

Diciembre 2025



MADRID
AGENCIA TRIBUTARIA

TRIBUTUS

Revista de la Agencia
Tributaria Madrid

Nº → ⑨

TÍTULO	TRIBUTUS. Revista de la Agencia Tributaria Madrid Nº 9. Año 2025
--------	---

ELABORACIÓN Y COORDINACIÓN DE CONTENIDOS	Agencia Tributaria Madrid
--	---------------------------

CONSEJO EDITORIAL	→ Director:	Ignacio Durán Boo
	→ Coordinación:	Rosa Casado Carrero
	→ Vocales:	Almudena Cuevas Sacristán Alvaro Tapias Sancho Ana María Herranz Mate Arturo Delgado Mercé M ^a Rosario Villena Cerón Micaela Torija Carpintero Rosa Rodríguez Gutiérrez

CONTACTO	revistatributaria@madrid.es
----------	--

INFORMACIÓN ADICIONAL Y NORMAS DE PUBLICACIÓN EN	http://madrid.es/go/revistatributus
--	---

EDITA	© Ayuntamiento de Madrid Área de Economía, Innovación y Hacienda Agencia Tributaria Madrid
-------	--

ISSN: 3020-5085

SUMARIO

●	LA INNOVACIÓN EN LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA: CÓMO AYUDA LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA DETECCIÓN DEL FRAUDE	→ PEDRO NOGALES FUENTES Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario Agencia Tributaria Madrid	3
		→ EDUARDO RIVERA FORCEN Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras Agencia Tributaria Madrid	
●	FACULTADES Y LIMITACIONES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA Y LA NECESARIA COORDINACIÓN CON INSPECCIÓN	→ PABLO COSÍN SANZ Jefe de Departamento de Grandes Deudores I Agencia Tributaria Madrid	44
●	LAS TERCERÍAS EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN EN VÍA DE APREMIO	→ MANUEL SALAS MUÑOZ Jefe de Servicio de Grandes Deudores Agencia Tributaria Madrid	77
●	EL NUEVO CONTRATO PARA EL PROYECTO DE LA GESTIÓN INTERNA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID: SAP WITH RISE Y SAP BTP	→ ANGEL FERNÁNDEZ BUENO Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos Informática Ayuntamiento Madrid	107
●	RESEÑAS	→ Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid	131
		PABLO MONTSERRAT CAO Jefe de Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos Agencia Tributaria Madrid	
		→ Consultas tributarias a la ATM	143
		→ Crónica de la ATM	144

LA INNOVACIÓN EN LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA: CÓMO AYUDA LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA DETECCIÓN DEL FRAUDE

PEDRO NOGALES FUERTES
Jefe de Servicio.
Laboratorio Tributario
Agencia Tributaria Madrid

EDUARDO RIVERA FORCÉN
Jefe de Servicio
de Actuaciones Inspectoras
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

La Agencia Tributaria Madrid está implantando la inteligencia artificial en la inspección tributaria para mejorar la detección del fraude fiscal. La colaboración entre el Laboratorio Tributario y la Inspección ha permitido automatizar procesos, optimizar recursos y anticiparse al fraude mediante reglas y puntuaciones. Se están incorporando estas tecnologías en los tributos municipales, logrando resultados eficaces. La IA generativa se perfila como herramienta clave para transformar la gestión tributaria, aunque persisten retos técnicos, legales y humanos que deben abordarse para que la tecnología sea plenamente aplicable. La supervisión humana sigue siendo esencial para garantizar la calidad y la legalidad de las actuaciones.

Palabras clave: Detección del fraude, inspección tributaria, laboratorio tributario, inteligencia artificial (IA), inteligencia artificial generativa (IAgen), machine learning.

ABSTRACT

Madrid's Tax Agency is implementing artificial intelligence into tax inspection to enhance fraud detection. The synergy between the Tax Laboratory and Inspection Services enables automation, resource optimization, and predictive fraud identification through rules and scoring systems. These innovations are being applied to local taxes, yielding effective outcomes. Generative AI emerges as a strategic tool for transforming tax management, though technical, legal, and human challenges remain, and which should be addressed in order to become technology fully operational. Human oversight remains essential to ensure the quality and legality of procedures.

Keywords: Fraud detection, tax inspection, tax lab, artificial intelligence (AI), generative AI (GenAI), machine learning.

1	INTRODUCCIÓN		6
2	SITUACIÓN PREVIA	→ 2.1 Situación previa en la Inspección tributaria	9
		→ 2.2 Situación previa en el Laboratorio Tributario	12
		→ 2.3 Objetivos de la unión entre el Laboratorio Tributario y la Inspección Tributaria	15
3	SITUACIÓN ACTUAL	→ 3.1 Avances y obstáculos en la innovación para la detección del fraude	18
		→ 3.1.1 Avances en Plusvalía	19
		→ 3.1.2 Avances en ICIO	21
		→ 3.1.3 Avances en el resto de tributos	22
		→ 3.2 Las fases del análisis del fraude con inteligencia artificial	22
		→ 3.2.1 Fase I: Industrializar los procesos e incrementar la productividad	24
		→ 3.2.2 Fase II: Industrializar los procesos accediendo a nuevas bolsas de fraude	25
		→ 3.2.3 Fase III: Crear procedimientos disruptivos a través de la inteligencia artificial	26
		→ 3.2.4 Fase IV: Proactividad y facilitar el cumplimiento tributario	28

4	SITUACIÓN FUTURA	→ 4.1 Mejora de la situación actual e incorporación de nuevos tributos al análisis del fraude	32
		→ 4.2 Posibles obstáculos del uso de la inteligencia artificial en la inspección tributaria	34
		→ 4.3 Garantías para el uso de la inteligencia artificial en la inspección tributaria	35
5	CONCLUSIONES		38
	BIBLIOGRAFÍA		40

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 6

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

① INTRODUCCIÓN

La aplicación de tecnologías avanzadas en la gestión tributaria municipal puede transformar radicalmente los procesos de inspección, detección del fraude y atención al contribuyente. El uso de la inteligencia artificial en todos los ámbitos no es el futuro, es ya el presente, y los pasos agigantados a los que avanza es un tren al que la Agencia Tributaria Madrid (ATM) ya se ha subido.

Concretamente, la Administración tributaria tiene un amplio campo de materias donde explorar las bondades de la inteligencia artificial. La Inspección tributaria es una de ellas, pudiendo materializar más fácilmente la función que tiene encomendada según el primer apartado del artículo 141 de la Ley General Tributaria, «la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración», con la finalidad de cumplir, en el ámbito estrictamente tributario, el principio de «nada hay oculto que no llegue a descubrirse, nada secreto que no llegue a saberse [por la Inspección tributaria]».

La ATM ha emprendido una profunda transformación digital orientada a mejorar la eficiencia en la gestión tributaria, fortalecer la lucha contra el fraude y consolidar un modelo de «tributos inteligentes». Este artículo analiza las estrategias que están siendo objeto de implementación por la ATM en el marco de sus planes estratégicos y de actuación, con especial atención al papel de la inteligencia artificial (IA), del Laboratorio Tributario y de las medidas aplicadas en la Inspección tributaria. Se destaca la relevancia de la tecnología como herramienta preventiva, la integración de datos para la detección de irregularidades y la evolución hacia una administración tributaria proactiva, conectada y centrada en el ciudadano.

La prevención del fraude fiscal se sitúa como eje central, abordada desde una perspectiva multidisciplinar que incluye la inspección, la recaudación, la asistencia al contribuyente y el uso intensivo de tecnologías emergentes como la inteligencia artificial. La prevención del fraude requiere herramientas potentes que permitan seleccionar candidatos de forma ágil y, sobre todo, precisa, para poder regularizar su situación tributaria. Estas herramientas deben transformar la inspección tributaria, pasando de un enfoque reactivo a uno predictivo, basado en datos y evidencias.

La estrategia de la ATM implementada desde 2021 ha incidido en la utilización de servicios y aplicaciones de análisis de información avanzada mediante el uso de algoritmos para mejorar y automatizar gran parte de los procesos de trabajo para la detección y prevención del fraude en todos los tributos. Concretamente, como se desarrollará más adelante, se ha comenzado con los trabajos de cruces de información en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), en el Impuesto sobre

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 7

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), en la Tasa por Utilización Privativa o Aprovechamiento Especial del Dominio Público Local en el ámbito de Terrazas y la Tasa por Utilización Privativa y Aprovechamientos Especiales Constituidos en el Suelo, Subsuelo o Vuelo de la Vía Pública a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros («Tasa del 1,5»), sin perjuicio de que, en un futuro cercano, se aborden el resto de tributos municipales.

Tanto el Plan Estratégico de la ATM para el periodo 2021 a 2024, como el recién aprobado para los ejercicios 2025 a 2028, inciden en la línea del fortalecimiento tributario mediante una redefinición y modernización de los procedimientos de investigación y de las actuaciones de comprobación del fraude tributario, con el desarrollo de medidas proactivas en la prevención del fraude (behavioural insights) y la utilización de tecnologías innovadoras en todos los ámbitos de la Inspección.

En el mismo sentido, a los tributos se les añade el apellido de «inteligentes», creando en un primer momento el Laboratorio Tributario como servicio centralizador de toda la información y gestor en última instancia de la analítica avanzada de datos, el BigData y la inteligencia artificial en la prevención del fraude en el ámbito local.

La ATM está progresando activamente hacia una gestión más avanzada en la detección del fraude. Rápidamente se ven resultados medibles en la prevención, con una exploración activa del análisis de datos, la IA y la automatización. Si bien es posible que las capacidades aún no estén completamente optimizadas, la ATM demuestra un claro impulso y un fuerte compromiso con la implantación definitiva de la IA.

El Plan de Control Tributario de 2025, siguiendo la línea de los precedentes, también sitúa en primer plano la detección del fraude mediante mecanismos de alta tecnología e Inteligencia Artificial, recalcando la necesaria sinergia que debe existir entre el Laboratorio Tributario y la Inspección tributaria. El «cocinado» de los datos a través de algoritmos avanzados deben transformar la gestión de la información para que sea clara, precisa y veraz, y convertirse en sujetos individualizados sobre los que incoar los procedimientos de regularización de su situación tributaria. Como objetivo final, dichos procedimientos deben retroalimentar a la «cocina», con la finalidad de detectar eficaz y eficientemente los supuestos de verdadero fraude, eliminando casos que pueden distorsionar los resultados y permitiendo una optimización en el funcionamiento de todas las partes implicadas.

Toda libertad conlleva su responsabilidad y, siguiendo las directrices del Plan Estratégico de la ATM, es necesaria la implementación de un marco legal y operativo, en el que se trabaja en la actualidad, que regule el uso de la IA en este ámbito, garantizando que su aplicación cumpla con las normativas

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 8

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

vigentes y proteja los derechos de los contribuyentes. Este artículo analizará también los obstáculos a los que se puede enfrentar la utilización de la inteligencia artificial en el ámbito de la Inspección tributaria, las posibles trabas que pueden alegar los ciudadanos que se conviertan en sujetos inspeccionados, y las garantías que se están implementando en la ATM para salvaguardar los principios y derechos generales que puedan verse afectados.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 9
 Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.
 Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

② SITUACIÓN PREVIA

2.1 Situación previa en la Inspección tributaria

Antes de la entrada en funcionamiento del Laboratorio Tributario, la labor de detección del fraude e identificación de omisiones de los diferentes tributos se basaba en la artesanía orfebre: el resultado era preciso y muy detallado, pero consumía muchos recursos tanto humanos como temporales.

En concreto, se recolectaba toda la información posible de todos los tributos que iban a ser objeto de análisis: IIVTNU, ICIO, Tasas por ocupación, etc. Partiendo de los ficheros de escrituras notariales, defunciones obtenidas del Instituto Nacional de Estadística (INE) o las licencias o declaraciones responsables que se han concedido en los distintos Distritos, se agrupaba, ordenaba y clasificaba dicha información para proceder a su depuración.

Dicha depuración se realizaba a través de las herramientas ofimáticas básicas y disponibles a nivel usuario que, aunque son precisas y dan la posibilidad de realizar el cruce de datos entre diferentes variables, no son óptimamente eficientes por consumir demasiado tiempo en su extracción. Los cruces realizados generaban miles de registros con numerosos campos que, gracias a la pericia de los «joyeros», podían clasificarse y presentarse para proceder a un segundo nivel de filtrado.

El segundo filtrado requiere el estudio pormenorizado de la información por parte de numerosas personas que, dejando a un lado su labor ordinaria de actuarios en el ámbito de la Inspección, debían ponerse la bata blanca y examinar con el microscopio cada uno de los resultados que se habían obtenido con los cruces comentados. Distinguir el trigo de la paja en el ámbito de la detección del fraude no es tarea baladí, toda vez que los cruces de información pueden arrojar resultados no siempre deseados o, en numerosos supuestos, duplicados.

Pensemos, por ejemplo, en los casos en los que no se comunica correctamente los datos de la operación inmobiliaria realizada en escritura pública. Cualquier mínimo baile de números en el NIF, errores en la referencia catastral, pagos no referenciados que no se identifican con la autoliquidación presentada, entre otros pequeños fallos, pueden hacer saltar las alarmas de que ha dejado de declararse una «plusvalía» de gran importe con los que arreglar el presupuesto municipal para el próximo trimestre. Sin embargo, una vez analizado minuciosamente el supuesto, la burbuja explota y el expediente queda arrinconado por tratarse de una duplicidad, una errata o un simple fallo en los cruces que realiza la hoja de cálculo.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 10

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

Partamos del ejemplo en IIVTNU. En la Inspección tributaria de la ATM, seis personas estaban dedicadas en exclusiva a analizar los registros que previamente se habían cruzado con las distintas fuentes de información en una hoja de cálculo correspondiente, que correspondía a los filtros aplicados a un periodo de tiempo determinado, generalmente de carácter bimensual. Los cruces se basaban en los datos de fecha de transmisión (distinguiendo mortis causa de intervivos), fecha de escritura pública, notario interviniente y protocolo de la escritura, junto con los datos de presentación de autoliquidaciones de IIVTNU y de pagos abonados.

