrato de resultado “...el empresario se obliga a producir un resultado de trabajo (obra) y el comitente a pagarle una remuneración”, “...se promete el resultado a producir por la actividad o por el trabajo”.

suspensión de las mismas a efectos de lo dispuesto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (en adelante, LOEPSF).

La Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales señala que el Capítulo 6 comprende los gastos en los que incurran o prevean incurrir las entidades locales o sus organismos autónomos destinados a la creación de infraestructuras y a la creación o adquisición de bienes de naturaleza inventariable necesarios para el funcionamiento de los servicios y aquellos otros gastos que tengan carácter amortizable. A tal efecto:

“Serán imputables a los créditos de este capítulo los gastos originados por la adquisición de bienes a que se refiere el párrafo anterior que reúnan alguna de las siguientes características:

- a) Que no sean bienes fungibles.*
- b) Que tengan una duración previsiblemente superior al ejercicio presupuestario.*
- c) Que sean susceptibles de inclusión en inventario.*
- d) Ser gastos que previsiblemente no sean reiterativos.*

En general serán imputables a este capítulo los gastos previstos en los anexos de inversiones reales que se unan a los presupuestos generales de las entidades locales.”

Junto a lo anterior, también se debe tener en cuenta la importancia económica relativa en el monto total del presupuesto de la entidad. Esto es, la adquisición de, por ejemplo, una grapadora no se suele imputar al Capítulo 6 del Presupuesto de Gastos dada su escasa cuantía económica y su irrelevancia patrimonial para la entidad pese a cumplir con los requisitos anteriormente enumerados.

También se debe tomar en consideración a hora de calificar un gasto como corriente o de inversión si dicho gasto contribuye o no a alargar la vida útil de un bien

en aquellos supuestos en los que el gasto se realiza sobre un bien inmueble. A modo de ejemplo, el arreglo de una señal de tráfico en una calle o la sustitución de una papelería no son actuaciones que, en general, contribuyan ostensiblemente a prorrogar el estado de la vía pública, mientras que sí sería predicable dicha circunstancia de tratarse de la reposición del pavimento de toda la calle o de un tramo significativo de la misma.

El art. 232 LCSP clasifica las obras a efectos de elaboración de los proyectos en los siguientes grupos:

- a) Obras de primer establecimiento, reforma, restauración, rehabilitación o gran reparación.
- b) Obras de reparación simple.
- c) Obras de conservación y mantenimiento.
- d) Obras de demolición.

La calificación de una obra de mantenimiento, conservación o reparación como gasto corriente o de inversión no está exenta de dificultad. El apartado cuarto del art. 232 LCSP dispone que *“se consideran como obras de reparación las necesarias para enmendar un menoscabo producido en un bien inmueble por causas fortuitas o accidentales. Cuando afecten fundamentalmente a la estructura resistente tendrán la calificación de gran reparación y, en caso contrario, de reparación simple”*, mientras que el quinto añade que, *“si el menoscabo se produce en el tiempo por el natural uso del bien, las obras necesarias para su enmienda tendrán el carácter de conservación. Las obras de mantenimiento tendrán el mismo carácter que las de conservación”*.

Resulta interesante como en contabilidad privada se distingue entre reparaciones y grandes reparaciones. A tal efecto, las reparaciones forman parte de la cuenta de pérdidas y ganancias (el equivalente en contabilidad pública local es la cuenta del resultado económico – patrimonial), mientras que las grandes reparaciones tienen su reflejo en el Balance puesto que incrementan el activo².

² Según el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se entiende por activos *“los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los*

Desde una óptica de contabilidad pública local, las grandes reparaciones de la contabilidad privada se traducen en “inversiones de reposición”, en contraposición a la “inversión nueva”. La Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre recoge las inversiones de reposición en su artículo 61 del Presupuesto de Gastos y los define como *“aquellos gastos de idéntica naturaleza a los del artículo anterior (inversión nueva en infraestructuras y bienes destinados al uso general), que sean consecuencia de la rehabilitación o reposición de infraestructuras y bienes destinados al uso general, incluidas las operaciones que supongan un incremento de capacidad, rendimiento, eficiencia o ampliación de la vida útil del bien”*. Por lo tanto, la calificación de una obra de reparación como gasto corriente o de inversión dependerá de la importancia del gasto y de su repercusión en la infraestructura, dependiendo de los servicios técnicos del ayuntamiento cuantificar dicha importancia que deberá ser plasmada en la correspondiente memoria del proyecto y a cuyo criterio se acogerá la Intervención.

En este sentido, la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, recoge como activo las “inversiones de reposición”, de forma que se refleja en el balance la situación con el patrimonio y la situación financiera de la entidad local; mientras que recoge como gasto en la cuenta de resultado económico patrimonial las “reparaciones”, con objeto de reflejar el resultado económico patrimonial de la entidad local (ingresos y los gastos del ejercicio, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración).

Finalmente, la calificación de un gasto como corriente o de inversión es ajena al procedimiento de adjudicación utilizado, esto es, si se adjudica a través de un contrato menor, un procedimiento abierto simplificado, si está sujeto a regulación armonizada, ...

que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”, mientras que por gastos “aquellos decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales”.

Existe una falsa creencia que relaciona la figura del contrato menor regulada en el art. 118 LCSP y la calificación de un gasto como corriente imputable al Capítulo 2 del Presupuesto de Gastos. No obstante, esto no tiene por qué ser así.

Los contratos menores de obras se caracterizan por tener un valor estimado inferior a 40.000 euros (esto es, un límite máximo de 39.999,99 €), pero su consideración como gasto corriente o de inversión dependerá de los requisitos y circunstancias expuestas anteriormente. Así, en una entidad local con un presupuesto no muy elevado es probable que una obra que se adjudique por contrato menor tenga la consideración de gasto de inversión imputable al Capítulo 6 del Presupuesto de Gastos, como podría ser la reparación de una capa de rodadura de una calle. Por su parte, en el ámbito estatal, el gasto de una obra de conservación de una autovía tendrá la consideración con toda la probabilidad de gasto corriente imputable al Capítulo 2 del Presupuesto, independientemente del procedimiento de adjudicación del contrato.

3. COMPROBACIÓN MATERIAL DE LA INVERSIÓN

Sin duda la comprobación material de la inversión constituye uno de los principales nexos de unión entre el ejercicio de la función interventora y el contrato de obras.

En virtud de lo dispuesto en la disposición adicional 3ª apartado 3 LCSP, el artículo 214.2.d) 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 (en adelante, TRLRHL), así como en el artículo 20 RCIEELL, el órgano interventor debe realizar la comprobación material de la inversión.

La intervención de la comprobación material debe realizarse antes del reconocimiento de la obligación puesto que en el art. 20.1 RCIEELL se establece que *“antes de liquidar el gasto o reconocer la obligación se verificará materialmente la efectiva realización de las obras, servicios o adquisiciones financiadas con fondos públicos y su adecuación al contenido del correspondiente contrato.”*

Se debe recordar que el reconocimiento de la obligación es una fase presupuestaria³ y que, tal y como se indica en el art. 59 RD 500/1990, *“previamente al reconocimiento de las obligaciones habrá de acreditarse documentalmente ante el Órgano competente la realización de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día autorizaron y comprometieron el gasto”*.

El apartado segundo del citado artículo 20 RCIEELL señala que corresponde a la intervención realizar la comprobación material y que el órgano interventor podrá estar asesorado cuando sea necesaria la posesión de conocimientos técnicos para realizar la comprobación material. Precepto que se encuentra íntimamente relacionado con la disposición adicional tercera de la LCSP en cuyo apartado 3 se dispone que *“...el órgano interventor realizará la comprobación material de la inversión en el ejercicio de la función señalada en el artículo 214.2.d) 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, en los términos desarrollados en el artículo 20 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. A efectos de la designación de representante en aquellas inversiones cuyo objeto sea susceptible de comprobación, el órgano interventor podrá aplicar técnicas de muestreo. Podrá estar asistido en la recepción por un técnico especializado en el objeto del contrato, que deberá ser diferente del director de obra y del responsable del contrato. Los servicios de asistencia de las Diputaciones Provinciales asistirán a los pequeños Municipios a estos efectos y los demás previstos en la Ley”*.

Por su parte, el art. 20.3 RCIEELL dispone que *“los órganos gestores deberán solicitar al órgano interventor, o en quien delegue, su asistencia a la comprobación material de la inversión cuando el importe de ésta sea igual o superior a 50.000,00 euros, con exclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, y sin perjuicio de que las*

³ Reconocimiento de la obligación (fase O) tal y como se establece en el artículo 58 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos (en adelante, RD 500/1990).

bases de ejecución del presupuesto fijen un importe inferior, con una antelación de veinte días a la fecha prevista para la recepción de la inversión de que se trate”.

Esto es, la DA 3 LCSP solo exonera a los contratos menores de la recepción material, por lo que el apartado tercero del art. 20 RCIEELL debe entenderse derogado dado el principio de jerarquía normativa pues la Ley prevalece frente al Reglamento⁴. De esta forma, el órgano interventor deberá asistir a la comprobación material de todos los contratos que no tengan la condición de menor.

El art. 20.4 RCIEELL dispone que *“la intervención de la comprobación material de la inversión se realizará, en todo caso, concurriendo el órgano interventor, o en quien delegue, al acto de recepción de la obra, servicio o adquisición de que se trate. Cuando se aprecien circunstancias que lo aconsejen, el órgano interventor podrá acordar la realización de comprobaciones materiales de la inversión durante la ejecución de las obras, la prestación de servicios y fabricación de bienes adquiridos mediante contratos de suministros”.*

Visto lo anterior, se concluye que la comprobación material de la inversión y la recepción de la obra, servicio o suministro no son sinónimos, puesto que la comprobación material de la inversión forma parte integrante de la función interventora y tiene por finalidad verificar materialmente la efectiva realización de las obras, servicios y adquisiciones financiadas con fondos públicos y su adecuación al contenido del correspondiente contrato o encargo, mientras que la recepción propiamente dicha se regula en el art. 6.1 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación (en adelante, LOE), señalando que *“es el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste. Podrá realizarse con o sin reservas y deberá abarcar la totalidad de la obra o fases completas y terminadas de la misma, cuando así se acuerde por las partes”.*

Otro aspecto a destacar es el acta de recepción en la que se reflejará el resultado de la comprobación y que *“será suscrita por todos los que concurran al acto de*

⁴ En este sentido se pronuncia la JCCPE en el expediente: 67/21. Aplicación de la DA 3ª de la LCSP

recepción de la obra, servicio, o adquisición y en la que se harán constar, en su caso, las deficiencias apreciadas, las medidas a adoptar para subsanarlas y los hechos y circunstancias relevantes del acto de recepción. En dicha acta o en informe ampliatorio podrán los concurrentes, de forma individual o colectiva, expresar las opiniones que estimen pertinentes” (art. 20.5 RCIEELL).

En este sentido, se debe recordar que el acta de recepción puede ser:

- Favorable: las obras, suministros o servicios se encuentran en buen estado y con arreglo a las prescripciones técnicas previstas en el contrato o encargo. En estos supuestos el acta deberá de hacer constar de forma expresa el carácter favorable de la misma.
- Favorable con observaciones: no se precisa un nuevo acto de recepción, pero se hacen constar incidencias que hayan dificultado o retrasado la intervención de la comprobación material de la inversión en tiempo y forma, así como diferencias entre lo realmente ejecutado y lo aprobado en el expediente objeto de recepción de escasa entidad cualitativa y/o cuantitativa, entre otros.
- Desfavorable: la opinión deberá estar motivada en el acta o en informe ampliatorio, que contendrá las deficiencias apreciadas, las medidas a adoptar y el plazo concedido por la Administración para subsanarlas, así como los hechos y circunstancias relevantes del acto de recepción. Una vez expirado el plazo concedido en aquellos supuestos en que resulte procedente se efectuará un nuevo acto de recepción para comprobar si se han subsanado las deficiencias.

Finalmente, el apartado sexto del art. 20 RCIEELL dispone que *en los casos en que la intervención de la comprobación material de la inversión no sea preceptiva, la comprobación de la inversión se justificará con el acta de conformidad firmada por quienes participaron en la misma o con una certificación expedida por el Jefe del centro, dependencia u organismo a quien corresponda recibir o aceptar las obras, servicios o adquisiciones, en la que se expresará haberse hecho cargo del material*

adquirido, especificándolo con el detalle necesario para su identificación, o haberse ejecutado la obra o servicio con arreglo a las condiciones generales y particulares que, en relación con ellos, hubieran sido previamente establecidas.

A tal efecto, la Circular de 31 de marzo de 2016 de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre designación de representante de la Intervención General para acudir a los actos de comprobación material de las inversiones señala que *no procede la designación de representante en aquellos casos en los que el objeto de la inversión sean actividades, adquisiciones de bienes deteriorables o consumibles por su uso, así como prestaciones de servicios que no den lugar a un resultado tangible, susceptible de comprobación material.*

Del mismo modo, se debe tener en cuenta el apartado Tercero de la Resolución de 7 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se aprueban los procedimientos de solicitud por vía telemática de representante para los actos de comprobación material de la inversión, las comunicaciones y los modelos normalizados de solicitud, dispone que *“no procederá solicitar la designación de representante de esta Intervención General en aquellos casos en que el objeto de la prestación corresponda a un servicio de limpieza, de seguridad, de asistencia a la dirección de obras, de transporte, de servicios postales, o el suministro de energía eléctrica, combustible, gas y agua, por no ser susceptibles de comprobación material.*

Por lo tanto, la regla general debe ser la procedencia de la comprobación material de las inversiones para lo cual es preciso que los objetos de los contratos o encargos estén definidos de forma precisa que permita la comprobación del exacto cumplimiento de las obligaciones por parte del contratista. Solo excepcionalmente, cuando por la naturaleza de la prestación, esto es, cuando su objeto no es una realidad física, tangible, susceptible de constatación material, lo cual vacía de contenido esta modalidad de control, se resuelve la no procedencia de la designación de representante.”

De esta forma, no es preceptiva la comprobación material de la inversión en los contratos menores, en aquellos que no tengan carácter de inversión y en aquellos que,

por la naturaleza de la prestación, su objeto no sea una realidad física, tangible, susceptible de constatación material.

Asimismo, otro aspecto a analizar es qué sucede cuando la comprobación material de la inversión se realiza sin la presencia del órgano intervención o su representante, algo que sucede habitualmente en las entidades locales más pequeñas. A tal efecto, debemos acudir a la Resolución de 14 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre el desarrollo de la función interventora en el ámbito de la comprobación material de la inversión que distingue entre la recepción efectuada sin la presencia del representante de la Intervención designado, estando pendiente la liquidación del expediente (apartado vigésimo primero 4.2) y la recepción efectuada sin la presencia del representante de la Intervención designado, y la liquidación ya se encuentra realizada sin haberse sometido a la preceptiva fiscalización (apartado vigésimo primero 4.3.).

En el primer supuesto estamos ante una omisión de la función interventora y se deberá emitir un informe en el que se analice la procedencia o no de la convalidación del acto.

Dicho apartado vigésimo primero 4.2 señala que *“en estos supuestos, en que la recepción se ha efectuado sin la asistencia del representante de la Intervención designado, y la liquidación o certificación final está pendiente del trámite de preceptiva fiscalización, habrá que entender que se está ante un supuesto de omisión de la función interventora, por la recepción sin la asistencia del interventor designado. En consecuencia, y con independencia del adicional de gasto que pueda suponer la certificación final o liquidación –positivo, negativo, o nulo–, no podrá reconocerse la obligación ni tramitar, en su caso, el pago derivado de la liquidación en tanto no se resuelva dicha omisión, para lo cual el procedimiento a seguir será el previsto en el artículo 156 de la Ley General Presupuestaria y en el artículo 32 del Real Decreto 2188/1995.*

Conforme a dicho procedimiento, en el informe a emitir se hará mención, entre otros aspectos, a la «constatación de que las prestaciones se han llevado a cabo

efectivamente», lo que exige, con carácter previo al pronunciamiento sobre la procedencia o no de la convalidación, la comprobación por el órgano de control de la realidad material de la inversión con el fin de determinar en qué medida la prestación realizada resulta conforme al objeto del contrato o encargo según los pliegos de cláusulas y las prescripciones técnicas, así como, en su caso, el proyecto, que han regido la ejecución del mismo.

Sin perjuicio de lo anterior, en aquellos casos en que, por una parte, el tiempo transcurrido haga inviable efectuar la recepción a la fecha actual, sin que exista, a su vez, mecanismo alternativo alguno para poder constatar la realidad material de la inversión, y, por otra, quede acreditada la existencia de abonos a cuenta, en relación a las posibles medidas a adoptar se debe tener en cuenta que en tanto no quede acreditada la liquidación no hay prescripción de aspectos singulares, por ejemplo, de las certificaciones o abonos parciales, al ser el contrato un todo único.

En consecuencia, de acreditarse la existencia de abonos a cuenta, y ante la imposibilidad de constatar la realidad material de la inversión, se podría estar ante un supuesto constitutivo de infracción administrativa o de responsabilidades contables o penales, por lo que deberá ponerse en conocimiento del órgano competente para iniciar las actuaciones que procedan:

1º) Con carácter previo, se pedirá información al órgano gestor sobre las actuaciones que haya podido realizar en relación con dichos pagos a cuenta, esto es, las posibles reclamaciones al contratista o medio propio, situación de los reintegros solicitados, en su caso, posibles incautaciones de garantías, etc.

2º) Transcurrido un periodo prudencial (se entiende suficiente tres meses, salvo riesgo de prescripción), el órgano de control actuante valorará, a la vista de la información disponible y de las posibles actuaciones desarrolladas por el órgano gestor, la procedencia de emitir un informe especial o remitir documentación justificativa de la situación del expediente al órgano competente para la incoación del correspondiente procedimiento.

3º) En estos casos, cuando el órgano de control aprecie, que los hechos acreditados o comprobados pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa, o dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables o penales, actuará de acuerdo con las reglas establecidas en el apartado 2 del artículo 4 del Real Decreto 2188/1995, según redacción dada por Real Decreto 109/2015, ajustando su actuación a la normativa específica aplicable así como a las resoluciones, circulares e instrucciones aprobadas a tales efectos.”