Las seis personas dedicadas a esta tarea debían repartirse cada día del periodo extraído para su análisis pormenorizado. En concreto, debían realizar las siguientes tareas:

- 1) Depuración: la tarea principal suponía distinguir las inscripciones con erratas en fecha de transmisión, protocolo y notario. Individualmente, debían excluir transmisiones exentas o no sujetas, así como transmisiones de inmuebles de otros municipios incorrectamente comunicados por los notarios, o cualquier otra incidencia que pudieran detectar en la transmisión y que supusiera la exclusión del registro (errores en el notario interviniente por ser sustituto, extinciones de condominio, etc.).

Ésta era la tarea más tediosa y que consumía mayores recursos temporales, toda vez que era un trabajo de análisis fino que conllevaba resultados óptimos, pero no certeros en su totalidad por la desviación, propia de todos los trabajos manuales, que podía producirse en la selección o exclusión de los registros.

- 2) Envío y carga de los registros filtrados a la aplicación informática de tratamiento de los expedientes de Inspección. Los expedientes cargados estaban doblemente filtrados y, en principio, preparados para proceder a su regularización.
- 3) Análisis de la depuración: Cada registro analizado, bien se hubiera cargado en la aplicación para su regularización, bien se hubiera excluido, debía registrarse para llevar un control pormenorizado de la bondad en el cruce de información. Los supuestos que generaban problemas por conflictos en los sujetos, objetos tributarios no normalizados, etc. debían examinarse individualmente en un siguiente paso final, por si procedía

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 11

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

solventarlos y, en su caso, incluirlos en la carga de inspección de forma manual.

En idénticos términos se realizan los trabajos de depuración en ICIO o en el resto de las tasas inspeccionadas. El cruce, filtrado y análisis se realiza de forma individual partiendo de una información en muchos casos incompleta, principalmente por fallos en el grabado y falta de uniformidad en el tratamiento de la información en la fuente de origen. En el momento en que el punto de partida no es correcto, la posterior regularización que se pretenda llevar a cabo va a tener que corregir las deficiencias que no se han podido detectar en los cruces previos, alargando los procedimientos y dedicando excesivos recursos que podían haberse optimizado con buenas herramientas de grabado y filtrado de la información.

A pesar de haberse realizado un trabajo pormenorizado tanto en un primer cruce como a través de los posteriores filtrados realizados por quienes actúan como «trillos» separando el trigo de la paja, en un porcentaje demasiado elevado se producían alertas por los actuarios que detectaban registros en los que no debía procederse a su regularización. Así, surgían supuestos de exenciones no detectadas, operaciones no sujetas u omisiones de otros candidatos a inspeccionar que no habían sido alertados en los cruces realizados.

Involucrar a tantas personas de una organización como la Inspección tributaria (que, en la inmensa mayoría de administraciones tributarias, es la dotada con menos recursos humanos) y durante tanto tiempo, impidiendo la verdadera labor del actuario de enfocarse en las regularizaciones tributarias oportunas, supone una merma considerable en el funcionamiento y en la consecución de objetivos propios de la Inspección.

Si bien es cierto que estas actuaciones de depuración y filtrado se realizan por personal especializado y habituado a realizar este tipo de cruces, su funcionamiento no es el óptimo en gestión de recursos. Se ha intentado implementar alguna mejora, como el involucramiento de todos los actuarios en la carga de los expedientes, si bien las dificultades técnicas por aplicaciones informáticas obsoletas han impedido un avance considerable en el ahorro de tiempo y recursos.

La labor de obtención, tratamiento, ordenación y clasificación de la información es un trabajo que requiere de unos objetivos y pautas a seguir bien definidos, pero que incluye muchos trabajos repetitivos, manuales y periódicos en los que la tecnología y, en concreto, la IA, puede ayudar notablemente.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 12

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

2.2 Situación previa en el Laboratorio Tributario

La labor de «artesanía orfebre» descrita en el apartado anterior, era un síntoma de una serie de importantes obstáculos que lastraban a la Agencia Tributaria Madrid (ATM) para llegar a ser una organización dirigida por datos. En el ámbito tecnológico, había una diversidad de plataformas con una elevada obsolescencia que generaba «silos» de información inconexos, lo que limitaba en la práctica poder obtener una visión unificada del contribuyente. En el ámbito organizativo, había una elevada dependencia tecnológica de otros organismos del Ayuntamiento, lo que restaba agilidad y autonomía. Adicionalmente, había una falta de perfiles técnicos especializados en el análisis y tratamiento de datos y un escaso desarrollo de la cultura del dato.

En esencia, la ATM carecía de los elementos técnicos, culturales y organizativos necesarios para utilizar los datos y la tecnología como un factor estratégico que le permitiera superar esa fase de «artesanía orfebre» para pasar a una fase de industrialización en la detección y prevención del fraude.

La dirección de la ATM, consciente de esta situación, desarrolló una estrategia global para afrontar estos retos, específicamente en su Plan Estratégico 2021-2024 donde se incluye el desarrollo de un modelo de transformación basado en «Tributos Inteligentes» («Smart Taxes») y la creación del Laboratorio Tributario como un servicio centralizado con los siguientes objetivos:

- 1) Dar servicio a las necesidades de analítica avanzada de datos y análisis de escenarios requeridos para la mejora del modelo tributario.
- 2) Ser el componente principal y estratégico para la implementación y adopción de nuevas herramientas tecnológicas en el análisis de datos y la aplicación de la inteligencia artificial.
- 3) Aprovechar al máximo los datos y la tecnología para mejorar la eficiencia en la gestión, establecer modelos tributarios más justos y adaptados a la realidad, y combatir el fraude fiscal.

De este modo, el Laboratorio Tributario no solo provee soluciones tecnológicas, sino que es un servicio esencial que impulsa la innovación y el uso de la tecnología y los datos como elemento fundamental para la toma de decisiones, facilitando el camino hacia una organización dirigida por datos. Para ello, el Laboratorio se basa en cuatro pilares fundamentales:

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 13

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

1. El dato como activo estratégico

Reconocer el valor del dato como un elemento clave para llevar a cabo la misión de la organización. Bajo el lema «Un mal dato es un mal servicio al ciudadano», se hace énfasis en cuidar el dato y velar por su calidad en todos los procesos organizativos. No se trata sólo de cuidar su integridad y precisión, sino de capturar aquellos datos clave que van a poder relacionar diferentes fuentes de información, aumentando el valor final del dato. Un ejemplo sería la referencia catastral, el «DNI» de los inmuebles, cuya presencia es básica para poder cruzar diferentes conjuntos de datos internos y externos al Ayuntamiento. El Laboratorio Tributario realiza la integración y correlación de diversas fuentes tributarias, que se enriquecen con otras fuentes internas y externas al Ayuntamiento (catastrales, de actividades, vehículos, registros públicos y licencias) para lograr una visión 360º del contribuyente.

2. La tecnología como palanca

Poner a disposición de la organización soluciones tecnológicas que permitan un análisis avanzado de la información y la utilización de tecnologías disruptivas como puede ser la Inteligencia Artificial. Para ello, el Laboratorio Tributario ha puesto en funcionamiento una Plataforma de Analítica Tributaria, que ofrece a la ATM unas capacidades globales de tratamiento y análisis de la información en sus diferentes áreas de actuación (Inspección, Gestión, Recaudación, etc.). Esta plataforma se integra con el ecosistema tecnológico del Ayuntamiento de Madrid, tanto con los sistemas analíticos (Datalake municipal) como con los propios sistemas de gestión tributaria (SAP-TRM), posibilitando de esta manera un acceso inmediato y completo a las fuentes de datos.

3. Las personas como motor

Poner a las personas al frente, creando equipos multidisciplinares que lideren el proceso. La formación de una «cultura del dato» es un proceso lento y laborioso, pero que constituye el principal factor crítico de éxito para el viaje de la organización hacia una organización orientada al dato. Desde el Laboratorio se apoya el desarrollo de esta cultura con diversas iniciativas:

→ Democratización del Dato: el Laboratorio Tributario impulsa la democratización del dato y la analítica, implementando modelos de consumo de información que buscan dotar a los usuarios finales de una amplia autonomía.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 14

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

- Formación y Capacitación Continua: mediante labores de divulgación y capacitación de los usuarios, tanto desde un punto de vista formal, impartiendo diversas acciones formativas y publicando un catálogo de informes y datos, como desde un punto de vista informal apoyando en el uso de las herramientas en el día a día.
- Responsabilidad y Calidad del Dato promoviendo una cultura organizativa arraigada en la responsabilidad, gestión y comparación de datos.

4. El servicio al ciudadano como principio

Velando por los derechos de los ciudadanos y garantizando el cumplimiento de todas las garantías éticas y normativas. Estos principios son especialmente relevantes a medida que se utilizan técnicas más avanzadas como puede ser la Inteligencia Artificial. Es fundamental analizar y gestionar adecuadamente los posibles riesgos del uso de estas tecnologías, como pueden ser los relacionados con la seguridad, la privacidad y los sesgos discriminatorios. Además, los modelos empleados han de poder ser explicables, teniendo siempre en cuenta las dificultades intrínsecas de la aplicación de estas tecnologías complejas y en continuo desarrollo.

En resumen, la transformación de la Agencia Tributaria Madrid, impulsada por el Laboratorio Tributario, crea el marco estratégico necesario para pasar de la era de la «orfebrería» a la era «industrial» en la prevención y detección del fraude. Esta analogía, que evoca el gran salto tecnológico del siglo XIX, nos obliga a reflexionar sobre el impacto humano del cambio. Al igual que la llegada de la maquinaria en la Revolución Industrial necesitó de personas que lideraran este proceso y venciesen las lógicas resistencias a todo cambio encarnadas en la figura de los "luditas", es necesario que los equipos de la ATM se constituyan en el verdadero motor de este proceso.

De los cuatro pilares mencionados, el más importante sin ninguna duda es el de las personas. La tecnología, definida como una palanca estratégica para la organización, necesita ser activada y dirigida por la inteligencia humana. El éxito no reside en la utilización de unos determinados algoritmos o en la potencia de la Inteligencia Artificial (IA), sino en la participación coordinada de personas de todos los perfiles y la adopción de un mindset colaborativo y orientado al dato. En esta transformación, la sinergia existente entre la Inspección Tributaria, los conocedores especializados del «negocio» y el Laboratorio Tributario, los expertos en el análisis de la información y de las herramientas tecnológicas punteras, en un marco de colaboración y comparación del valor del dato, es el factor clave del éxito.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 15

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

Se inicia así un viaje, no exento de obstáculos, con la visión de convertir a la Agencia Tributaria Madrid en una organización dirigida por datos y con la misión de mejorar la detección y prevención del fraude fiscal mediante el uso de los datos y la tecnología.

2.3 Objetivos de la unión entre el Laboratorio Tributario y la Inspección Tributaria

La función del Laboratorio Tributario como canalizador y gestor de las bases de datos de la ATM es crucial también para la Inspección Tributaria. Unificar y coordinar las labores de detección del fraude, planificación y selección de actuaciones a inspeccionar, con una calidad excelente, es el objetivo al que toda Inspección debe tender. La unión de la técnica con la tecnología debe conseguirlo.

Lógicamente, con las posibilidades que muestra la inteligencia artificial en todos los ámbitos, los cruces de datos para la detección del fraude es uno de los principales campos donde la IA puede trabajar. La hoja de cálculo calcula muy bien, pero no piensa. Ni bien ni mal. No tiene la capacidad de detectar si los resultados expuestos tienen algún tipo de sentido, ni siquiera detecta los fallos que se hayan producido en el cruce de datos. Simplemente ejecuta lo que se le ha ordenado.

Partiendo de la situación de filtrado y cruce puramente manual, repetitivo y sistemático, que demandaba demasiadas horas de trabajo de personal muy cualificado, los avances de la IA tienen que suponer un salto de calidad y de cantidad al trabajo de la Inspección.

En cuanto a la cantidad, la inteligencia artificial y las herramientas que la utilizan, con la dirección del Laboratorio Tributario, deben disminuir notablemente el número de personas y de horas que éstas dedican a labores de cruce y filtrado. Con unas directrices previas precisas y un previo muestreo de los datos que arrojen los cruces automáticos realizados por la IA, se pueden automatizar todos los pasos del tratamiento de la información: desde la homogeneización de los datos de origen, pasando por el cruce, filtrado y revisión de los registros, hasta su posterior carga en la aplicación correspondiente de tramitación de expedientes.

La inteligencia artificial, a diferencia de una simple hoja de cálculo, permite alertar rápidamente, y sin consumir excesivos recursos, los registros que supongan omisiones en la presentación y pago de cualquier tipo de tributo. Asimismo, tiene la capacidad de gestionar rápidamente millones de datos en bases de datos estructuradas, recolectar toda la información que se le

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 16

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

suministre tanto de fuentes de datos internas como externas, y presentarla visualmente para una mejor detección y examen de los supuestos de fraude.

Y, siendo ambiciosos, el trabajo de la Inspección debe ganar en calidad con este sistema. Las regularizaciones deben ser minuciosas, pero si la labor previa es óptima, el actuario puede focalizar sus esfuerzos en aquellos elementos a los que la IA no puede, por desconocimiento, examinar con los ojos inspectores.

Con una visión a medio plazo, la tecnología, en su versión IA generativa, puede aportar grandes avances tanto en la acción reactiva de la Inspección como en la acción proactiva. Reactivamente, con unos cruces bien diseñados y unos resultados óptimos, la labor inspectora se eleva notablemente. Proactivamente, si la IA aprende de los resultados a los que se ha llegado con sus cruces (actas incoadas, importe de las mismas, existencia de infracción, litigiosidad...), podría realizar, casi de forma autónoma, una primera comunicación de inicio del expediente, con la posterior supervisión del actuario. Incluso analizar las alegaciones presentadas por los contribuyentes, clasificarlas, digerirlas y proponer posibles contestaciones a las mismas, pasando a ser el actuario un supervisor del trabajo que le propondría su «alumno» artificial.