Por su parte, en el segundo supuesto se debe actuar en función del saldo de la liquidación, esto es:

- cuando el saldo de la liquidación sea favorable a la Administración, se deberán analizar las actuaciones desarrolladas por los órganos responsables en orden al cobro de las cantidades liquidadas y proponer, en su caso, el impulso de las actuaciones que procedan para la reclamación de dichos saldos, en los términos indicados en el punto 4.2 anterior;
- cuando el saldo de la liquidación –ya realizada– sea nulo o favorable al contratista o medio propio, se tendrá en cuenta que para aquellos casos en que, por advertirse errores y/o irregularidades en la misma, se pueda concluir que el saldo resultante, de haberse efectuado correctamente el cálculo de la misma, sería a favor de la Administración, se ha de proceder según lo indicado en el párrafo anterior. Por el contrario, si el saldo a favor del contratista o medio propio resultase correcto, en estos supuestos, en que la recepción y la certificación final o liquidación se ha efectuado sin la preceptiva fiscalización, habrá que entender que se está ante un supuesto de omisión de la función interventora. En consecuencia, no podrá tramitarse, en su caso, el pago derivado de la certificación final o liquidación en tanto no se resuelva dicha omisión, para lo cual el procedimiento a seguir será el previsto en la normativa citada anteriormente en el punto.

4. EXCESO DE MEDICIONES Y PRECIOS NUEVOS

Otro aspecto en el que la función interventora y el contrato de obras se relacionan es en el exceso de mediciones y el establecimiento de precios nuevos.

Tal y como se establece en el art. 240 LCSP, las certificaciones de obra tienen el carácter de pagos a cuenta y sus abonos están sujetos a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición final y en ningún caso suponen la aprobación y recepción de las obras que comprenden. La certificación no requiere aprobación, sino que se acredita por parte de la dirección facultativa, como responsable del contrato, la obra ejecutada en un determinado periodo de tiempo. Lo que sí requiere aprobación es el reconocimiento de la obligación (art. 59 RD 500/90), que tendrá lugar en el momento en el que el contratista presente la factura correspondiente⁵.

En cuanto a las diferencias constatadas en la ejecución de la obra con respecto a las proyectadas y autorizadas, al objeto de poder incluirlas en el correspondiente certificado final de obra, la regla general es la obligatoriedad de redactar previamente un proyecto que recoja las modificaciones que se pretendan introducir y su posterior aprobación por el órgano municipal competente, sin que sea posible realizar tales modificaciones con la sola propuesta de la dirección facultativa (art. 242 LCSP).

No obstante, el art. 242.4 LCSP recoge dos supuestos que no se consideran modificación: el exceso de medición y la inclusión de precios nuevos.

i. El exceso de mediciones, entendiendo por tal, la variación que durante la correcta ejecución de la obra se produzca exclusivamente en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto, siempre que en global no representen un incremento del gasto superior al 10 por ciento del precio

⁵ El Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de julio de 2018 relativo al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos (aprobado por la Resolución de 25 de julio de 2018, de la Intervención General de la Administración del Estado) establece en los expedientes de contratos de obras como extremos adicionales a fiscalizar, por un lado, las certificaciones de obra (apartado 1.4) y, por otro lado, el reconocimiento de la obligación por el IVA devengado en el pago de las certificaciones de obra (apartado 1.5), con objeto de verificar el cumplimiento de la normativa impositiva y de facturación.

del contrato inicial. Dicho exceso de mediciones será recogido en la certificación final de la obra.

ii. La inclusión de precios nuevos, fijados contradictoriamente por los procedimientos establecidos en esta Ley y en sus normas de desarrollo, siempre que no supongan incremento del precio global del contrato ni afecten a unidades de obra que en su conjunto exceda del 3 por ciento del presupuesto primitivo del mismo.

Se debe recordar que el art. 243 LCSP dispone que, en el plazo de tres meses contados a partir de la recepción, el órgano de contratación deberá aprobar la certificación final de las obras ejecutadas, que será abonada al contratista a cuenta de la liquidación del contrato en el plazo previsto en la Ley. Esto es, el exceso se pone de manifiesto en la certificación final.

Como indica la JCCA del Estado en su Informe 27/2012, de 14 de diciembre:

"Su razón de ser radica en que el contrato de obras es un contrato de resultado sobre la base de un proyecto inicial, sobre el cual el legislador, para facilitar su ejecución, admite la posibilidad de que se produzca un margen de desviación en las unidades de obra ejecutadas de hasta un 10% del precio inicial, sin considerarlo modificación contractual propiamente dicha, por lo que se pueden ejecutar sin la previa autorización del órgano de contratación.

Desde esta perspectiva la Junta Consultiva, en su informe 16/06, de 30 de octubre de 2006, señala como conclusión que "la utilización del término "variaciones" en el ya citado artículo 160, implica la posibilidad de compensar excesos en la ejecución de determinadas unidades de obra con defectos en la ejecución de otro tipo de unidades de obra sobre las realmente previstas, siendo el "exceso " o "defecto" de medición final aquel sobre el que se aplica el límite del 10 por 100 del precio primitivo del contrato."

Y según el Informe de la JCCA 43/2008, de 28 de julio:

"En tales casos y siempre que no superen el 10 por 100 del presupuesto de la obra, la Ley considera que estos excesos son consecuencia de inexactitudes del

proyecto o del presupuesto que resultan inevitables por lo que se prevé la posibilidad de abonarlas sin necesidad de recurrir a modificación contractual alguna. En su consecuencia, aunque sean frecuentes, no forman parte del contrato, inicialmente, y, desde un punto de vista teórico, no cabe negar la posibilidad de que no se produzcan, por lo que no deben ser tenidos en cuenta para determinar el valor estimado del contrato."

Por lo tanto, el exceso de medición se refiere a unidades de obra previstas en proyecto, por lo que el precio no se fija contradictoriamente al estar definido en el mismo. También es posible compensar unidades de obra positivas y negativas y no será preciso tramitar una modificación contractual siempre que el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto que no representen un incremento del gasto superior al 10% del precio primitivo del mismo.

Se debe recordar que desde un punto de vista presupuestario es necesario disponer de crédito suficiente y adecuado para llevar a cabo dicho exceso de medición. En este sentido, la insuficiencia de crédito en el momento de reconocer la obligación implicará un reparo suspensivo, correspondiendo al Pleno la resolución de discrepancias (art. 217 TRLRLH). Al mismo tiempo, se deberá incoar el correspondiente expediente de crédito extraordinario (o suplemento de crédito, en su caso), esto es, un gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente (art. 177 TRLRHL).

Respecto al modo de contabilizar el importe no consignado, a la vista de la certificación de obra, el contratista debería emitir dos facturas:

- La correspondiente al importe contratado, pudiéndose tramitar el reconocimiento de obligación.
- La correspondiente al exceso de medición, en la que se realizan los trámites señalados anteriormente y, en tanto en cuanto exista crédito disponible, se contabiliza en la cuenta 413 "Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto", cuenta acreedora que recoge las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, para las que no

se ha producido su aplicación a presupuesto, siendo procedente la misma (Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local).

En cuanto a la inclusión de nuevos precios, el Informe de la JCCA 2/2022, de 21 de febrero aclara este precepto al establecer los límites a los que debe adecuarse el cambio de precios:

“La posibilidad de cambiar algún precio del proyecto por haberse quedado obsoleto dota de cierta flexibilidad a la ejecución del contrato, pero lo cierto es que la excepción se encuentra bastante delimitada y requiere el cumplimiento de los siguientes límites:

a) límite procedimental: el precio nuevo a incluir será fijado por las dos partes contractuales contradictoriamente;

b) límite cuantitativo: la introducción del precio nuevo no puede alterar el precio del contrato, lo que implicará la necesidad de compensar el precio nuevo que se introduce con otros precios del proyecto, con el fin de mantener inalterado el precio contratado;

c) límite cualitativo: las unidades de obra que se vean afectadas por el cambio de alguno de sus precios no podrán tener una gran relevancia en la ejecución del contrato, -sin tener la consideración de modificación-; por ello, el importe de las unidades de obra afectadas deberá ser siempre inferior al 3 por ciento del presupuesto de licitación;

d) límite formal: como cualquier orden o instrucción de ejecución de la dirección facultativa, deberá quedar documentada, como regla general, mediante el Libro de Órdenes, o mediante un acta ad hoc que se extienda al efecto.”

En cualquier caso, se deberá seguir el procedimiento del art. 158 RD 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas al no existir desarrollo reglamentario del art. 242 LCSP.

5. CONCLUSIONES

El presente trabajo tiene por objeto analizar las consecuencias más relevantes de la relación entre la figura del contrato de obras introducida por la LCSP y la función interventora tras la entrada en vigor del RCIEEELL. Como se ha visto, no es sencilla la distinción entre gasto e inversión, cuestión que no es baladí por sus repercusiones presupuestarias y económico-patrimoniales, si bien, para su determinación, se debe tener en cuenta aspectos como la importancia relativa o la duración de la vida útil, mientras que el procedimiento de adjudicación del contrato no influye a la hora de determinar la calificación.

En cuanto a la comprobación material de la inversión, extremo que debe realizarse antes del reconocimiento de la obligación, de lo anterior se concluye que ésta no es preceptiva en los contratos menores, en aquellos que no tengan carácter de inversión y en aquellos que, por la naturaleza de la prestación, su objeto no sea una realidad física, tangible, susceptible de constatación material.

Finalmente, la función interventora también está presente en el cálculo de eventuales excesos de mediciones, así como en el establecimiento de precios nuevos. Para lograr una comprensión más adecuada del apartado cuarto del artículo 242 LCSP y determinar cuándo se debe considerar como modificación contractual es conveniente atender a los informes de la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado sobre estos extremos.

6. BIBLIOGRAFÍA

GARCÍA HERNÁNDEZ, J. “La intervención en la comprobación material de las Entidades Locales.” Disponible en: <https://elderecho.com/la-intervencion-en-la-comprobacion-material-de-las-entidades-locales>

Consultas en la base de datos de esPúblico. Disponible en: <https://www.espublico.com/Consultas>

“Diferencia entre gasto corriente o de inversión.” Publicado el 16/03/2021.

“Calificación de un gasto de obra como corriente o de inversión.” Publicado el 05/07/2021

CIRCULAR de 31 de marzo de 2016 de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre designación de representante de la Intervención General para acudir a los actos de comprobación material de las inversiones.

LEY 9/2017, de 8 de noviembre, de *Contratos del Sector Público*, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

LEY ORGÁNICA 2/2012, de 27 de abril, de *Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF)*.

LEY 38/1999, de 5 de noviembre, de *Ordenación de la Edificación (LOE)*.

INFORME DE LA JCCA 67/21. *Aplicación de la DA 3ª de la LCSP*.

INFORME DE LA JCCA 27/2012, de 14 de diciembre.

INFORME DE LA JCCA 43/2008, de 28 de julio.

INFORME DE LA JCCA 2/2022, de 21 de febrero.

ORDEN EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la *estructura de los presupuestos de las entidades locales*.

ORDEN HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la *Instrucción del modelo normal de contabilidad local*.

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*.

REAL DECRETO 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el *régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional*.

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*.

REAL DECRETO 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la *Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales*, en materia de presupuestos.

RESOLUCIÓN de 7 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se aprueban los procedimientos de solicitud por vía telemática de representante para los actos

de comprobación material de la inversión, las comunicaciones y los modelos normalizados de solicitud.

RESOLUCIÓN de 14 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre el desarrollo de la función interventora en el ámbito de la comprobación material de la inversión.

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el *Plan General de Contabilidad*.

REAL DECRETO 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el *Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*.

RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2018, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de ministros de 20 de julio de 2018, sobre la aplicación de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos en el ámbito de los contratos del sector público y encargos a medios propios.

STS de 29 de noviembre de 1998.

OPTIMIZACIÓN DE LA TESORERÍA MUNICIPAL: ESTRATEGIAS PARA MEJORAR Y REDUCIR INEFICIENCIAS.

María Victoria JIMÉNEZ NAVARRO

Jefa de Servicio de Recaudación del Ayuntamiento de Málaga

Trabajo de evaluación presentado para obtener el certificado de aprovechamiento del Curso de estudios avanzados: Tesorería y Recaudación en las Entidades Locales (IV Edición). CEMCI

SUMARIO:

Introducción

- 1. Capital Humano**
 - 1.1 Transferencia del conocimiento.
 - 1.2. Formación de los empleados.
 - 1.3. Motivación del personal.
- 2. Organización del trabajo**
 - 2.1. Metodología Lean
 - 2.2. Mejora continua (Kaizen)
 - 2.3. Ciencias del comportamiento
- 3. Transformación digital**
 - 3.1. Inteligencia artificial
 - 3.2. Robotización
 - 3.3. Explotación de datos
- 4. Visión práctica**
- 5. Conclusiones**
- 6. Bibliografía**
- 7. Legislación**

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende ofrecer una mirada novedosa de la gestión de la Tesorería desde un punto de vista práctico y alejado de un carácter exclusivamente teórico, con objeto de proponer soluciones a los problemas que se plantean actualmente

en ella. De igual forma, se busca establecer mecanismos que permitan mejorar e incorporar nuevas herramientas que supongan eliminar las posibles ineficiencias o mejorar la organización del trabajo de la Tesorería.

La finalidad es dejar de ser un simple tramitador de pagos o recaudador para convertirse en un centro de gestión proactiva y de análisis estratégico. Mediante la adopción de medidas organizativas y de mejora de procesos, se busca incrementar la eficiencia de la gestión económica, optimizando indicadores como el Periodo Medio de Pago a Proveedores o la morosidad.

Para ello, esta exposición se abordará desde tres pilares que se consideran fundamentales en cualquier área o departamento organizativo: en primer lugar, el capital humano o personal, como elemento esencial de toda organización, entendido como un equipo integrado y coordinado; en segundo lugar, la organización del trabajo, incorporando mecanismos que permitan la eliminación de duplicidades y una adecuada coordinación entre las distintas tareas; y, por último, la incorporación de nuevas herramientas tecnológicas para la transformación digital, aprovechando los avances existentes dentro de los límites que permite la normativa vigente.

Comenzando por el primero de los puntos, el factor humano se constituye como un elemento esencial tanto para la consecución de los objetivos del trabajo como para garantizar el éxito en la implantación de las medidas propuestas.

1. CAPITAL HUMANO

El capital humano constituye un factor esencial y el eje central de todas las actuaciones a desarrollar, dado que el éxito en la implantación de medidas estratégicas orientadas a la optimización de la Tesorería depende, en gran medida, de la implicación y colaboración de todo el equipo.

En este campo se debe hacer frente a una serie de retos, como es el relevo generacional de la plantilla y la consiguiente transferencia del conocimiento, la formación del personal y la motivación del mismo.

Transferencia del conocimiento.

Actualmente, la Administración Pública en general, y la Tesorería en particular, debe hacer frente a una problemática relevante como es el envejecimiento de la plantilla y el consiguiente riesgo de pérdida de conocimiento clave.

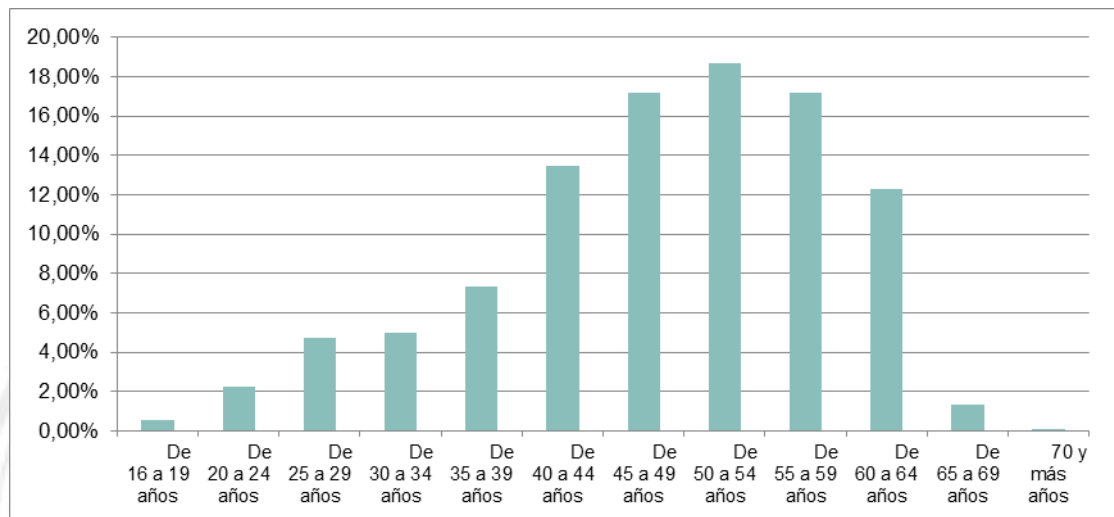
La plantilla de la Administración Pública cuenta con más del 50 % de su personal con una edad superior a los 50 años, de acuerdo con el “*Estudio sobre el envejecimiento de las plantillas en la Administración General del Estado 2025 y proyección futura a 2035*” elaborado por el Ministerio para la Transformación Digital y de la Función Pública, que si bien analiza exclusivamente la Administración General del Estado, son datos extrapolables al ámbito local.