Realizando una comparación con el resto de Administraciones tributarias cercanas, la AEAT es la que dispone de tecnología más puntera. La existencia del sistema Zújar, que contiene la base de datos con toda la información de los obligados tributarios, junto con sus herramientas algorítmicas y de tratamiento de datos que nutren al resto de aplicaciones de la Agencia Estatal, es un modelo al que tender desde las demás Administraciones tributarias, incluida la local. El cruce de datos realizado a partir de dicha herramienta, junto con el desarrollo implementado por su propio Departamento de Informática Tributaria, determina la hoja de ruta que seguir por el resto de Administraciones tributarias.

En la era digital actual, es necesario adelantarse a los defraudadores, y una herramienta necesaria va a ser la IA. Una mejor detección y prevención del fraude gracias a la tecnología aumentará la eficiencia de la ATM para detectar y erradicar el fraude y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Todas las actuaciones que impliquen el cruce de datos mediante inteligencia artificial deben desarrollarse bajo la supervisión directa de personal cualificado. La intervención humana resulta imprescindible para garantizar que el tratamiento automatizado de la información se ajuste a los principios de legalidad, proporcionalidad y transparencia previstos en la normativa vigente. Asimismo, la supervisión asegura la correcta interpretación de los resultados, evitando decisiones automatizadas que puedan conculcar derechos de los obligados tributarios. Este control humano constituye una salvaguarda

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 17

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

esencial para la transparencia y la responsabilidad en el uso de tecnologías avanzadas en la gestión tributaria.

Como rezaba un anuncio de neumáticos, «la potencia sin control no sirve de nada». Por ello, de igual forma que la potencia de un vehículo es inútil sin la capacidad de controlarla de manera segura, es crucial establecer una sinergia entre Laboratorio Tributario, con el conocimiento de las herramientas punteras en inteligencia artificial, y la Inspección Tributaria, con su experiencia en saber detectar los nichos de fraude de los tributos locales. Veamos cómo se han unido ambos mundos.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 18

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

③ SITUACIÓN ACTUAL

3.1 Avances y obstáculos en la innovación para la detección del fraude

La aplicación de la inteligencia artificial en la detección del fraude se está realizando, como no podía ser de otra manera, de forma paulatina. Partiendo de las reticencias propias a todo cambio, y teniendo en cuenta las limitaciones existentes, se ha implementado una aproximación en determinados tributos locales. Si el experimento resulta satisfactorio, se extenderá a todos los demás.

Bajando al detalle, el IIVTNU ha sido el primer tributo en pasar por la centrifugadora de la inteligencia artificial. Revolucionar el modelo de detección del fraude no es fácil, ya que la máquina (el personal inspector) encargado de localizar omisiones y nichos de fraude estaba muy engrasada, aunque sus tiempos y sus herramientas no eran los óptimos.

El Laboratorio Tributario, junto con la herramienta de tratamiento de la información Plataforma de Analítica se ha puesto en la piel de los detectores del fraude para analizar, en los tributos seleccionados, las posibles áreas de mejora en este ámbito.

La primera fase debía ser explicar la situación de partida en la Inspección, y trasladar los diferentes pasos que se daban para llegar a la carga de candidatos, con la finalidad de que el Laboratorio pudiera traducir el lenguaje tributario al lenguaje técnico de la herramienta de análisis de datos.

Para ello, se tomó el concepto de «reglas», es decir, líneas de actuación en cada uno de los tributos sobre las cuales se iban a realizar los cruces de datos correspondientes. Cada una de las «reglas» dan lugar a «alertas», esto es, registros concretos que podrían ser objeto de regularización por la ATM. Asimismo, se implementó la «puntuación» (scoring) de cada una de las «alertas», con la que se pretende dar una visión rápida de los principales candidatos a inspeccionar. Todo el proceso de definición de estas «reglas» y sus puntuaciones se ha realizado bajo la estricta supervisión de los inspectores de la ATM y teniendo en cuenta las restricciones en materia de protección de datos personales.

Esta primera fase no ha estado exenta de obstáculos, puesto que el primer paso siempre supone el más difícil para empezar el camino. Largas reuniones explicativas entre ambas partes, con numerosos archivos, cursos de formación y definición de procesos, fueron la tónica habitual del año de inicio (2022) de esta sinergia entre Laboratorio, inteligencia artificial e Inspección.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 19

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

Principalmente, Inspección debía explicar qué cruces se realizaban hasta ese momento y con qué herramientas, invirtiendo tiempo en la explicación tanto del fundamento de los tributos como de los objetivos de detección de fraude perseguidos. Por su parte, el Laboratorio mostró las bondades de la herramienta y sus grandes posibilidades en el tratamiento de la información y el cruce de datos.

Una vez superados los primeros escollos, la hoja de ruta pasó de una lluvia de ideas y puesta en común entre las partes implicadas, a un modelo de trabajo conjunto en el que se definieron las reglas aplicables a cada uno de los tributos, así como la forma de carga de expedientes a las aplicaciones de tramitación de los expedientes en Inspección.

Sin entrar en demasiado detalle para evitar publicar datos o información comprometedoras que impida una correcta actuación futura de la Inspección tributaria, vamos a explicar el avance en los tributos locales que han sufrido la revolución tecnológica.

3.1.1. Avances en Plusvalía

Rápidamente se apreciaron avances en la información obtenida por la herramienta de IA, especialmente en Plusvalía y en la detección de omisiones. Si bien el cruce de datos que conformaba la Regla 1 era el más sencillo a priori, los resultados ciertamente satisfactorios obtenidos en un corto periodo de tiempo y con una utilización mucho menor de recursos humanos supusieron un adelanto importante para Inspección.

La Regla 1 está formada por todas las omisiones en la presentación y pago de la autoliquidación en el IIVTNU, cruzando todos los parámetros que se obtienen de todas las fuentes de información (Notarios, INE, bases de datos internas...). Se realizó un primer cruzado por el Laboratorio, fraccionando los ejercicios en grupos de dos o tres meses, al que prosiguió una depuración manual de expedientes por Inspección. Si bien determinados casos no arrojaron resultados correctos, la gran mayoría eran omisiones correctamente filtradas que podían ser objeto de regularización directa por los actuarios. En esta línea de actuación, tras obtener resultados satisfactorios, se ha optado por dar por válidas todas las alertas detectadas, enviándose a los actuarios para iniciar su regularización directamente, sin ser necesario ya un filtrado previo por los «verificadores» de Inspección. No obstante, la supervisión que realiza la Inspección de este proceso siempre puede aflorar errores que es necesario reportar para su corrección y que, una vez subsanados, ponen en valor el trabajo conjunto de la Inspección y el Laboratorio Tributario apoyado en herramientas innovadoras.

La herramienta de tratamiento de información implementada a través de la Plataforma de Analítica Tributaria abre un campo de posibilidades muy relevante en el cruzado de datos. Con el escenario mostrado por la herramienta,

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 20

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

enseguida aparecieron nuevas necesidades para implementar junto con las ya visualizadas: posibilidad de un precálculo de la Plusvalía con los datos que obraban en poder de la Administración, exclusión de supuestos de exención, posible sobrestimación, etc.

Con el entusiasmo propio de quien ve grandes adelantos en poco tiempo, se abrió un mundo de posibilidades para la Inspección en la que poder atacar nichos de fraude que, previamente, eran tecnológicamente imposibles de alcanzar. Siguiendo con la detección de omisiones, se han definido dos reglas más: la Regla 2, para aflorar cambios de titularidad catastral en los que no se ha producido la presentación y pago de la Plusvalía; y la Regla 3, referida al análisis exhaustivo de las transmisiones mortis causa.

Las Reglas 2 y 3, especialmente esta última, representan nichos de fraude cuya obtención de información se hacía más complicada con los medios disponibles. La herramienta de cruces de datos ha permitido detectar alertas desconocidas, presentándose también fraccionados por periodos de tiempo determinados. No obstante, al ser unas líneas de actuación más novedosas, han requerido de mayor depuración y afinamiento hasta presentar resultados satisfactorios.

Asimismo, ha sido necesario determinar una prioridad en los cruces, puesto que los resultados arrojados en cada una de las reglas podrían coincidir y, por ello, alertar registros de forma duplicada o triplicada. Con buen criterio, se ha establecido la Regla 1 (transmisiones inter vivos y mortis causa no declaradas) como prioritaria, seguida por la Regla 3 (mortis causa) y la Regla 2 (cambios de titularidad catastral).

En cuanto al resto de reglas definidas para IIVTNU, se intentó realizar un proyecto ambicioso para agrupar todos los casos de fraude posibles, incluyendo nuevas fuentes de información (internas o de otras Administraciones públicas) para nutrir al sistema con más y mejores «alimentos». No obstante, hay un principio básico en Economía que reza: «las necesidades son ilimitadas, pero los recursos escasos». Por ello, a pesar de las posibilidades tan amplias que ofrece la herramienta de IA, los medios materiales y temporales impiden, en un primer momento, alcanzar los últimos objetivos. Mejor empecemos a construir la casa por los cimientos, y en poco tiempo, se conseguirá llegar al último detalle del tejado.

Los resultados obtenidos por el Laboratorio en las diferentes reglas se presentan ya con la finalidad de regularizarse a través del nuevo sistema SAP de tramitación de expedientes de inspección, mediante su conexión con el denominado monitor de candidatos, en el que se cargan las alertas detectadas de forma masiva. Una vez cargados, se regularizan principalmente a través del procedimiento de comprobación limitada y su correspondiente sancionador aparejado, si así procede. Anteriormente, la carga de expedientes se realizaba individualmente en la Aplicación de Inspección, la cual no estaba preparada

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 21

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

para una carga masiva, mientras que en SAP el monitor de candidatos permite una carga agrupada de expedientes a inspeccionar.

3.1.2. Avances en ICIO

El siguiente tributo en «sufrir» la revolución tecnológica es el ICIO. El punto de partida de este impuesto era notablemente inferior en calidad de los datos que en Plusvalía. Las bases de datos de las que se partían adolecían de uniformidad y de bondad de la información. Por ello, un primer paso que se acometió fue intentar homogeneizar las bases de datos y elevar la calidad del dato para poder implementar los cruces y filtrados de la información.

En concreto, partiendo de la información disponible internamente y procedente de órganos del propio Ayuntamiento, se han incluido y estandarizado los datos y se han incorporado otros, como el distrito, el barrio y la calle, la categoría fiscal de la vía, la presentación de autoliquidación final y la obtención de la cuota tributaria estimada en función del presupuesto de la autoliquidación inicial y de la autoliquidación final. Asimismo, con una visión ambiciosa, se intentará añadir la información de otros agentes externos al Ayuntamiento implicados en el ámbito del ICIO.

Siguiendo el mismo esquema de reglas, alertas y puntuación, se definieron, en un primer momento, dos reglas principales: la Regla 1, en la que se realiza un examen exhaustivo de todas las obras con presupuesto superior a un elevado importe, fijado previamente; y la Regla 2, en la que se analizan las obras inferiores al citado importe, pero con una superficie mayor a la fijada por Inspección y que, además, cumplen con una serie de parámetros adicionales.

Tanto en la Regla 1 como en la Regla 2 se aplican unas ponderaciones en función de cada parámetro cuyo cruce da lugar a las alertas que serán objeto de un procedimiento inspector. Tras los primeros intentos, se trasladó por Inspección la necesidad de seguir depurando estas reglas con mayor afinamiento en los cruces, y con la incorporación de nuevos parámetros de cruce.

También se apuesta por una visión ambiciosa en la detección del fraude en el ICIO. En lugar de centrar los esfuerzos de análisis en el importe del presupuesto, se pone el foco en otros elementos como la ubicación de los contenedores de obra, el volumen de escombros o la utilización de vallas y andamios. De igual forma que en Plusvalía, las necesidades son ilimitadas y los recursos escasos, y por ello se afianzará bien el funcionamiento de las Reglas 1 y 2 para poder acometer el resto de líneas de actuación.

En paralelo a las reglas implementadas, se ha obtenido un quick win mediante un filtrado de los datos que ha permitido la obtención inmediata de información con candidatos que inspeccionar, y que se tramitará en paralelo a la generación del resto de reglas establecidas para el ICIO. Únicamente con el

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 22

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

filtrado entre las licencias de funcionamiento y de primera ocupación en los que figura el expediente de licencia de obras o actividad originario se ha obtenido un resultado satisfactorio.

Cobra especial importancia, en el ámbito del ICIO, el resultado de las actuaciones inspectoras y la retroalimentación de la herramienta. La gran mayoría de alertas detectadas se regularizan a través de un procedimiento inspector de larga duración (18 o, en su caso, 27 meses), lo cual, unido a la lógica de demora en el control de situaciones tributarias por la Inspección, supone que el resultado final del procedimiento llevado a cabo sobre las alertas detectadas se conoce unos tres años después de haberse descubierto. Esa retroalimentación permitiría a la herramienta de IA convertirse en un verdadero predictor de conductas fraudulentas en el ámbito de la construcción, puesto que permite aprender de los procedimientos satisfactoriamente incoados y discernir los que no han conllevado regularización tributaria.

3.1.3. Avances en el resto de tributos

En el resto de impuestos y tasas, se ha realizado un avance mayor en el caso de la Tasa por Utilización Privativa o Aprovechamiento Especial del Dominio Público Local en el ámbito de Terrazas, si bien esta tasa adolecía, como el ICIO, de falta de homogeneidad en el origen de la información. No obstante, con la nueva gestión realizada desde la ATM mediante la creación de un censo y la matrícula a partir del ejercicio 2024, los datos se han estructurado y el tratamiento de los mismos se puede realizar de forma mucho más ágil. Asimismo, es necesario incluir en los cruces realizados todas aquellas inspecciones a pie de calle que se realizan por el personal de campo de la Inspección y que detectan tanto omisiones totales como divergencias entre la autorización concedida a dicha terraza y la realidad fáctica. Estos casos descubiertos se gestionan desde otras aplicaciones informáticas cuya homogeneización con la herramienta de cruce de datos es necesaria para realizar un correcto cruce de la información y la generación de candidatos concretos a inspeccionar.