Ciñéndonos a este último, se puede observar una similitud en el envejecimiento de la plantilla, de conformidad con los datos extraídos del Instituto Nacional de Estadística para el ejercicio 2023:

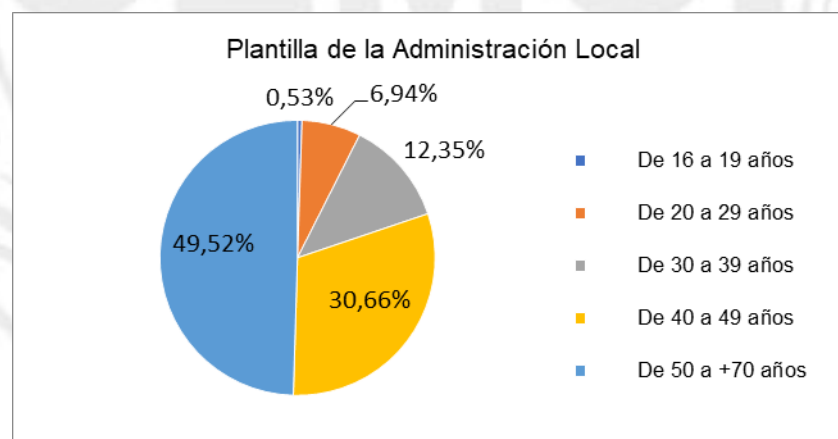
Administración	Local	
Año	2023	
Total	699,9	100%
De 16 a 19 años	3,7	0,53%
De 20 a 24 años	15,5	2,21%
De 25 a 29 años	33,0	4,71%
De 30 a 34 años	35,0	5,00%
De 35 a 39 años	51,4	7,34%
De 40 a 44 años	94,3	13,47%
De 45 a 49 años	120,3	17,19%
De 50 a 54 años	130,7	18,67%
De 55 a 59 años	120,1	17,16%
De 60 a 64 años	85,9	12,27%
De 65 a 69 años	9,2	1,31%
70 y más años	0,6	0,09%

*Datos expresados en miles de personas

En el siguiente gráfico, se aprecia como las franjas centrales que abordan desde los 45 a los 70 años o más, se configuran como la gran parte de la plantilla de la administración local.



Con el fin de facilitar una mejor visualización de lo expuesto, se presenta el siguiente gráfico en el que se observa como casi el 50% de los efectivos supera los 50 años de edad.



Ante este escenario, se plantea la necesidad de adoptar medidas que eviten la pérdida de conocimiento, mediante la implementación de acciones de diversa índole.

En primer lugar, resulta esencial preservar dicho conocimiento no solo por su valor teórico sino por la propia experiencia acumulada a lo largo de los años de servicio de este personal.

Como medida inicial y de fácil ejecución, se podría optar por la elaboración de una guía de procesos que recogiese el conocimiento del personal próximo a la jubilación. Esta guía debería detallar de manera exhaustiva las actuaciones a realizar, integrando tanto los aspectos teóricos como los procedimientos operativos necesarios para facilitar su correcta ejecución.

Complementariamente, se sugieren programas de mentorías para facilitar el relevo generacional. El objetivo es que el personal experimentado traslade su conocimiento de forma presencial, utilizando la guía como base para asegurar una comprensión profunda de estas tareas.

Con estas medidas, se pretende garantizar la transferencia del conocimiento y brindar la oportunidad de una formación continua que permita incrementar los conocimientos al nuevo personal.

1.2. Formación de los empleados.

Otro aspecto a considerar es la formación de los empleados públicos. El artículo 14.g) del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público (TREBEP), recoge como derecho individual de los empleados públicos el derecho a la formación continua y a la actualización permanente de sus conocimientos y capacidades profesionales.

La formación constituye un elemento esencial para cualquier organización. Al invertir en formación, no solo se mejora en conocimientos técnicos, sino que fomenta una cultura innovadora y de adaptación a los cambios emergentes. Un personal formado es capaz de optimizar procesos, reducir errores y ofrecer un servicio de mayor calidad.

Para que la formación en la administración pública sea verdaderamente efectiva, no basta con el dominio de las leyes y reglamentos (formación teórica); es imperativo integrar dos pilares prácticos que transformen el desempeño diario: el dominio de las herramientas técnicas y el desarrollo de habilidades humanas.

- a. El uso de herramientas técnicas

La eficiencia real se logra no solo a través de los conocimientos teóricos, sino cuando el personal domina las herramientas digitales que utiliza diariamente.

La formación técnica en el software específico de gestión, ya sea programa contable, de recaudación, bases de datos, hojas de cálculo o plataformas de administración electrónica permite que las tareas recurrentes se agilicen.

b. Aptitudes blandas.

Las llamadas aptitudes blandas son el componente que humaniza la administración. Su importancia actúa en un doble sentido:

- Hacia el exterior (Atención al Ciudadano): La empatía, la escucha activa y la capacidad de comunicación clara son esenciales para que el ciudadano se sienta comprendido y ayudado, especialmente en situaciones de vulnerabilidad o ante trámites complejos.
- Hacia el interior (Clima Organizacional): Dentro de la propia institución, habilidades como el trabajo en equipo o la resolución de conflictos facilitan una coordinación fluida entre áreas o departamentos. Un equipo administrativo que sabe comunicarse internamente evita duplicidades y cuellos de botella.

1.3. Motivación del personal.

Otra cuestión de vital importancia es la motivación de los empleados. La motivación laboral supone un factor determinante para mejorar la productividad en el trabajo. Si bien se trata de un aspecto complejo de alcanzar, ello no impide la adopción de acciones orientadas a su consecución. Entre ellas se encuentran la ya mencionada formación, el respeto laboral, el refuerzo positivo, garantizar la autonomía del empleado o realizar actividades de *team building*, ayudando a mejorar el ambiente laboral y fomentando las relaciones entre compañeros, reforzando así el sentido de pertenencia a la organización.

Todo esto tendrá una repercusión significativa que se verá reflejada directamente en la organización, tanto en su ámbito interno como externo, implicando un cambio sustancial en su funcionamiento diario y en la calidad de la prestación del servicio.

2. ORGANIZACIÓN DEL TRABAJO

Tradicionalmente, la Tesorería ha sido la encargada de realizar las funciones atribuidas en el artículo 196 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, en adelante, TRLHL, y que se han visto reforzadas con la aprobación del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional (RFHN), en cuyo artículo 5 se indica:

“1. La función de tesorería comprende:

a) La titularidad y dirección del órgano correspondiente de la Entidad Local.

b) El manejo y custodia de fondos, valores y efectos de la Entidad Local, de conformidad con lo establecido en las disposiciones legales vigentes y, en particular:

1.º La formación de los planes, calendarios y presupuestos de Tesorería, distribuyendo en el tiempo las disponibilidades dinerarias de la Entidad para la puntual satisfacción de sus obligaciones, atendiendo a las prioridades legalmente establecidas, conforme a los acuerdos adoptados por la Corporación, que incluirán información relativa a la previsión de pago a proveedores de forma que se garantice el cumplimiento del plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad.

2.º La organización de la custodia de fondos, valores y efectos, de conformidad con las directrices señaladas por la Presidencia.

3.º La realización de los cobros y los pagos de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente, el Plan de Disposición de Fondos y las directrices señaladas por la Presidencia, autorizando junto con el ordenador de pagos y el interventor los pagos materiales contra las cuentas bancarias correspondientes.

4.º La suscripción de las actas de arqueo.

c) La elaboración de los informes que determine la normativa sobre morosidad relativa al cumplimiento de los plazos previstos legalmente para el pago de las obligaciones de cada Entidad Local.

d) La dirección de los servicios de gestión financiera de la Entidad Local y la propuesta de concertación o modificación de operaciones de endeudamiento y su gestión de acuerdo con las directrices de los órganos competentes de la Corporación.

e) La elaboración y acreditación del periodo medio de pago a proveedores de la Entidad Local, otros datos estadísticos e indicadores de gestión que, en cumplimiento de la legislación sobre transparencia y de los objetivos de estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera, gasto público y morosidad, deban ser suministrados a otras administraciones o publicados en la web u otros medios de comunicación de la Entidad, siempre que se refieran a funciones propias de la tesorería.

2. La función de gestión y recaudación comprende:

a) La jefatura de los servicios de gestión de ingresos y recaudación.

b) El impulso y dirección de los procedimientos de gestión y recaudación.

c) La autorización de los pliegos de cargo de valores que se entreguen a los recaudadores, agentes ejecutivos y jefes de unidades administrativas de recaudación, así como la entrega y recepción de valores a otros entes públicos colaboradores en la recaudación.

d) Dictar la providencia de apremio en los expedientes administrativos de este carácter y, en todo caso, resolver los recursos contra la misma y autorizar la subasta de bienes embargados.

e) La tramitación de los expedientes de responsabilidad que procedan en la gestión recaudatoria.”

Por tanto, la Tesorería se entiende como un órgano administrativo de gestión, al tener atribuidas funciones que tienen relevancia jurídica frente a terceros.

Desde un punto de vista organizativo, la Tesorería actual no solo debe ejecutar operaciones, sino actuar como un centro de decisión estratégica, estableciéndose diferentes metodologías que pueden ayudar a su consecución.

2.1. Metodología Lean

La filosofía Lean aplicada en los años 70 en la cultura empresarial como palanca para mejorar la eficiencia y eliminar desperdicios puede resultar innovador o al menos generar un gran impacto en la Administración Pública, ayudando a optimizar los procesos de gestión en la organización, mediante la minimización de los recursos y convirtiéndolo en un proceso más eficiente. Sus principales objetivos son:

- Reducir desperdicios: Eliminar actividades que no agregan valor.
- Aumentar la eficiencia: Lograr más con menos recursos.
- Mejorar la calidad: Entregar servicios de alta calidad al ciudadano.
- Flexibilidad: Responder ágilmente a los cambios del entorno.