Por otra parte, también se ha realizado una primera aproximación tanto en IAE como en la «Tasa del 1,5», si bien no se ha progresado tanto como en los tributos antes citados. Lógicamente, será uno de los principales campos que explorar en futuras actuaciones con la herramienta de análisis.

3.2 Las fases del análisis del fraude con inteligencia artificial

La aplicación de la inteligencia artificial a la prevención y detección del fraude tributario es un proceso complejo y costoso en tiempo y recursos, que

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 23

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

requiere abordarse de forma progresiva. Haciendo uso de una popular metáfora «¿Cómo te comerías un elefante? A trocitos».

La aplicación de la inteligencia artificial al ámbito de la inspección nos permite crear nuevos modelos de trabajo, nuevas formas de «hacer» las cosas que, a nivel conceptual y de forma muy general, podríamos resumir en los siguientes modelos:

- 1) Hacer lo que hago ahora pero más rápido: este modelo habla de mantener los procesos actuales, pero pasando de un trabajo manual a uno automático o semiautomático que posibilita reducir los tiempos de forma significativa. En esta fase el objetivo es industrializar los procesos e incrementar la productividad.
- 2) Hacer lo que ahora no puedo hacer: nos permite trabajar sobre bolsas de fraude que, aun estando identificadas, son difíciles de trabajar por la complejidad de los procesos manuales que serían necesarios. El uso de la inteligencia artificial permite utilizar mecanismos significativamente más potentes y acceder a la gestión de estas bolsas. En esta fase el objetivo es industrializar los procesos accediendo a nuevas bolsas de fraude.
- 3) Hacer lo que todavía no sé qué puedo hacer: aquí es donde empiezan a apreciarse más las ventajas del uso de la inteligencia artificial. Mediante técnicas como el machine learning y la aplicación de algoritmos de aprendizaje supervisado y no supervisado, la inteligencia artificial es capaz de descubrir patrones a partir de los datos emergiendo nuevas bolsas de fraude que hasta ahora no se habían identificado. En esta fase conseguimos crear procedimientos disruptivos a través de la inteligencia artificial.
- 4) Ser proactivo para no tener que hacer lo que hago ahora: sería el modelo más avanzado, consistente en la utilización de modelos predictivos que me permitan anticiparme a los posibles casos fraudulentos, así como realizar acciones encaminadas a concienciar y ayudar a los contribuyentes en el cumplimiento tributario. En esta última fase pasamos a la proactividad y facilitar el cumplimiento tributario.

Aunque estas fases se podrían abordar de forma simultánea, hay una creciente dificultad de aplicación de los modelos enunciados, tanto por motivos

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 24

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

tecnológicos y de disponibilidad de datos como de nivel de madurez en la cultura del dato en la organización. Por este motivo, aparece de forma natural un proceso progresivo en el desarrollo de las diferentes fases en el análisis del fraude con inteligencia artificial.

3.2.1. Fase I: Industrializar los procesos e incrementar la productividad

Esta fase inicial aborda el objetivo más inmediato: hacer lo que hago ahora pero más rápido. Se busca dejar atrás la «artesanía orfebre», donde la depuración se hacía con herramientas ofimáticas básicas que consumían demasiado tiempo, para automatizar los procesos manuales, repetitivos y sistemáticos, buscando una mayor eficiencia. Como consecuencia, se aprecia un notable aumento de la productividad que, en el caso de la actividad inspectora, redundará lógicamente en un aumento de la recaudación. Es muy interesante analizar el retorno de la inversión (ROI) en estas primeras fases para valorar el impacto real que tienen estas medidas.

El principal mecanismo empleado en esta fase son las «Reglas de Negocio». El conocimiento experto de los inspectores, forjado durante años, se traduce en algoritmos factibles de ser ejecutados de forma automática. Estas reglas se ejecutan en la Plataforma de Analítica Tributaria a partir de los conjuntos de datos que se han tratado y cargado previamente.

Como se ha comentado previamente, se comenzó con la Regla 1 para la Plusvalía (IIVTNU) detectando omisiones en la presentación y pago de la autoliquidación, en el caso del ICIO se han implementado las reglas 1 y 2, y en el caso de la Tasa de Terrazas una primera regla. No obstante, a pesar de la aparente sencillez de estas reglas, enseguida surgieron diversos retos que solucionar.

Por un lado, desde el punto de vista técnico, es necesario consolidar y cruzar las diferentes fuentes de información, tanto las procedentes de los diferentes sistemas de gestión tributaria, en proceso de migración en ese momento, como la de fuentes externas. La revisión de la calidad de los datos es crucial para obtener unos buenos resultados, como reza la popular expresión en el argot informático: «Garbage in, garbage out». Esta problemática ha sido especialmente relevante en el caso del ICIO, donde se ha hecho un importante esfuerzo por elevar la calidad del dato. Se busca integrar y correlacionar toda esta información, para obtener una visión 360°. Para ello, desde el primer momento, se abordó por un diseño basado en «entidades» (contribuyentes, objetos tributarios...) que permiten relacionar todos los elementos de forma gráfica en redes de grafos.

Cada alerta generada por una regla recibe una "puntuación" (scoring) en función de múltiples criterios. Esta puntuación jerarquiza los casos, dando una visión rápida de los principales candidatos a inspeccionar y orientando los recursos de Inspección hacia los casos con mayor probabilidad de fraude

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 25

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

efectivo. Finalmente, las alertas seleccionadas se envían masivamente a SAP-TRM, la mayoría de ellas sin necesidad de revisión previa por la Inspección, para el inicio de los procedimientos de regularización.

En esta fase se engloban también actuaciones paralelas que, en base a listados obtenidos de cruces sencillos de información, permiten agilizar procesos y obtener una rápida ganancia («quick win»). Dentro de este tipo de actuaciones se englobarían las mencionadas de listados de licencias de funcionamiento y de primera ocupación o representaciones geoespaciales de las terrazas y su situación tributaria en informes disponibles desde el móvil que facilita la labor de campo en la inspección de las terrazas.

Como resultado final, en esta fase se ha conseguido incrementar la productividad del trabajo actual. En palabras de un inspector: «Lo que antes hacíamos en un mes, ahora lo hacemos en un día».

3.2.2. Fase II: Industrializar los procesos accediendo a nuevas bolsas de fraude

Esta fase es el salto a «hacer lo que ahora no puedo hacer». Se trata de extender la metodología analítica a nichos de fraude más complejos que, con los medios tradicionales, eran imposibles o excesivamente costosos de alcanzar. De esta manera no sólo se incrementa la eficiencia, sino también la eficacia, alcanzando nuevos logros en la lucha contra el fraude.

La potencia de la inteligencia artificial empieza a mostrarse de manera incipiente en esta fase, mediante la utilización de cruces de información y algoritmos más complejos en la generación de alertas.

Dentro de esta fase se encuentran las reglas 2 y 3 de la Plusvalía. Como se ha comentado, la regla 2 permite aflorar cambios de titularidad catastral en los que no se ha producido la presentación y pago de la Plusvalía y la regla 3 realiza un análisis exhaustivo de las transmisiones mortis causa. Ambas reglas, especialmente la regla 3, han permitido generar alertas hasta ahora no tratadas, accediendo a la detección de posibles casos fraudulentos en nuevas bolsas de fraude.

Se trata de una fase con amplio recorrido dado que no requiere de grandes cambios en la forma de trabajo ni en los algoritmos empleados y que reporta importantes beneficios desde el punto de vista de la ampliación del campo de visión de fraude detectable. La incorporación de nuevas reglas, tanto a tributos ya tratados como la Plusvalía, como a nuevos tributos como el IAE, permitirán en un futuro cercano avanzar en esta fase.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 26

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

3.2.3. Fase III: Crear procedimientos disruptivos a través de la inteligencia artificial

Esta es una fase de elevada madurez, en la que la IA no se limita a mejorar procesos existentes, sino que incorpora procesos disruptivos y el descubrimiento de bolsas de fraude que habían permanecido ocultas o eran difícilmente detectables.

En este punto, entran en plena acción las técnicas de Inteligencia Artificial en sus diversas ramas, siendo el Aprendizaje Automático (Machine Learning) la clave para que la máquina pueda imitar las funciones cognitivas del ser humano, como el aprendizaje y el razonamiento lógico, y resolver problemas para los que no fue programada explícitamente. Dentro de esta tecnología, existen dos grandes enfoques que se utilizan para detectar el fraude: el aprendizaje supervisado y el no supervisado. Otra rama de la inteligencia artificial es la visión artificial, la cual permite reconocer de forma automática los objetos presentes en una imagen, tal como lo haría un ser humano. Analizaremos a continuación estas diferentes ramas y su uso en la detección del fraude tributario.

Aprendizaje Supervisado

El aprendizaje supervisado funciona como un alumno que estudia para un examen viendo las respuestas correctas. En este modelo se entrena a la máquina utilizando un conjunto de datos históricos de fraude ya detectado, por ejemplo, casos que terminaron en liquidación o sanción efectiva tras una inspección. Al alimentar el modelo con estos casos "etiquetados" indicando si el resultado final fue o no «fraude» la IA es capaz de encontrar patrones en los datos. Este proceso se va refinando en diferentes iteraciones en un proceso de «entrenamiento» hasta conseguir un resultado aceptable. Una vez entrenado, el modelo puede predecir qué casos, dadas sus características, tienen una mayor probabilidad de haber incurrido en incumplimiento.

Para el entrenamiento de este tipo de modelos es fundamental disponer de la información de datos históricos y del «feedback» del resultado final de las actuaciones sobre candidatos de fraude previamente detectados que permitan mejorar los modelos. El acceso a estos datos puede presentar dificultades, bien sea porque se trata de información no estructurada, por ejemplo, documentos de «actas», o porque los datos disponibles son escasos o difíciles de cruzar con otros conjuntos de datos. Para evitar este problema, el nuevo sistema de gestión SAP-TRM ha sido diseñado desde el principio con el objetivo de poder proporcionar este «feedback».

Aprendizaje No Supervisado

El aprendizaje no supervisado funciona como un detective que va buscando relaciones y agrupaciones sin que nadie le diga qué buscar. En este modelo, se presentan a la máquina los conjuntos de datos e intenta descubrir por sí

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 27

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

sola patrones desde los propios datos, hallando similitudes o afinidades entre ellos. El objetivo es que la máquina aprenda a establecer agrupaciones («clusters») o identificar anomalías. Es decir, se entrena con datos «NO etiquetados», en los que no se indica si los casos presentados acabaron o no siendo fraudulentos. Este modelo tiene ventajas cuando no se dispone de un conjunto suficiente de datos históricos con el resultado final de las actuaciones, ya que no necesita de esta información.

Actualmente está en curso el desarrollo de un modelo de aprendizaje no supervisado para la detección de anomalías en el ICIO. Este modelo se basa en la información descriptiva de las obras y las liquidaciones considerando un elevado número de variables, con información tanto de tipo físico de las obras, como económico, de usos, ubicación, etc. De esta manera, el modelo descubre de forma autónoma agrupaciones de obras y liquidaciones que son «normales» en función de esa multitud de variables, separando aquellos casos que son normales de los que son anómalos por estar fuera de esas agrupaciones. Obviamente, el propio modelo de aprendizaje no supervisado exigirá un mayor control personal del inspector en el análisis de las anomalías detectadas.

Visión artificial y gemelos digitales

La visión artificial es una rama de la inteligencia artificial que permite a las computadoras "ver" e interpretar datos visuales como imágenes y videos, y realizar tareas como la detección de objetos, el reconocimiento facial o la clasificación de imágenes de manera similar a como lo haría un ser humano. En el ámbito de la lucha contra el fraude tributario puede ser una herramienta muy útil para capturar imágenes de objetos del mundo físico, vinculados a algún tipo de tributación, generando un «gemelo digital» que permita su análisis y la comparación con los datos tributarios declarados. Un ejemplo de uso, en el ámbito municipal, son las terrazas de hostelería, los vados, los andamios o las vallas publicitarias, elementos que intervienen en el pago de determinadas tasas.

En el caso concreto de las terrazas de hostelería, se ha realizado una experiencia piloto sobre la Tasa por Utilización Privativa o Aprovechamiento Especial del Dominio Público Local en el ámbito de Terrazas, consistente en tomar imágenes de las terrazas y contrastarlas con los datos tributarios declarados. Esta experiencia ha constado de los siguientes pasos:

- 1) Captura de Imágenes y tecnología LIDAR: se realiza la captura de imágenes en 3D utilizando equipos que recorren la ciudad en una visión 360°. Estos sistemas utilizan tecnología LIDAR para obtener una alta precisión de medidas.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 28

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

- 2) Reconocimiento de Objetos: mediante el uso de la IA, se logra el reconocimiento de objetos en la ciudad, incluyendo terrazas, andamios y vados.
- 3) Contraste Automático con Datos Tributarios: se realiza un contraste automático de los datos capturados por la imagen con la información tributaria existente, y se detectan las diferencias.

Este proceso permite descubrir omisiones totales o divergencias en lo declarado, lo cual es un avance significativo frente a la labor de campo manual actualmente realizada por los inspectores

Los casos de uso comentados muestran ejemplos de cómo la incorporación de la IA puede suponer una mejora disruptiva en los modelos de trabajo. Permite ir más allá de los esquemas rígidos basados en reglas, descubriendo a partir de los datos nuevos tipos de fraude. También posibilita pasar de sistemas de detección que requieren de un laborioso trabajo de campo a modelos automatizados basados en modelos digitales.

3.2.4. Fase IV: Proactividad y facilitar el cumplimiento tributario

En esta fase abordamos de una forma proactiva facilitar a los contribuyentes el cumplimiento tributario, evitando el incumplimiento que puede dar lugar a una situación de fraude. La inteligencia artificial aparece en esta fase como una palanca fundamental para conseguir resultados disruptivos. La Agencia Tributaria Madrid (ATM) está impulsando activamente el uso de la inteligencia artificial para una mejor gestión tributaria. El Plan Estratégico 2025-2028 de la ATM continuará la implantación de tecnologías innovadoras basadas principalmente en la línea de los "tributos inteligentes" donde la inteligencia artificial generativa se vincula de forma directa. Esta línea continuará desarrollándose para la consolidación del modelo en estrecha colaboración con el proyecto MAIA (Madrid Inteligencia Artificial), cuyo objetivo es poner en marcha plataformas e iniciativas basadas en la IA generativa.

En este contexto, la inteligencia artificial puede ayudar a los inspectores en esta labor de diferentes maneras:

Detección temprana de anomalías

Consiste en utilizar mecanismos de detección de anomalías con machine learning, similares a los descritos en la fase anterior, que se ejecutan en este caso en las fases previas del proceso tributario. A modo de ejemplo, se podrían aplicar estos algoritmos de inteligencia artificial en los formularios de autoliquidación o declaración de los contribuyentes, advirtiéndoles de la existencia de algún tipo de anomalía y recomendando su revisión. Este tipo

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 29

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

de mecanismos facilitaría el cumplimiento tributario y sería de ayuda para aquellos contribuyentes que pueden haber incurrido en algún error y sería un elemento disuasorio para los potenciales incumplidores.

Predicción del fraude

Mediante técnicas predictivas, es posible simular escenarios de hacia dónde puede evolucionar el fenómeno fraudulento. Esto permitiría a los inspectores estar preparados de forma anticipada para acometer la detección temprana del fraude y realizar acciones preventivas. Se trata de plantear un escenario que permita identificar posibles nichos de fraude en los que centrar el esfuerzo inspector. Los esfuerzos se focalizan en alimentar a la herramienta para que adquiera una misión predictiva, buscando predecir el fraude antes de que se produzca o en sus momentos iniciales, favoreciendo así el cumplimiento voluntario. Esta capacidad predictiva, que se apoya en modelos de riesgo basados en machine learning, se configura como una inversión muy rentable.

Asistencia en la detección del fraude apoyada con IA

Es posible utilizar las capacidades de la IA generativa y los LLM (grandes modelos del lenguaje) para facilitar las labores del inspector. La inteligencia artificial se perfila en una primera etapa como un compañero de productividad, que asiste al inspector en la realización de determinadas tareas, para ir evolucionando hacia un compañero de proactividad que apoye en tareas de prevención del fraude.

Esta asistencia puede ser diferentes tipos:

- 1) Realización de tareas repetitivas y búsquedas de información en bases de datos con apoyo en una visión 360º del contribuyente.
- 2) Consultas en relación a aspectos legales, técnicos u otras bases de conocimiento específicas de la organización y asesoramiento experto sobre nichos específicos de fraude. Adicionalmente contribuye a la capacitación de los empleados y la transferencia de conocimiento, aspecto clave en un contexto de creciente envejecimiento de las actuales plantillas.
- 3) Asistencia en la generación de borradores de documentos y cálculos que requieran posteriormente tan solo una revisión y validación por el inspector, haciendo énfasis en una labor proactiva de detección anticipada del posible fraude para facilitar el cumplimiento tributario.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 30

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

Automatización procedimental avanzada

La automatización procedimental avanzada, impulsada por la inteligencia artificial generativa, los grandes modelos de lenguaje (LLM) y su capacidad de trabajar como agentes autónomos, representa la visión a medio plazo en la evolución de la inspección tributaria, buscando la integración de la IA en todas las fases del procedimiento inspector. La inteligencia artificial generativa se integra así en todas las fases de los procedimientos de inspección, sancionador y de comprobación limitada, abarcando desde el cruce inicial de datos hasta el análisis de las resoluciones incoadas. En este escenario, es fundamental introducir el concepto de «human-in-the-loop», de manera que se asegure el control humano en todos aquellos pasos críticos del proceso, especialmente en los que puedan afectar a los derechos del contribuyente.

Sea cual sea la fase o el caso de uso implementado, la aplicación de la inteligencia artificial en el ámbito tributario ha de gestionar adecuadamente los potenciales riesgos de esta tecnología.

En primer lugar, es necesario implementar mecanismos para eliminar o al menos mitigar los sesgos negativos. Los sesgos algorítmicos negativos se producen cuando un algoritmo genera resultados sistemáticamente perjudiciales, especialmente en cuestiones que afecten a los derechos de los ciudadanos (p. ej., sesgos discriminatorios por género, ideología o raza). Para prevenir estos riesgos, es necesario asegurar la calidad de los datos, verificando que sean veraces, completos y representativos de la realidad.

Otro elemento fundamental es el de explicabilidad, el cual se plantea como la capacidad de explicar el proceso que ha llevado a tomar una determinada decisión, especialmente por los algoritmos de «machine learning» y «deep learning» que utilizan complejas estructuras de redes neuronales, a menudo denominados algoritmos de «caja negra». En esta cuestión habrá que estar atentos al alcance regulatorio que se dé al concepto de «explicabilidad», dada la gran dificultad que incorporan estos modelos que se construyen sobre una compleja lógica interna.

Asimismo, es necesario analizar cómo se están construyendo dentro del modelo las respuestas adecuadas para cumplir con las exigencias constitucionales de transparencia. El reciente «caso BOSCO»¹ supone un punto de atención en este sentido. En dicho caso, el Tribunal Supremo condenó a la Administración a facilitar el código fuente de la aplicación BOSCO, utilizada para acreditar beneficiarios del bono social eléctrico, a una Fundación Ciudadana, fijando la doctrina de que el derecho de acceso a la información pública abarca el código fuente para permitir la comprobación de que las operaciones algorítmicas se ajustan al marco normativo. En este contexto, es importante que se conozca adecuadamente el funcionamiento de los modelos de inteligencia artificial avanzados que utilizan redes neuronales complejas («deep learning»), donde

1. <https://www.poderjudicial.es/cgjp/es/Poder-Judicial/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-condena-a-la-Administracion-a-facilitar-a-una-Fundacion-Ciudadana-el-codigo-fuente-de-la-aplicacion-informatica-que-acredita-a-los-beneficiarios-del-bono-social-electrico>

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 31

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

los resultados no dependen sólo del algoritmo (código fuente) sino también, y fundamentalmente, del conjunto de datos de entrenamiento. En el caso de los LLMs (modelos avanzados de lenguaje), la casuística es aún más compleja, puesto que los datos de entrenamiento abarcan buena parte de Internet. Es necesario establecer un adecuado equilibrio entre la aplicación de esta útil tecnología y los modos y capacidades de explicabilidad y transparencia respecto a las metodologías aplicadas y los resultados que producen.

En esta línea, es importante disponer de un marco normativo claro y específico, que elimine incertidumbres y defina con nitidez los límites y mecanismos de aplicación de la inteligencia artificial en el ámbito tributario, para que las administraciones públicas puedan avanzar en el uso de esta tecnología. El Reglamento Europeo sobre Inteligencia Artificial (comúnmente conocido como la «AI Act»), ha supuesto un importante hito, clasificando los sistemas en función de su nivel de riesgo e imponiendo medidas acordes a los mismos. En su considerando 59² se hace referencia explícita al uso de los sistemas de inteligencia artificial por las autoridades fiscales, indicando que aquellos sistemas «destinados específicamente a ser utilizados por las autoridades fiscales y aduaneras en procesos administrativos no deben clasificarse como sistemas de IA de alto riesgo». La clasificación de alto riesgo se reserva para sistemas utilizados, por ejemplo, por las autoridades encargadas de la aplicación de la ley para prevenir, detectar, investigar y enjuiciar infracciones penales. Por lo tanto, cabe interpretar que la actividad de inspección tributaria, aunque pueda tener trascendencia penal si se constatan indicios de delito de defraudación tributaria, al desarrollarse principalmente en el seno de procedimientos administrativos queda en principio al margen de las exigencias obligatorias previstas para los sistemas de alto riesgo. No obstante, algunos escenarios, como la elaboración de perfiles de riesgo para predecir el fraude de un contribuyente, podrían ser objeto de debate doctrinal por los hipotéticos riesgos de discriminación y falta de transparencia. El anteproyecto de ley de inteligencia artificial nos trae la esperanza de establecer un marco legal que resuelva estas incertidumbres y otorgue mayor precisión a los conceptos clave, como la transparencia, explicabilidad y ausencia de sesgos.

2. [Considerando 59 | Ley de Inteligencia Artificial de la UE](#)

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 32

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

④ SITUACIÓN FUTURA

4.1 Mejora de la situación actual e incorporación de nuevos tributos al análisis del fraude

Todo es susceptible de mejora y, como no podía ser de otra manera, se están analizando los avances en la utilización de la inteligencia artificial para poder obtener mejores resultados con un menor coste invertido tanto en tiempo como en medios humanos.

Para todos los tributos, la principal línea de mejora consiste en recopilar la máxima información del máximo número de Administraciones Públicas posibles: Catastro, Colegio de Aparejadores, Comunidad de Madrid (principalmente sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –ISD– y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –ITPAJD–, así como de la base de datos de la construcción), Notarios, etc. El intercambio de información entre Administraciones es crucial para poder investigar los nichos en los que se produce un mayor fraude.

Descendiendo al detalle de cada uno de los impuestos, en el IIVTNU, si bien es el impuesto en el que más recursos se han utilizado y que ha arrojado resultados más satisfactorios, se va a intentar obtener y cruzar los valores de compra de las adquisiciones anteriores de los inmuebles, según la ficha notarial anterior, para comparar la cuota obtenida también por el método directo, además del método objetivo.

Para ICIO, la depuración en el origen de los datos es crucial. Sin una fuente de los datos bien homogeneizada, es muy difícil obtener resultados precisos. Por ello, el correcto tratamiento de la información en origen y, en su caso, la transformación de ésta para que sea legible por la herramienta de IA es imprescindible para extraer candidatos a inspeccionar.

En el caso de la Tasa de Terrazas, el avance que se espera obtener es mucho mayor dado el margen de mejora existente. En concreto, se va a cruzar la ubicación de cada una de las terrazas que han obtenido la autorización administrativa correspondiente para poder realizar una correcta inspección de campo y poder detectar así localizaciones en los que el fraude puede ser superior. Asimismo, la disponibilidad de la documentación de dichas inspecciones a pie de calle junto con una puntuación (score, como en el resto de tributos) también va a permitir una mejor planificación de las actuaciones inspectoras.

Lógicamente, una vez afianzados los tributos con los que se ha empezado a implementar la inteligencia artificial, se va a extender el modelo para el resto

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 33

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

de impuestos y tasas que, en un primer momento, no se abordaron total o parcialmente. IAE, IBI, IVTM y todas las tasas que son objeto de procedimientos de comprobación e investigación realizados por la Inspección tributaria van a ser incluidos en la herramienta de obtención, tratamiento y generación de resultados para detectar correctamente los nichos de fraude de cada uno de ellos.

Además, la utilización de IA en Inspección no se va a circunscribir exclusivamente a una labor de detección de omisiones ya ocurridas, sino que van a focalizarse los esfuerzos en alimentar a la herramienta con toda la información necesaria para que tenga una misión predictiva: descubrir el fraude antes de que éste se produzca, considerando la forma de actuar de cada contribuyente y de su sector, y favoreciendo así el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Esta IA generativa debe convertirse en un compañero de productividad de la Inspección, y no sólo un detector autómatas del fraude. Se debe integrar la labor de la IA en todas las fases de los procedimientos de inspección, sancionador y de comprobación limitada, desde el primer cruzado de datos hasta el análisis de las actas y resoluciones tramitadas.

Esta herramienta debería permitir, en un primer momento, poder evaluar y, posteriormente, desechar o tramitar los casos que supongan un menor riesgo. En el segundo caso, la IA podría, por sí misma, generar un primer borrador de cálculo y de documento para que, una vez examinado por el inspector, pueda ser notificado al contribuyente. De esta forma, el inspector se centraría en los casos más complejos que requieren una intervención humana de mayor calado. ¿El resultado? Ahorro de tiempo, reducción del síndrome del «funcionario quemado» y un equipo enfocado más en lo relevante que en lo innecesario, automatizando lo mecánico para focalizarse en lo complejo.

Siguiendo el último trabajo publicado por el FMI (Generative Artificial Intelligence for Compliance Risk Analysis: Applications in Tax and Customs Administration), la IA generativa puede potenciar el análisis de riesgo y digerir datos complejos. La intención es que esta herramienta evolucione rápidamente en varias fases. En una fase primaria, se constituiría como un asistente, que puede automatizar tareas repetitivas y tratar grandes bases de datos de diferentes orígenes, internos y externos. En una segunda fase, la IA generativa se convertiría en un consultor, una especie de «comodín de la llamada» para obtener asesoramiento experto sobre nichos de fraude para ayudar en la toma de decisiones complejas. Una tercera evolución supondrá que la IA generativa es un actuario más en el procedimiento inspector, no autónomo pero sí como «pareja» de un inspector humano y especializado que actuaría como supervisor. Y, lógicamente, la última fase (de la que todavía estamos muy lejos y para la que será necesario consolidar tanto la comprensión de la IA por los ciudadanos como el marco legal para su aplicación) conllevaría la autonomía total

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 34

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

de la IAgén, como inspector propio, con su propia capacidad de digestión de información y de incoación de expedientes, con mínima supervisión humana.