Como ejemplo de aplicación de esta metodología para la eliminación de desperdicios en el ámbito de la Tesorería Local, se podrían identificar diversos procesos susceptibles de optimización:

- Retrasos en las firmas para tramitar las transferencias bancarias. La demora en la autorización de las operaciones provoca retrasos en el pago a los beneficiarios o proveedores, generando un perjuicio directo para ellos y afectando al mismo tiempo indicadores como el Periodo Medio de Pago o la Morosidad.
- Duplicidad en las tareas a realizar por distintos empleados o incluso diferentes departamentos. En ocasiones, la falta de coordinación y comunicación interna provoca que determinados procesos o actividades se ejecuten por duplicado. Esta duplicidad genera un uso ineficiente de los recursos humanos y del tiempo laboral, además de poder derivar en inconsistencias en la información. La adopción de mecanismos de coordinación y sistemas de gestión integrados podría minimizar

estos solapamientos, optimizando la productividad y asegurando una mayor coherencia en el trabajo realizado.

- Defectos o errores en la carga de ficheros bancarios. Los errores que se producen durante la carga de los ficheros generan un trabajo adicional, ya que es necesario revisar cuidadosamente la información, identificar y detectar las incidencias ocasionadas, corregirlas y tramitar nuevamente las operaciones afectadas. Este proceso no solo incrementa la carga laboral del personal, sino que perjudica los pagos a los beneficiarios o proveedores al verse retrasados sus pagos.

2.2. Mejora continua (Kaizen)

El concepto de Kaizen es una metodología basada en la mejora continua en la que no se necesitan cambios disruptivos y costosos para optimizar la organización, sino pequeñas mejoras constantes impulsadas por el propio personal y que suponen grandes transformaciones a largo plazo.

El ciclo de mejora continua está formado por las siguientes fases:

1. Planificar: Consiste en identificar un problema o una posible mejora y establecer medidas para conseguir los objetivos fijados.
2. Hacer: implementar los planes de acción y ejecutar las medidas previamente adoptadas.
3. Verificar: medir y evaluar los resultados obtenidos de la implementación de los planes de acción.
4. Actuar: en esta fase se toman las medidas necesarias para asegurar una efectiva mejora continua, incluyendo medidas correctivas si no se ha cumplido con los objetivos fijados y establecer nuevas medidas para su corrección.



Como ejemplo de mejora continua en la Tesorería Municipal se plantea la creación de manuales y guías, mencionadas al comienzo del presente trabajo, asegurando que el conocimiento no sea propiedad de una sola persona y evitando silos de conocimiento.

Este documento deberá concebirse como un instrumento dinámico, sujeto a revisión continua por parte del personal, garantizando así su permanente actualización.

2.3. Ciencias del comportamiento

Las ciencias del comportamiento son un conjunto de disciplinas que centran su atención en la conducta humana en la medida en que influye y es influida por las actitudes, el comportamiento y la necesidad de otras personas.

La aplicación de las ciencias del comportamiento aporta importantes beneficios en el entorno laboral, ya que el conocimiento del comportamiento de los empleados permite una toma de decisiones más adecuada y eficaz, así como la identificación y reducción de las resistencias al cambio que habitualmente se producen. Asimismo, contribuye a incrementar el bienestar de los empleados y a promover soluciones ajustadas al contexto organizativo en el que desarrollan su actividad.

Este enfoque está relacionado con las técnicas de management 3.0, en las que el éxito de la organización se basa en el compromiso de las personas que las integran,

priorizando su bienestar y desarrollo profesional. Por este motivo, resulta fundamental conocer y analizar las conductas del equipo de trabajo.

Todas estas metodologías, aun cuando no resultan novedosas en el ámbito privado, presentan un carácter innovador en el ámbito público, tradicionalmente condicionado por la rigidez de los procedimientos administrativos y por la resistencia al cambio inherente a los modelos organizativos existentes.

No obstante, su aplicación puede constituir una herramienta de utilidad, incluso cuando se circunscribe a ámbitos o actuaciones concretas, en la medida en que permite avanzar en la superación de dichas resistencias y alcanzar las mejoras expuestas a lo largo del presente apartado.

3. TRANSFORMACIÓN DIGITAL

En la actualidad, resulta difícil concebir el funcionamiento de la sociedad sin la transformación digital derivada de los continuos avances tecnológicos, los cuales han impactado de manera transversal en todos los ámbitos de la actividad humana, tanto en el plano económico y social como en el organizativo e institucional.

La digitalización ha modificado la forma en que las personas se relacionan, acceden a la información y toman decisiones, configurándose como un elemento esencial para el desarrollo y la modernización de las organizaciones.

Este contexto exige una necesaria adaptación de las administraciones públicas a dichos cambios, no solo para dar respuesta a las nuevas demandas de la ciudadanía, sino para mejorar su propia eficiencia interna.

En línea con lo anterior, el artículo 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, establece que:

“1. Se entiende por actuación administrativa automatizada, cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público.

2. En caso de actuación administrativa automatizada deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes, según los casos, para la definición de las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad y, en su caso, auditoría del sistema de información y de su código fuente. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación.”

El uso adecuado de las herramientas digitales permite optimizar los procesos administrativos, agilizar la tramitación, incrementar la transparencia y reforzar la calidad de los servicios públicos, contribuyendo así a una gestión más eficaz y moderna.

Existen diversas herramientas que pueden suponer una auténtica revolución, destacando:

3.1. Inteligencia artificial

La Inteligencia Artificial (IA) se define como un conjunto de tecnologías que permite a los procesadores aprender, razonar y realizar una variedad de tareas avanzadas de formas que antes requerían inteligencia humana, como comprender el lenguaje, analizar datos y hasta proporcionar sugerencias útiles.

Abarca muchas disciplinas diferentes, como la informática, el análisis de datos y las estadísticas, la ingeniería de hardware y software, la lingüística, la neurociencia y hasta la filosofía y la psicología.

Las aplicaciones de la inteligencia artificial en el ámbito de la Administración son numerosas y de gran alcance, como ejemplo de ella, se enumeran:

- Asistente para la redacción de resoluciones. El personal podría introducir los elementos clave, y la IA generaría un texto estructurado conforme a la normativa vigente, lo que permitiría optimizar el tiempo destinado a la redacción.
- Clasificación automática de correos electrónicos. En este caso, la IA, en función del contenido del correo, identificaría y clasificaría la materia a la que hace referencia, asignándola directamente al empleado encargado de dicha tarea, lo que permitiría reducir los tiempos de respuesta.

- Asistente virtual con lenguaje coloquial. Un chatbot mediante el cual el ciudadano pudiera formular cualquier consulta utilizando un lenguaje natural, y el asistente le orientaría en la resolución de la misma, lo que permitiría ahorrar tiempo tanto al personal como al usuario.

3.2. Robotización

La robotización de procesos, también conocida como RPA, es un proceso de automatización mediante el uso de software especializado para crear robots o máquinas programables con objeto de realizar tareas repetitivas y manuales en sistemas informáticos.

La implementación de estas herramientas conlleva múltiples beneficios operativos y estratégicos. Entre ellos, destaca el incremento de la eficiencia en los procesos administrativos, al permitir la ejecución de tareas de manera continua, más allá del horario laboral convencional.

Asimismo, se observa una reducción significativa de errores, lo que repercute directamente en la mejora de la calidad del servicio y en la fiabilidad de la información gestionada.

Por otro lado, se generan ahorros sustanciales al liberar al personal de actividades rutinarias o de bajo valor, posibilitando su dedicación a funciones que aporten un mayor valor añadido.

Entre las aplicaciones que podrían implementarse en la Tesorería, cabe destacar las siguientes

- Validación de registros contables. La automatización de la validación de registros contables permitiría al personal de Tesorería verificar de manera sistemática la consistencia, exactitud y coherencia de todas las anotaciones contables realizadas. Mediante sistemas automatizados o soluciones de IA, se podrían identificar partidas duplicadas, errores de imputación, discrepancias entre cuentas y movimientos no registrados, así como cualquier desviación respecto a la normativa contable vigente.

- Robotización de documentos contables: En el Área de Contabilidad se podrían realizar numerosas acciones en este sentido, permitiendo establecer una cadena de montaje digital en el que los documentos contables se realizaran de forma automática previa introducción de los parámetros necesarios para su correcta ejecución.
- Robotización de actas de arqueos y conciliación: Mediante la descarga automática de los movimientos bancarios y su vinculación con los datos contables proporcionados por el programa de contabilidad, la IA o los sistemas automatizados podrían generar las actas de arqueos y conciliaciones de forma semiautomatizada.

3.3. Explotación de datos

En este ámbito se pueden identificar dos conceptos básicos que se encuentran inmersos bajo el paraguas de la explotación de datos de carácter masivo, como son el Big Data y el Cuadro de Mandos Integral.

El Big Data se define como el conjunto de datos de gran volumen generados en un periodo corto de tiempo que no pueden ser gestionados y analizados fácilmente con las herramientas tradicionales.

Estos datos se suelen caracterizar por el volumen, la velocidad, la variedad, veracidad y valor.