4.2 Posibles obstáculos del uso de la inteligencia artificial en la inspección tributaria

Como en cualquier cambio que se quiera implementar, hace falta disponer de medios materiales y humanos. La actual Administración pública no dispone de excesivos medios humanos. La falta de personal es patente en todos los sectores y niveles administrativos, y el envejecimiento del funcionariado es algo palmario. En esta tesitura, la IA arroja luz sobre un problema que se va a agravar notablemente en un futuro cercano. Así, se pueden aprovechar las capacidades de la IA para automatizar todos los procesos que impliquen procesos repetitivos y recurrentes: captura de la información, ordenación de la misma, configuración de los cruces de datos, preparación de los candidatos a inspeccionar, etc.

Ello va a crear un cuerpo de funcionarios de todos los niveles con una especialización muy superior a la existente, que puede elevar el nivel de conocimiento y productividad de los empleados públicos. De hecho, grandes firmas legales han comenzado a sustituir la contratación de personal sin experiencia ni formación especializada por procesos bien definidos de IA.

No obstante, el funcionario no debe dejar de aprender y, por ello, la formación en habilidades tecnológicas es vital. Incluso la mejor tecnología no generará ganancias de productividad si los equipos no saben cómo usarla de manera efectiva. Se deben comprender los procesos que realiza la IA en la detección del fraude, saber cómo se han configurado los cruces de la información y cuáles son los puntos de mejora que pueden implementarse, gracias a la experiencia obtenida en los procedimientos de inspección que puede aportar un actuario. De igual forma, la eliminación de compartimentos estancos requiere una colaboración y un entendimiento entre informáticos, analistas y expertos en fraude para interpretar los conocimientos con precisión, comprendiendo las alertas que el sistema genera como candidatos a inspeccionar y depurando posibles errores que puedan producirse en el procedimiento. Allí donde la IA no llega es donde el actuario bien formado y especializado tiene mayor recorrido gracias a sus habilidades y su capacidad de decisión.

En cuanto a los medios materiales, las herramientas de IA deben aprovecharse en su máxima capacidad. Aunque cada vez hay más softwares especializados en la detección de nichos de fraude por la IA, en su mayoría se trata de programas de amplio espectro que deben ser adaptados para su utilización en el ámbito inspector. Como ha ocurrido en la práctica, esto conlleva fricciones entre informáticos, analistas e inspectores, puesto que, en determinados casos, los

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 35

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

resultados obtenidos no cubren las expectativas generadas, pudiendo incluso seleccionar casos absurdos que la IA ha alertado como grandes defraudadores, cuando la cuota dejada de abonar era mínima, eran supuestos palmarios de no sujeción o exención, o se había realizado el pago correspondiente. Lógicamente, esto conlleva desesperanza entre los agentes implicados, lo que supone un notable punto de mejora para pulir y obtener los resultados deseados en todas las fases del procedimiento.

Analizando la utilización de la IA en el ámbito de la detección del fraude desde el «lado oscuro», quien tenga una voluntad clara de defraudar y cuente con las herramientas técnicas para ello sigue un paso por delante, ya que las posibilidades de la IA también pueden utilizarse en beneficio de quienes pretender evadir o eludir las responsabilidades fiscales, traspasando la «red» legal.

Además, desde la perspectiva del contribuyente surgen reservas por la opacidad de los algoritmos utilizados en la depuración y selección de candidatos a inspeccionar. Ha de definirse cómo se publican detalles técnicos de las herramientas utilizadas, evitando desconfianza y posibles conflictos con el principio de transparencia.

Asimismo, la existencia de reticencias en la utilización de la IA como resistencia al cambio en la forma de trabajar y los obstáculos legales que pueden surgir no deben ser desdeñados. La IA aplicada a la detección del fraude, a pesar de sus bondades, no va a sustituir todo el trabajo de un inspector ni va a crear un mundo de fantasía en el que todas las omisiones van a ser detectadas, calculadas, generadas y notificadas por un robot. La conjunción entre la herramienta y el funcionario es crucial, por lo que el buen funcionamiento de la primera con la supervisión del segundo se convierte en la clave para conseguir resultados satisfactorios en la Inspección.

4.3 Garantías para el uso de la inteligencia artificial en la inspección tributaria

La aplicación de la Inteligencia Artificial (IA) en la gestión tributaria, particularmente en la inspección, exige un marco robusto de garantías para los ciudadanos con el fin de gestionar adecuadamente los riesgos potenciales relacionados con la seguridad, la privacidad y los posibles sesgos discriminatorios. Para ello, la Agencia Tributaria Madrid (ATM) tiene el firme compromiso de desarrollar activamente medidas que refuercen la confianza en el uso de estas tecnologías.

En primer lugar, la elaboración de un marco de gobernanza de la IA con un enfoque centrado en la persona («human centric»), que incluya los siguientes elementos:

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 36

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

- 1) Redacción de un código ético aplicable a todos los usos tributarios, no solo a la inspección. El uso de la IA debe estar guiado por principios éticos y el respeto a los derechos fundamentales, sirviendo como una herramienta que incremente el bienestar humano. Este código debe promover la transparencia en el uso de la IA, informando adecuadamente a los contribuyentes del uso de esta tecnología, y la explicabilidad de los modelos, así como velar por un uso objetivo y no discriminatorio, mitigando y corrigiendo los posibles sesgos negativos que pudieran estar ocurriendo.
- 2) Aseguramiento de la calidad de los proyectos que empleen IA, alineándose con los códigos de buenas prácticas y estándares definidos por Comisión Europea. Realización de una adecuada evaluación de riesgos y un estricto cumplimiento del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) para asegurar la privacidad y protección de la información de carácter personal durante todas las fases, desde la concepción inicial, identificación de fuentes de datos y especificación de requisitos del proyecto hasta su puesta en producción y monitorización. Es fundamental que los sistemas de IA empleen datos de calidad, verificando que las fuentes sean fidedignas, vigentes, actualizadas y no sesgadas. Se trabajará proactivamente en una adecuada calidad del dato.
- 3) Elaboración de un modelo de gobierno de la IA con participación de equipos multidisciplinares que garanticen un correcto uso de esta tecnología desde el punto de vista técnico, jurídico y ético. Para garantizar un uso seguro y responsable se definirá una metodología específica que cubra todo el ciclo de vida del proyecto y los entregables asociadas a cada una de las fases: especificación de requisitos, análisis de riesgos, medidas de ciberseguridad y protección de datos, diseño, validación, puesta en producción, monitorización, evaluación y mantenimiento del sistema. En todas las fases se realizará una estricta supervisión humana, atendiendo al concepto de «Human in the loop», con una participación activa en todas las etapas, desde la recogida y verificación de la calidad de los datos hasta la elección de modelos y la monitorización del funcionamiento de los sistemas.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 37

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

En segundo lugar, es crucial la elaboración de un marco de cobertura normativa del uso de la IA en la Agencia Tributaria Madrid (ATM), limitado reglamentariamente por las ordenanzas municipales, que dé respuesta a la necesidad de un marco legal claro que resuelva las incertidumbres y otorgue precisión a los conceptos clave como la transparencia, la explicabilidad y la ausencia de sesgos. Este marco debe estar alineado con la nueva legislación general sobre la IA, como el Reglamento Europeo de IA (AI Act) y el anteproyecto de ley de Inteligencia Artificial, y estará basado en un compromiso proactivo de seguimiento de las novedades legislativas, las posibles sentencias y el debate doctrinal en esta materia.

Finalmente, es indispensable la definición de un programa de formación a medio plazo, puesto que incluso la mejor tecnología resulta ineficaz si los equipos no saben cómo utilizarla eficaz y responsablemente. Este programa debe capacitar al personal en el conocimiento de la IA desde una perspectiva tecnológica, de su uso en la gestión ordinaria, de sus riesgos y de una formación específica para garantizar la supervisión humana ("human-in-the-loop"), asegurando que la inteligencia natural del funcionario prevalezca y controle las decisiones que la IA pueda proponer.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 38

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

⑤ CONCLUSIONES

La experiencia de la Agencia Tributaria Madrid (ATM) ha demostrado la utilidad del uso de la analítica avanzada de datos y la Inteligencia Artificial (IA) para la prevención y detección del fraude fiscal y mejorar la eficiencia. Se ha constatado una evolución desde un enfoque manual y artesanal de cruces de datos, a un proceso automatizado y a la detección en nuevos nichos de fraude antes inexplorados.

Para alcanzar estos logros ha sido fundamental el esfuerzo conjunto de la Inspección Tributaria y el Laboratorio Tributario. Las largas horas de reuniones explicativas entre ambas partes y el proceso continuo de depuración y revisión de las alertas generadas, se ha materializado finalmente en un modelo mejorado de detección del fraude que ha sentado las bases para su futura evolución hacia un uso más avanzado de la Inteligencia Artificial. Además de la implementación de reglas complejas, un avance clave en la colaboración ha sido la capacidad de obtener ganancias rápidas ("quick wins") que ha permitido ir obteniendo avances de forma progresiva. La acción conjunta de los equipos ha sido crucial también para abordar el reto de la calidad del dato, actuando de forma coordinada para impulsar la calidad de los datos en origen.

Como principales conclusiones cabe reseñar:

- La experiencia y estrategia de la Agencia Tributaria Madrid demuestra que la transformación digital y el uso de inteligencia artificial son herramientas clave para prevenir el fraude fiscal, mejorar la eficiencia administrativa y fortalecer la relación con el contribuyente. La IA está transformando el proceso partiendo de un enfoque manual, intensivo en factor trabajo y artesanal en los cruces de datos, a una optimización de recursos materiales y humanos y a una detección de nuevos nichos de fraude antes inexplorados.
- La sinergia existente entre la Inspección tributaria, el Laboratorio tributario y la herramienta de gestión de datos es la base del éxito de este proyecto. Desde los conocedores especializados del negocio (Inspección Tributaria), en consonancia con los expertos en el análisis de la información y de las herramientas tecnológicas punteras (el Laboratorio Tributario), se ha obtenido gradualmente una depuración, planificación, y carga de expedientes de los diferentes tributos (especialmente en IIVTNU) de forma más eficaz, conllevando un tratamiento de los datos con herramientas mucho más potentes que las disponibles actualmente. El ahorro de tiempo es notable, puesto

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 39

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

que la depuración de los datos y la obtención de candidatos a inspeccionar es mucho más ágil.

- Gracias al análisis de datos y algoritmos y la fijación de «reglas» y «puntuaciones», la Inspección ha pasado de ser reactiva a anticiparse al fraude, permitiendo una selección más precisa de contribuyentes a regularizar. La combinación de datos compartidos, técnicas de análisis avanzado y algoritmos de aprendizaje automático permite identificar patrones de fraude, reducir significativamente los tiempos de investigación y detectar riesgos que, de otro modo, podrían permanecer ocultos.
- La utilización de la IA generativa debe realizarse con supervisión humana y siempre quedando al servicio del funcionario. La inteligencia natural predomina sobre la inteligencia artificial, siendo ésta un medio y nunca considerándose como la verdad absoluta.
- La prevención del fraude mediante IA debe concebirse tanto como un instrumento de control de omisiones a posteriori como un motor estratégico capaz de impulsar una transformación profunda en la forma de trabajar. Implementadas adecuadamente, las políticas antifraude basadas en el análisis de información por la IA permiten optimizar el uso del tiempo, mejorar la especialización del inspector en tareas complejas y obtener una mejor eficacia, eficiencia y efectividad en el trabajo.

A pesar de los logros alcanzados, es aún mucho el camino por recorrer. Los retos en mejora de la calidad del dato, depuración de los modelos actuales e incorporación de nuevos modelos más avanzados siguen más presentes que nunca. Los logros conseguidos y el indiscutible afán de la ATM por seguir progresando en este camino nos animan a seguir recorriéndolo. Un camino en el que inteligencia natural del ser humano debe predominar sobre la artificial para asegurar que su aplicación se enmarque en el respeto continuo a los principios rectores de la actuación tributaria y a la mejora de la vida de los ciudadanos mediante un sistema tributario más justo.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 40
Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.
Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

BIBLIOGRAFÍA

- AGENCIA TRIBUTARIA MADRID (2025): Plan de Control Tributario 2025. BOAM nº 9860 de 14-04-2025.
- AGENCIA TRIBUTARIA MADRID (S/F): Plan Estratégico 2021-2024.
- AGENCIA TRIBUTARIA MADRID (S/F): Plan Estratégico 2025-2028.
- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (S/F): Plan Estratégico 2024-2027.
- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2025): Resolución de 27 de febrero de 2025, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025. BOE nº 65 de 17-03-2025.
- ALONSO MURILLO, F. (2021): «Los derechos fundamentales como límites al empleo de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios», en Serrano Antón, F. (Dir.), Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- ASLETT, J.; CANTENS, T.; CHASTEL, F.; CROWN, E.; HAMILTON, S. (2025): «Generative Artificial Intelligence for Compliance Risk Analysis: Applications in Tax and Customs Administration». FMI. Disponible en: <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2025/08/09/Generative-Artificial-Intelligence-for-Compliance-Risk-Analysis-Applications-in-Tax-and-567429>.
- BAESENS, B., VLASSELAER, V. VAN, & VERBEKE, W. (2015). Fraud analytics using descriptive, predictive, and social network techniques: a guide to data science for fraud detection. Journal of chemical information and modeling, 53(9).

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 41

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

- BUENO MALUENDA, C. (2022): «La irrupción de los algoritmos en las Administraciones públicas, en particular en España», en Tirado Robles, M. C., y Cruz Padial, I. (Dir.), Retos de la sociedad digital. Regulación y fiscalidad en un contexto internacional. Reus.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL (2025): «El Tribunal Supremo condena a la Administración a facilitar a una Fundación Ciudadana el código fuente de la aplicación informática que acredita a los beneficiarios del bono social eléctrico» (Nota de prensa).
- DÍAZ CALVARRO, J. M. (2021): «La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico», Revista Quincena Fiscal, núm. 10.
- DURÁN BOO, I. (2025): «Reflexiones sobre la utilización de la inteligencia artificial desde la posición del gestor tributario». Tributus Nº 8.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2020): «La utilización de big data para la lucha contra el fraude fiscal y la protección de datos del contribuyente», en Bermúdez Sánchez, J., y De Marcos Fernández, A., (Coord.), Transparencia, Lobbies y Protección de Datos. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022): «La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet», Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 470.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2020): «El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes», en Serrano Antón, F. (Dir.), Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- GODDÉ, S. (2025): «Smarter fraud prevention: How governments can boost workforce efficiency with AI - Hidden Insights». SAS Blog. Disponible en: <https://blogs.sas.com/content/hiddeninsights/2025/07/25/>

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 42

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

smarter-fraud-prevention-how-governments-can-boost-workforce-efficiency-with-ai/?utm_source=cj&utm_medium=email&utm_campaign=f-si-gen-global.

- › GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2020): «Inteligencia Artificial y Administración tributaria», en Serrano Antón, F. (dir.): Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital. Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi.

- › GUTIÉRREZ DAVID, M. E. (2021): «Administraciones inteligentes y acceso al código fuente y los algoritmos públicos. Conjurando riesgos de cajas negras decisionales», Derecom, nº 30.

- › HURTADO BUENO, A. (2022): Usos de la Inteligencia Artificial y el Big Data por parte de la Administración tributaria, en VVAA, La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la administración tributaria. La Ley.

- › HURTADO PUERTA, J. (2020): Big Data y la gestión tributaria, en VVAA, Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la Era Digital. Aranzadi.

- › MARTÍN LÓPEZ, J. (2023): Inteligencia Artificial y comprobación tributaria: Transparencia y no Discriminación. Aranzadi.

- › MARTÍN LÓPEZ, J. (2022): «Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria (*)», Crónica Tributaria, nº 182.

- › OLIVER CUELLO, R. (2021): «Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria», Revista de Internet, Derecho y Política, núm. 33.

- › PALMA ORTIGOSA, A. (2022): Decisiones automatizadas y protección de datos. Especial atención a los sistemas de inteligencia artificial. Madrid: Dykinson.

La innovación en la inspección tributaria: cómo ayuda la inteligencia artificial en la detección del fraude. 43

Pedro Nogales Fuertes. Jefe de Servicio. Laboratorio Tributario. Agencia Tributaria Madrid.

Eduardo Rivera Forcén. Jefe de Servicio de Actuaciones Inspectoras. Agencia Tributaria Madrid.

- PÉREZ BERNABEU, B. (2021): «El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual», Revista Española de Derecho Financiero, núm. 192.
- RIBES RIBES, A. (2021): «La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración», Revista Quincena Fiscal, núm. 18.
- RODRÍGUEZ PEÑA, N. L. (2021): «La Administración tributaria ante la inteligencia artificial: interrogantes jurídicos y éticos de su utilización contra el fraude fiscal», Nueva Fiscalidad, núm. 3.
- SEGARRA TORMO, S. (2021): «Fiscalidad e inteligencia artificial», en Serrano Antón, F. (Dir.), Inteligencia artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- VALLADARES BARREIRO, L. (2024): La Inteligencia Artificial en la Administración Tributaria: Origen y Evolución (Trabajo de Fin de Grado).
- VILLENA CERÓN, M. R. (2025): «El reto de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal en el Ayuntamiento de Madrid». Tributus Nº 8.

FACULTADES Y LIMITACIONES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA Y LA NECESARIA COORDINACIÓN CON INSPECCIÓN

PABLO COSIN SANZ

Jefe de Departamento de
Grandes Deudores
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

La constante sofisticación del fraude fiscal demanda una Agencia Tributaria flexible, capaz de dotar a sus órganos de gestión, inspección y recaudación de una serie de mecanismos y herramientas que permitan desarrollar las facultades conferidas por la normativa tributaria de manera integral, garantizando la eficacia jurídica, la eficiencia de sus actuaciones y la seguridad del cobro de las obligaciones tributarias. En este contexto, la Agencia Tributaria Madrid, pionera y referente en el ámbito local, se instrumentaliza para dar una respuesta constante y sostenida en la prevención y persecución del fraude fiscal que permita ejecutar actuaciones recaudatorias con un elevado grado de eficacia y precisión.

Palabras clave: Fraude fiscal, Agencia Tributaria, eficacia jurídica, eficiencia operativa, prevención y persecución.

ABSTRACT

The constant sophistication of tax fraud demands a Tax Agency endowed with a high capacity for adaptation, capable of equipping its management, inspection, and collection departments with a set of mechanisms and tools that allow the comprehensive exercise of the powers conferred by tax legislation, ensuring legal effectiveness, operational efficiency, and security in the collection of tax obligations. In this context, Madrid's Tax Agency, a pioneer and benchmark at the local level, is structured to provide a continuous and sustained response in the prevention and enforcement of tax fraud.

Keywords: Tax fraud, tax Agency, Legal effectiveness, Operational efficiency, Prevention and enforcement.

1	INTRODUCCIÓN		45
2	FACULTADES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA	→ 2.1 Concepto y ámbito de aplicación del procedimiento de recaudación	47
		→ 2.2 Facultades de los órganos de recaudación	50
3	LIMITACIONES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA	→ 3.1 Inconsistencia entre la titularidad Catastral y la titularidad Registral	53
		→ 3.2 Embargo de derechos hereditarios	56
		→ 3.3 Ocultación patrimonial de bienes del deudor mediante su transmisión a una mercantil	59
		→ 3.4 Deslocalización del domicilio fiscal	62
		→ 3.5 Adaptación de la normativa al contexto jurídico-económico: tributación en el IIVTNU de una sociedad holding no residente en territorio nacional	67
4	LA IMPORTANCIA DE LA COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN ENTRE LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA		71
5	REFLEXIÓN SOBRE EL OBJETIVO ESTRATÉGICO «CERO FALLIDOS»		73
6	CONCLUSIONES		74
	BIBLIOGRAFÍA		76

① INTRODUCCIÓN

A lo largo de la historia se han producido determinados eventos que han transformado por completo la sociedad. Han supuesto un punto y aparte en el desarrollo de la economía, la política o la fiscalidad.

Hoy en día, ese papel lo ocupa la tecnología, un hito histórico que, de forma incuestionable, ha revolucionado el mundo. En apenas un cuarto de siglo, los avances tecnológicos con internet y la digitalización a la cabeza han permitido que se pueda abrir una cuenta bancaria online, invertir en acciones desde el móvil, o realizar la compra de un inmueble desde el otro lado del mundo sin apenas moverte de casa.

Ello implica para la Hacienda Pública un claro desafío y compromiso de constante actualización, adaptación y mejora de los mecanismos de aplicación de los tributos.

Desafío y compromiso que han sido asumidos desde el primer momento por la Agencia Tributaria Madrid (ATM) y sus respectivas Subdirecciones de Gestión, Inspección y Recaudación.

Con la misma facilidad que un deudor abre una cuenta online, adquiere un inmueble o crea una mercantil en otro país, se realizan procesos automatizados de embargos de cuentas bancarias, se emiten de forma masiva diligencias de embargo de inmuebles o se embargan acciones o participaciones sociales, con independencia del lugar en el que se encuentren los referidos bienes.

De manera análoga a la conocida expresión de Wall Street «el dinero nunca duerme», el fraude fiscal tampoco descansa. La prevención y persecución del fraude fiscal requiere de una respuesta constante y sostenida.

En esta línea, desde la Subdirección General de Recaudación de la Agencia Tributaria Madrid, siguiendo las directrices del Plan Estratégico de la ATM, se han implementado mecanismos de colaboración con las áreas liquidadoras en la lucha contra el fraude para detectar actuaciones tendentes a evitar el pago, adoptando medidas cautelares sobre bienes y derechos que aseguren futuros ingresos. En idénticos términos, se han adoptado mecanismos de coordinación con las áreas liquidadoras para depurar deudas incorrectamente liquidadas.

Se han desarrollado protocolos de actuación interdepartamentales junto con herramientas y procedimientos automatizados de control e investigación patrimonial, que permiten ejecutar actuaciones recaudatorias con un elevado grado de eficacia y precisión.

El presente artículo tiene por objeto, analizar las facultades y limitaciones de la Recaudación Tributaria, así como su necesaria articulación con la Inspección. Se aborda la lucha constante y sostenida contra el fraude fiscal, que obstaculiza la recaudación de las obligaciones tributarias mediante la creación de estructuras fiscales complejas o la realización de actos que, pese a su aparente simplicidad, presentan significativas dificultades recaudatorias. Estas dificultades pueden derivarse de diversos factores, tales como la constante adaptación normativa a las distintas formas de fraude o la deslocalización de actividades y patrimonios con fines fiscales.

La mención de la Agencia Tributaria suele generar cierta inquietud entre los contribuyentes. Esta percepción no carece de fundamento, ya que las facultades de la Recaudación Tributaria por extensión de la Inspección de los tributos conforme a lo dispuesto en los artículos 162 y 142 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, son extremadamente amplias. En efecto, la expresión de que Hacienda es la «Alfa y Omega» refleja la realidad de un sistema fiscal que acompaña al contribuyente desde su nacimiento hasta su fallecimiento, incluyendo obligaciones posteriores, como el Impuesto sobre Sucesiones.

Aplicado al ámbito de la Recaudación Tributaria, estas facultades se ejercen de manera integral y sostenida a lo largo del tiempo. La investigación y el cobro de deudas se realizan de principio a fin, iniciando por el deudor, continuando con los responsables y culminando con los sucesores.

La ATM como garante del sistema fiscal, mantiene este enfoque de actuación permanente y sistemática, tal como queda reflejado en su Plan de Control Tributario 2025 y sus precedentes, consolidando su posición como «Alfa y Omega» de la recaudación fiscal local.

② FACULTADES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

2.1 Concepto y ámbito de aplicación del procedimiento de recaudación

La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias, que puede realizarse en período voluntario o en período ejecutivo, a través del procedimiento administrativo de apremio.

D^a Ángeles Cascajero Sánchez define el procedimiento de apremio como aquel procedimiento de ejecución forzosa a través del cual una entidad pública, con apoyo del título ejecutivo dictado por ella misma, procede a la realización efectiva de su crédito de derecho público mediante la ejecución individualizada sobre el patrimonio del deudor.

El Magistrado de lo Contencioso-Administrativo D. Alberto Palomar lo define como «la fase del procedimiento de recaudación ejecutiva de naturaleza exclusivamente administrativa que se inicia con la providencia de apremio y que tiene como finalidad exigir y cobrar la deuda tributaria pendiente y los correspondientes recargos».

Debemos delimitar el marco de actuación de los órganos de recaudación y los procedimientos aplicables para asegurar el cobro de las deudas tributarias, garantizando la seguridad jurídica y la eficacia en la gestión de los recursos públicos.

Ámbito de aplicación de la recaudación tributaria

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante Ley General Tributaria o LGT) dedica en el capítulo V del libro III, a las actuaciones y procedimiento de recaudación, artículos 160 a 177 de la Ley.

Limita la recaudación tributaria en su artículo 160 al ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias. Circunscribiéndose el ámbito de aplicación material exclusivamente a las deudas tributarias.

Por otro lado, el Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005 de 29 de julio (en adelante Reglamento General de Recaudación o RGR) tiene, desde el punto de vista material, un ámbito de aplicación más amplio que el contenido en la LGT puesto que no se circunscribe

al cobro de las deudas y sanciones tributarias, sino también al de los demás recursos de naturaleza pública.

El artículo 2 del Reglamento General de Recaudación determina que:

«La gestión recaudatoria de la Hacienda pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago.

A efectos de este reglamento, todos los créditos de naturaleza pública a que se refiere este artículo se denominarán deudas.»

Desde un punto de vista subjetivo, el Reglamento General de Recaudación no afecta sólo al ámbito del Estado, sino que también se aplicará por otras Administraciones tributarias en virtud de lo establecido en el artículo 1 de la Ley General Tributaria.

En definitiva, la recaudación tributaria, no se limita exclusivamente a las deudas tributarias sino a todos los créditos de naturaleza pública. Esta afirmación puede parecer relativamente sencilla, pero da lugar a una serie de implicaciones, tales como si la recaudación mediante el procedimiento de apremio de un crédito de naturaleza pública supondría la plena aplicación de todo el articulado de la LGT.

¿Se podría aplicar el procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria a una deuda no tributaria?

La Sentencia (STS) 4287/2024 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo resuelve la cuestión planteada de si el art. 42.2 LGT, en relación con los arts. 2.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (en adelante TRLRHL) y 2 del RGR, permite reclamar mediante ese instituto de derivación una deuda no tributaria.

El art. 42.2 LGT establece la responsabilidad solidaria de las personas y entidades que incurran en determinadas conductas que impidan la efectividad de las actuaciones de ejecución respecto a bienes embargados. La responsabilidad solidaria alcanza, según dispone el art. 42.2 LGT al pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

El art. 2.2 del TRLRHL otorga a las entidades locales las mismas prerrogativas legalmente establecidas para la Hacienda del Estado y en su caso por los

procedimientos administrativos correspondientes, para el cobro de los ingresos de derecho público, entre los que se encuentran las sanciones impuestas en el ámbito de su competencia (art. 2.1.g) TRLRHL.

Esta remisión a las prerrogativas de la Hacienda del Estado determina la aplicación del art. 10 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP). Norma que establece expresamente la aplicabilidad de los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la LGT, así como a la aplicación del régimen jurídico contenido en la LGT y su normativa de desarrollo, previsiones de rango legal cuyo sentido es plenamente coincidente con las consideraciones plasmadas en la jurisprudencia sobre la extensión de los supuesto de responsabilidad del art. 42.2 LGT a la protección de la acción de recaudación de otros ingresos públicos de naturaleza no tributaria de manera que

"2. Serán responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria"

dice el art. 10 LGP.

En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Tributaria cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio.