- Volumen, en cuanto que trabajan con una cantidad de datos muy elevado.
- Velocidad, permitiendo que se generen y procesen los datos muy rápido, de manera que haciéndolo con los mecanismos tradicionales esto supondría días de trabajo.
- Variedad, pudiendo ser alimentado por numerosas fuentes.
- Veracidad, entendiendo que los datos son de calidad y reales.
- Valor, la utilidad que se puede obtener de los mismos pudiendo llegar a ser claves para la toma de decisiones.

Por su parte, el Cuadro de Mandos Integral constituye una herramienta de gestión y visualización que utiliza los datos ya procesados, permitiendo obtener a través de métricas resultados que faciliten la toma de decisión.

La aplicación de técnicas de Big Data en la Tesorería municipal permitiría procesar de manera sistemática grandes volúmenes de información. Por ejemplo, mediante el análisis automatizado de los movimientos bancarios, se podrían identificar patrones de pago, anticipar ingresos recurrentes y detectar retrasos o irregularidades en los cobros, facilitando la planificación de la liquidez y la toma de decisiones sobre la gestión de recursos.

En el campo de la recaudación, la información derivada de los procesos de cobro de impuestos, tasas y otros tributos municipales podría integrarse en un Cuadro de Mando Integral (CMI) adaptado al ámbito de la Tesorería.

Esto permitiría supervisar de manera visual y continua indicadores clave, como los ingresos por tipo de tributo, el grado de cumplimiento de los plazos de pago, la eficiencia en la gestión de cobros y la identificación de incidencias recurrentes.

En conclusión, la integración de Big Data y un Cuadro de Mando Integral (CMI) resultaría especialmente útil en la Tesorería, al convertir la información generada por los procesos internos en conocimiento valioso para la gestión.

4. VISIÓN PRÁCTICA

A lo largo de este trabajo se ha desarrollado un marco teórico en torno a los tres pilares considerados necesarios para la implantación de estrategias orientadas a la mejora y eliminación de ineficiencias, acompañado de ejemplos que permitieran una mejor comprensión de los conceptos expuestos.

No obstante, se pretende abordar la materia desde una perspectiva más práctica, proponiendo medidas de aplicación real en las que se identifiquen actuaciones y mejoras susceptibles de alcanzarse sin necesidad de disponer de grandes recursos.

Entre estas medidas se pueden identificar acciones de diversa índole, centradas principalmente en la digitalización de los procesos para optimizar la eficiencia y la seguridad; en el personal como núcleo de la actividad, fomentando su participación, motivación y formación mediante encuestas y mecanismos de *feedback*; y en el usuario,

con el objetivo de mejorar la calidad del servicio y garantizar una experiencia más ágil, transparente y satisfactoria.

a. Robotización de facturas

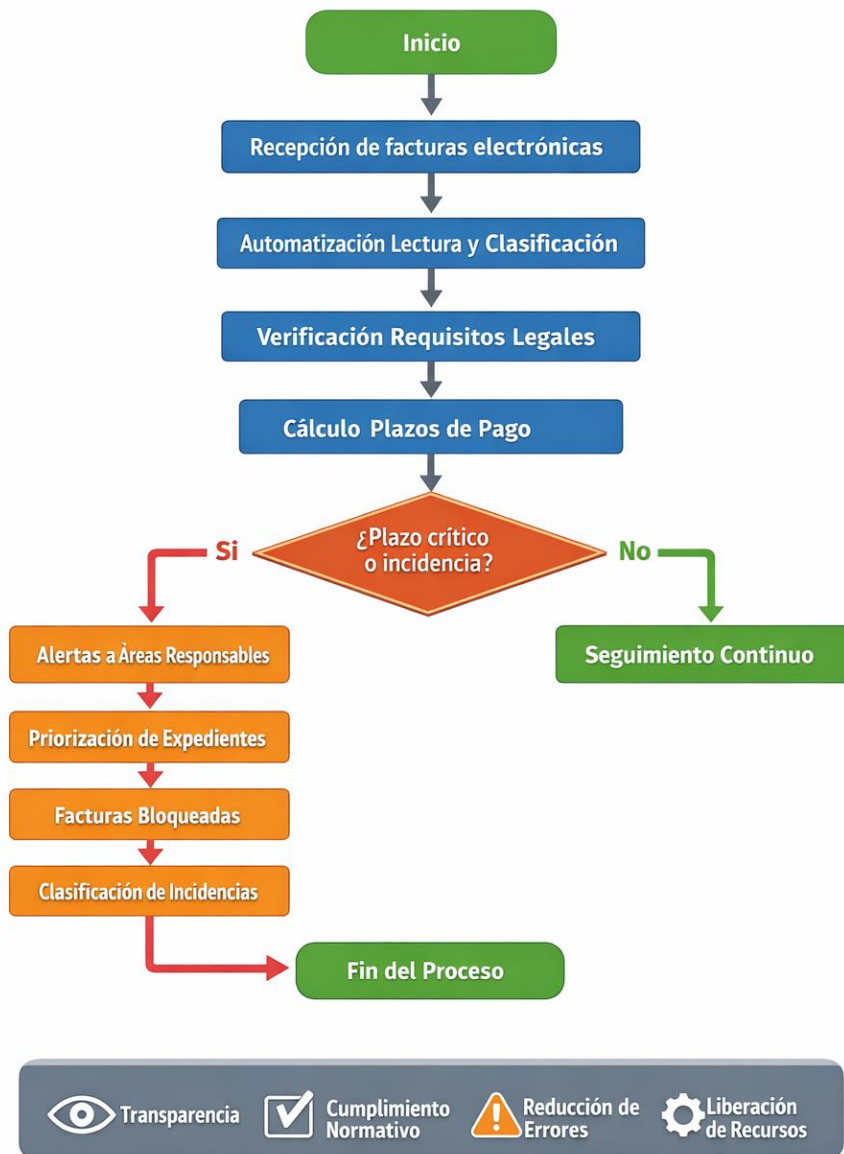
Una medida a adoptar para mejorar el Periodo Medio de Pagos a Proveedores y Morosidad podría ser la automatización o robotización de las facturas. Esta robotización eliminaría trámites manuales y repetitivos, errores en facturas o sobrecargas del personal en momentos puntuales.

Este proceso se iniciaría mediante la automatización de la lectura y clasificación de facturas electrónicas, verificando de manera automática todos los elementos esenciales que deben contener y asegurando el cumplimiento de la normativa vigente.

En este procedimiento de robotización se podría incorporar un cálculo automático de los plazos legales de pago, de manera que se enviasen alertas a las áreas responsables según el estado de la factura (Áreas gestoras, Intervención o Tesorería), priorizando automáticamente los expedientes que requiriesen atención inmediata para asegurar el cumplimiento de los plazos establecidos.

Este sistema permitiría identificar fácilmente las facturas bloqueadas, e incluso clasificar las incidencias por las que se han podido producir los incumplimiento de los plazos.

Las principales ventajas que ofrecería esta actuación sería el incremento de la transparencia, la trazabilidad de las facturas, la mejora del cumplimiento de la normativa de morosidad y una liberación de recursos personales para realizar tareas de mayor valor añadido.



b. Verificación de titularidad de cuentas.

Las Tesorerías suelen contar con bases de datos que registran los datos de las cuentas bancarias de los beneficiarios, los cuales se actualizan regularmente a partir de la información facilitada por los propios interesados.

En este caso, no se trata de una propuesta o hipótesis, sino de una obligación normativa derivada del Reglamento (UE) 2024/886. Este reglamento establece la obligatoriedad de que los proveedores de servicios de pago (PSP) faciliten, de manera

gratuita, un mecanismo que permita verificar la titularidad de la cuenta bancaria antes de que el ordenante autorice el pago, asegurando con ello la correcta identificación del beneficiario y el cumplimiento de los requisitos legales aplicables.

La problemática de este sistema radica en la falta de uniformidad de los registros de las diferentes entidades bancarias. Las variaciones en abreviaturas, signos ortográficos y estructuras de apellidos entre entidades pueden generar coincidencias parciales o incluso no coincidencias, dificultando la validación automática de la titularidad.

En España, existe un sistema que permite a las entidades validar la titularidad de forma fidedigna y en tiempo real mediante el uso del NIF, pero a diferencia de lo anterior, este servicio no es gratuito.

La verificación de la titularidad de cuenta proporcionada por los PSP, en el marco normativo de la UE, representa una oportunidad estratégica para las Tesorerías. No solo garantiza un incremento significativo en la seguridad de los pagos ejecutados, sino que también permite llevar a cabo una depuración y actualización exhaustiva de las bases de datos de terceros.

Por tanto, a pesar de las dificultades que plantea, esta novedad jurídica y herramienta tecnológica representa una mejora sustancial para la gestión de la Tesorería, fortaleciendo la seguridad, la eficiencia y el control en la ejecución de los pagos, y consolidándose como un instrumento estratégico capaz de impulsar de manera sostenida la modernización de la Tesorería.

c. Sello de órgano.

El sello de órgano (o sello electrónico) es un sistema de identificación y firma electrónica que permite a las Administraciones Públicas realizar actuaciones administrativas automatizadas, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 42.a) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Su uso en el ámbito local se ha consolidado gracias a que el Reglamento de Funcionarios de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional (RFHN)

confiere expresamente la naturaleza de órgano a los puestos reservados a estos funcionarios, como la Tesorería. Esta habilitación legal, recogida específicamente en la Disposición Adicional octava del RFHN, permite el ejercicio de funciones en soporte electrónico con plena validez jurídica.

Esta modalidad comporta múltiples ventajas, destacando especialmente la posibilidad de tramitar documentos de manera **ininterrumpida**, eliminando la necesidad de que el/la Tesorero/a suscriba manualmente las operaciones rutinarias y repetitivas.

Asimismo, garantiza que los documentos emitidos sean inalterables y auténticos, ya que la identificación digital del órgano es fidedigna y verificable por terceros.

El sello de órgano puede emplearse para diferentes propósitos:

- Recaudación: Para la firma automática de cartas de pago y talones de cargo en los sistemas de gestión.
- Gestión de avales electrónicos: Para expedir y firmar automáticamente los documentos de cancelación o devolución de garantías tras una resolución de cancelación.
- Certificados Tributarios: Automatizando la expedición de certificados de estar al corriente de las obligaciones tributarias locales.

d. Encuestas de valoración (*feedback*)

Con objeto de mejorar la calidad del servicio mediante la implementación de la mejora continua, se precisa tener conocimiento de la experiencia del usuario y el clima organizacional.

Un instrumento básico para ello son las encuestas de valoración del servicio, tanto interna como externa, cuya finalidad es tener una visión global de la Tesorería. Las encuestas externas se realizarían a los usuarios para conocer la calidad del servicio ofrecido, así como los posibles aspectos a mejorar.

Esto se podría llevar a cabo mediante encuestas en formato papel para los trámites realizados presencialmente, o bien de forma electrónica. En los procedimientos telemáticos, la

encuesta se integraría como paso final tras completar el trámite en la sede electrónica, asegurando así una valoración inmediata de la experiencia del usuario.

En este caso se optaría por encuestas cerradas, es decir, el usuario elegiría entre opciones predeterminadas, permitiendo así que los datos obtenidos sean cuantificables, comparables y rápidos, lo que implicaría una mayor tasa de respuesta.

Para las encuestas internas, se optaría por el anonimato de los participantes con el fin de fomentar la sinceridad en las respuestas. Este sistema permite realizar un diagnóstico preciso del clima laboral.

Como palanca complementaria a las encuestas internas, se podría plantear la realización de sesiones “one to one” consistentes en reuniones periódicas entre un responsable o la persona designada a tal efecto con el resto del personal del área, con un formato abierto destinado a conocer el estado de ánimo de los empleados, identificar los desafíos a los que se enfrentan y recoger sus propuestas de mejora.

El liderazgo de los/as responsables resulta esencial para generar un clima de confianza, de modo que los trabajadores se sientan libres de acudir a ellos tanto para resolver conflictos como para recibir apoyo en sus funciones.

Con todas estas medidas se podría hacer un análisis DAFO, en el que identificar las debilidades y fortalezas tanto del trabajo como del equipo, permitiendo mejorar en aquellos ámbitos en los que no se hubieran obtenido resultados tan favorables.

MEDIDAS	BENEFICIOS
 Robotización de facturas	 • Mejora PMP y morosidad • Mayor transparencia
 Verificación de titularidad de cuentas	 • Mayor seguridad en los pagos • Reducción de errores
 Sello de órgano	 • Mayor eficiencia • Autenticidad e integridad
 Encuestas (Feedback)	 • Mejora en la calidad del servicio • Mejora del ambiente laboral

5. CONCLUSIONES

Con este estudio se ha pretendido realizar una exposición de carácter eminentemente práctico, con el fin de favorecer su posible aplicación efectiva en el ámbito de la Tesorería Local.

El establecimiento de las medidas propuestas aspira a profundizar en la concepción de una Tesorería Local moderna, eficiente y plenamente adaptada a las exigencias y necesidades actuales.

No obstante, la implementación de estas iniciativas implica afrontar diversos retos. Entre ellos, destaca, por un lado, la resistencia al cambio inherente a cualquier proceso de transformación organizativa, especialmente en entornos administrativos caracterizados por estructuras consolidadas, rutinas profundamente arraigadas y una elevada carga procedimental.

Dicha resistencia puede manifestarse tanto a nivel individual como colectivo, en forma de reticencias a la modificación de hábitos de trabajo, incertidumbre ante la adopción de nuevos métodos o desconfianza respecto a la eficacia de las herramientas propuestas, lo que exige un adecuado acompañamiento, formación y liderazgo en el proceso de implantación.

Por otro lado, resulta imprescindible garantizar la plena compatibilidad de estas iniciativas con la normativa vigente. Esta circunstancia adquiere especial relevancia en el ámbito de la Administración, dado que el marco normativo aplicable puede, en determinadas ocasiones, limitar o condicionar la adopción de nuevos procedimientos, herramientas y enfoques de gestión.

Esto implica la necesidad de alcanzar un equilibrio entre la innovación organizativa y tecnológica y el estricto cumplimiento legal, asegurando que cualquier avance se produzca dentro de los márgenes establecidos por el ordenamiento jurídico.

Tal y como se ha venido indicando a lo largo de este texto, en el epicentro de todas las medidas propuestas se sitúa el factor humano, dado que el equipo que integra una organización constituye el elemento esencial sobre el que se articulan y vertebran todas las actuaciones a desarrollar.

La implicación, capacitación y compromiso de las personas resultan determinantes para el éxito de cualquier proceso de mejora o transformación, donde la coordinación, la responsabilidad y el conocimiento del personal adquieren una relevancia fundamental.

En este contexto, y tal y como se ha señalado anteriormente, la puesta en práctica de las medidas indicadas no supone, en términos generales, un elevado coste económico. No obstante, sí requiere la asignación de determinados recursos, fundamentalmente de carácter humano, organizativo y formativo, indispensables para garantizar una correcta implantación y consolidación de los cambios.

Finalmente, conviene destacar que este artículo no persigue plantear un modelo ambicioso ni excesivamente exigente en términos de recursos o de alcance, sino proponer una serie de actuaciones realistas y asumibles, orientadas a la adopción de pequeños avances progresivos.

Estos pasos, implementados de manera gradual y sostenida en el tiempo, pueden desembocar en un proceso de mejora continua que contribuya a reforzar el papel de la Tesorería Local, dotándola de una mayor relevancia dentro de la organización y

consolidándola como un área estratégica en la gestión económica y financiera de la entidad.

6. BIBLIOGRAFÍA

Informes y Documentos Oficiales

MINISTERIO PARA LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL Y DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. 2025. *Estudio sobre el envejecimiento de las plantillas en la Administración General del Estado 2025 y proyección futura a 2035* [en línea]. Disponible en: [https://digital.gob.es/.../Estudio2025\(Acc\).pdf](https://digital.gob.es/.../Estudio2025(Acc).pdf)

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE). s.f. *Encuesta de Población Activa (EPA). Tabla 4861* [en línea]. Disponible en: <https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=4861&L=0>

APD. s.f. *Metodología Lean: ¿qué es y cuáles son sus principios?* [en línea]. Asociación para el Progreso de la Dirección. Disponible en: <https://www.apd.es/metodologia-lean-que-es/>

DERECHO LOCAL. s.f. *Aplicaciones prácticas de la Inteligencia Artificial en los Ayuntamientos* [en línea]. Disponible en: <https://derecholocal.es/opinion/aplicaciones-practicas-de-la-inteligencia-artificial-en-los-ayuntamientos>

G3M. s.f. *Principios Lean* [en línea]. Disponible en: <https://g3m.es/blog/principios-lean/>

GOOGLE CLOUD. s.f. *¿Qué es la inteligencia artificial?* [en línea]. Disponible en: <https://cloud.google.com/learn/what-is-artificial-intelligence?hl=es-419>

MIOTI TECH & BUSINESS SCHOOL. s.f. *Management 3.0: fomenta la motivación, el compromiso y la innovación* [en línea]. Disponible en: <https://mioties.es/es/blog-management-3-0>

PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA. s.f. *¿Qué es la Inteligencia Artificial?* [en línea]. Gobierno de España. Disponible en: <https://planderrecuperacion.gob.es/noticias/que-es-inteligencia-artificial-ia-prtr>

WIKIPEDIA. s.f. *Ciencias de la conducta* [en línea]. Disponible en: https://es.wikipedia.org/wiki/Ciencias_de_la_conducta

Unidades didácticas del curso de estudios avanzados: Tesorería y Recaudación en las entidades locales. s.f. Material didáctico no publicado.

Legislación

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 80, de 3 de abril de 1985.

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. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

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. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 261, de 31 de octubre de 2015.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional. *Boletín Oficial del Estado*, 66, de 17 de marzo de 2018.

Reglamento (UE) 2024/886 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de marzo de 2024, por el que se modifican los Reglamentos (UE) nº 260/2012 y (UE) 2021/1230 y las Directivas 98/26/CE y (UE) 2015/2366 en lo que respecta a las transferencias inmediatas en euros. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 2024.