El régimen jurídico aplicable a esta responsabilidad será el contenido en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

Esta redacción del art. 10.2 LGP se introdujo por el art. 2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en cuya exposición de motivos se explica que con esta modificación se pretende conseguir una mejor protección del crédito público, con independencia de su carácter tributario o de otra índole; por lo que se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la generalidad de los créditos públicos mediante la consiguiente modificación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. La previsión del art. 10.2 LGP también resuelve explícitamente la cuestión del régimen jurídico aplicable a estos supuestos de declaración de responsabilidad solidaria, haciendo extensivo el de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, por lo que resulta de aplicación el procedimiento previsto en los arts. 174 a 176 de la LGT.

2.2 Facultades de los órganos de recaudación

La efectividad en la recaudación de los créditos de derecho público, conforme a lo dispuesto en los artículos 162 y siguientes de la LGT, exige la realización por parte de la Administración de un seguimiento periódico y actualizado de la capacidad patrimonial del obligado, con el fin de asegurar la viabilidad de la ejecución y evitar que la inactividad o demora pueda comprometer el interés público en la recaudación. Ello puede conceptuarse, en términos operativos, como la práctica sucesiva de verificaciones patrimoniales equivalentes a instantáneas temporales del acervo de bienes y derechos titularidad del deudor, destinadas a la detección de bienes y derechos susceptibles de embargo, de acuerdo con el orden establecido en el artículo 169 LGT y desarrollado por los artículos 74 a 107 del Reglamento General de Recaudación.

Una vez identificados los bienes embargables, la Administración deberá aplicar el principio de proporcionalidad, seleccionando aquellos atendiendo a la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado.

Los órganos de recaudación ostentan las facultades de comprobación, investigación e información reconocidas a los órganos de inspección, en relación con la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago. Estas facultades incluyen:

Investigación patrimonial y obtención de información:

La posibilidad de recabar información sobre los bienes y derechos integrantes del patrimonio del deudor suficientes para cubrir el importe de la deuda, consultando bases de datos, registros.

En el ejercicio de sus funciones, los órganos de recaudación pueden, previa autorización, investigar el origen y destino de movimientos, cheques u otras órdenes de pago, hacer requerimientos de información sobre la situación jurídica actual del patrimonio del deudor, domicilio, bienes y derechos sobre los que poder hacer traba. Asimismo, pueden desarrollar actuaciones materiales de ejecución de los actos del procedimiento de apremio, incluyendo la ejecución subsidiaria de sus resoluciones en caso de incumplimiento del obligado tributario, mediante acuerdo del órgano competente, garantizando la eficacia del sistema recaudatorio y la efectividad de las resoluciones administrativas.

En cuanto a la obtención de información, los órganos de recaudación pueden ejercerla en los términos previstos en los artículos 93 y 94 LGT y en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGGI), pudiendo dirigirse tanto a terceros como al propio obligado al pago, con la finalidad de conocer la existencia, identificación y

valoración de los bienes y derechos integrantes del patrimonio del obligado al pago. Los requerimientos de información deben estar vinculados a un crédito concreto y específico.

El tratamiento de datos personales por parte de la Administración tributaria en procedimientos de gestión, inspección o recaudación es lícito cuando se ampara en las facultades conferidas para luchar contra el fraude fiscal, siempre que se limite a los datos adecuados, pertinentes y necesarios, y sea proporcionado al fin legítimo perseguido.

Adopción de medidas cautelares:

Las medidas cautelares son un instrumento que permite a la Administración asegurar la efectividad del cobro de las deudas tributarias, dotando a los órganos de recaudación de herramientas eficaces para localizar y asegurar bienes y derechos del deudor.

Los órganos de recaudación pueden adoptar medidas cautelares, consistentes en el precinto, depósito o incautación de elementos de prueba, siempre que sean proporcionales e idóneas respecto de los fines perseguidos, debiendo ser comunicadas al obligado para que formule alegaciones y ratificaciones, modificadas o levantadas por acuerdo motivado en el plazo de 15 días. Además, pueden examinar la documentación, los bienes y antecedentes necesarios para la gestión recaudatoria, principalmente la documentación contable, principal y auxiliar, en papel o soporte informático.

Consideración de los funcionarios de recaudación como agentes de la autoridad:

Los funcionarios de recaudación tienen la condición de agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones, lo que implica el derecho a obtener auxilio de otras autoridades. Así lo ratifica el art. 10 del Reglamento General de Recaudación que prevé:

"1. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación serán considerados agentes de la autoridad y tendrán las facultades previstas en el art. 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

La entrada en el domicilio del afectado o el registro en el mismo requiere el consentimiento del interesado o, en su defecto, la oportuna autorización judicial, que debe incorporar el acuerdo de entrada suscrito por la autoridad administrativa competente. Los funcionarios de recaudación están obligados a acreditar su condición mediante la exhibición del correspondiente documento identificativo.

Las actuaciones de recaudación deben realizarse conforme a los procedimientos y trámites establecidos en la LGT y su normativa de desarrollo, garantizando los derechos y garantías de los obligados tributarios.

¿Qué derechos asisten a los obligados tributarios frente a la actuación recaudatoria?

Los obligados tributarios tienen derecho a ser informados y asistidos por la Administración, a ser tratados con respeto, a conocer el estado de los procedimientos, a formular alegaciones y aportar pruebas, y a la protección de sus derechos fundamentales, como la intimidad y la inviolabilidad del domicilio. La resistencia, obstrucción o negativa a la actuación recaudatoria puede acarrear consecuencias sancionadoras conforme al artículo 203 LGT, pero la Administración debe actuar siempre conforme a los principios de legalidad y proporcionalidad, fundamentando jurídicamente todas sus actuaciones.

¿Qué límites y garantías existen en el ejercicio de estas facultades?

Las facultades de recaudación están sujetas a límites esenciales: los requerimientos de información deben estar vinculados a créditos concretos y no pueden ser genéricos; la entrada en domicilios requiere consentimiento o autorización judicial; y la obtención de información debe respetar la motivación y la trascendencia tributaria de los datos solicitados. No se permite la solicitud generalizada de movimientos bancarios ni la investigación indiscriminada de bienes o derechos. Además, las medidas cautelares deben ser proporcionales, comunicadas al obligado y ratificadas en plazo, y los funcionarios deben acreditar su condición cuando actúan fuera de oficinas públicas.

La recaudación de los créditos tributarios se llevará a cabo mediante la utilización de la totalidad de los instrumentos administrativos previstos en la normativa fiscal, incluyendo la práctica de diligencias de embargo sobre cualquier clase de bienes y derechos, la tramitación de procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria y la adopción de medidas cautelares, aplicándose en su caso las actuaciones propias del procedimiento de inspección conforme a lo dispuesto en el artículo 146 de la Ley General Tributaria.

Asimismo, se podrá instar ante el órgano competente la adopción de medidas cautelares destinadas a garantizar el cobro de la deuda tributaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 81 de la LGT. Igualmente, resultarán de aplicación los procedimientos dirigidos contra los sucesores de personas físicas o jurídicas contemplados en los artículos 39 y 40 de la LGT, así como el desarrollo procedimental frente a los mismos regulado en el artículo 177 del citado texto legal.

③ LIMITACIONES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

3.1 Inconsistencia entre la titularidad Catastral y la titularidad Registral

Como límite a las facultades de los órganos de recaudación tributaria durante la tramitación del procedimiento de apremio, debe destacarse que, en determinados casos, puede apreciarse una falta de correspondencia jurídica entre la titularidad catastral y la titularidad inscrita en el Registro de la Propiedad.

Dicha discrepancia entre ambos ámbitos de titularidad se origina debido a que, en el sistema hipotecario español, la inscripción de la titularidad dominical en el Registro de la Propiedad tiene carácter potestativo y no constitutivo, lo que puede dar lugar a divergencias entre la realidad registral y la información catastral.

Desde un punto de vista material, podemos definir la inscripción como la acción de inscribir, que da lugar a un documento público que refleja situaciones jurídicas inmobiliarias y que produce los efectos presuntivos, defensivos y legitimadores propios del Registro.

El carácter potestativo de la inscripción supone que la inscripción registral de determinados derechos no se realice, debido a que la alteración en la titularidad ya es válida sin necesidad del acto formal de la inscripción.

La inscripción no es constitutiva sino declarativa (salvo excepciones), el Registro publicita y protege la titularidad, pero no la crea.

Un ejemplo representativo lo constituye el derecho de propiedad, cuyo perfeccionamiento se produce mediante el consentimiento de las partes, en cuanto manifestación de la autonomía de la voluntad, siendo necesaria además la concurrencia de los elementos esenciales del negocio jurídico; objeto y causa, que otorgan validez y eficacia al acto de adquisición.

Por el contrario, una inscripción constitutiva y por ello obligatoria es la hipoteca, que solo existe jurídicamente si está inscrita, así se determina entre otros en los siguientes artículos:

Artículo 1875 del Código Civil aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889.

«Además de los requisitos exigidos en el artículo 1857, es indispensable, para que la hipoteca quede válidamente constituida, que el documento en que se constituya sea inscrito en el Registro de la Propiedad.»

Artículo 145 de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946.

«Para que las hipotecas voluntarias queden válidamente establecidas, se requiere:

Primero. Que se hayan constituido en escritura pública.

Segundo. Que la escritura se haya inscrito en el Registro de la Propiedad.»

La falta de coordinación efectiva entre el Catastro Inmobiliario y el Registro de la Propiedad genera disfunciones jurídicas relevantes, especialmente en el ámbito de la recaudación tributaria. En particular, dicha descoordinación impide la práctica de la anotación preventiva de embargo sobre bienes inmuebles vinculados al obligado tributario, cuando la titularidad catastral figura a su nombre, pero no se ha producido la correspondiente modificación registral. Esta situación evidencia la autonomía jurídica de ambos sistemas de información, catastral y registral y pone de manifiesto las consecuencias derivadas de la ausencia de una plena concordancia entre la realidad física, la realidad jurídica y la realidad administrativa del bien inmueble.

En los artículos 20 párrafo último y 38 párrafo tercero del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria (en adelante, Ley Hipotecaria) se establece que no podrá tomarse anotación preventiva de embargo si el titular registral es persona distinta de aquella contra la que se dirige el procedimiento.

«Artículo 20.

Para inscribir o anotar títulos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y demás derechos reales sobre inmuebles, deberá constar previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos.

En el caso de resultar inscrito aquel derecho a favor de persona distinta de la que otorgue la transmisión o gravamen, los Registradores denegarán la inscripción solicitada (...)

Denegada la inscripción por lo dispuesto en la Ley Hipotecaria, no se podrá ejercitar el derecho contenido en el artículo 170.2 LGT.

«2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.»

Entre los mecanismos de carácter tributario orientados al cumplimiento del principio de eficacia que debe regir la actuación de las Administraciones Públicas conforme al artículo 103 de la Constitución Española, y al deber de la Hacienda Pública de asegurar la integridad y efectividad de los créditos tributarios y demás ingresos de derecho público, se encuentra la promoción de la inscripción registral de los bienes a nombre del deudor tributario. Esta actuación tiene por finalidad evitar la discrepancia existente entre la titularidad catastral y la registral, así como neutralizar determinadas prácticas de los obligados al pago que obstaculizan la ejecución de las deudas tributarias.

Esta facultad encuentra su fundamento jurídico en el artículo 6 de la Ley Hipotecaria, conforme al cual

«La inscripción de los títulos en el Registro de la Propiedad puede ser solicitada indistintamente:

- a) Por el que adquiera el derecho.
- b) Por el que lo transmita.
- c) Por quien tenga interés en asegurar el derecho que se deba inscribir.

- d) Por quien tenga la representación de cualquiera de ellos.»

En este contexto, resulta imprescindible identificar el título de propiedad del deudor, ya sea escritura pública de compraventa, sentencia judicial firme, título sucesorio, adjudicación en subasta, donación, permuta u otro título inscribible conforme a la legislación hipotecaria.

De forma potestativa, la Administración tributaria podrá requerir al deudor para que proceda a la inscripción del bien afecto al procedimiento de apremio en el Registro de la Propiedad. No obstante, con independencia de dicho requerimiento, la propia Hacienda Pública, en virtud del documento que acredite la titularidad del deudor, podrá instar directamente la inscripción registral, cumpliendo los requisitos legales y tributarios exigibles, así como satisfaciendo los tributos derivados de la operación, los cuales se incorporarán posteriormente a la deuda en concepto de costas del procedimiento.

Una vez promovida la alteración registral y practicada la anotación preventiva de embargo, si el deudor no satisface el importe adeudado, la Administración tributaria podrá proceder a la enajenación de los bienes embargados mediante subasta pública, conforme a las disposiciones del procedimiento de apremio.

Por último, debemos mencionar que otro mecanismo para efectuar la alteración es la acción judicial de rectificación registral.

Finalmente, cabe señalar que otro instrumento jurídico idóneo para promover la actualización de la titularidad registral es el ejercicio de la acción judicial de rectificación registral, prevista en la normativa hipotecaria, a fin de adecuar el contenido del Registro a la realidad jurídica extrarregistral.

3.2 Embargo de derechos hereditarios

De manera análoga al caso previamente señalado, se ha promovido la implementación de nuevos mecanismos y herramientas orientados a garantizar la efectiva satisfacción de los créditos de derecho público.

En ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 162 de la Ley General Tributaria (LGT), y tras labores de comprobación e investigación, se ha identificado un esquema de fraude fiscal consistente en la permanencia de la titularidad registral de bienes inmuebles provenientes de sucesiones hereditarias a nombre del causante, con el propósito de eludir el embargo y la posterior enajenación de dichos bienes. Entre los casos detectados destacan grandes patrimonios inmobiliarios que, para eludir el pago del Impuesto

sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal) derivado de la transmisión de los activos, mantienen la titularidad registral en el causante hasta el momento de la venta.

En dichos supuestos, se formalizan escrituras de adjudicación parcial de la herencia en el instante de la transmisión del inmueble, remansando posteriormente los importes obtenidos en sociedades constituidas al efecto o en cuentas bancarias en las que los deudores figuran únicamente como autorizados, evitando así la acción recaudatoria.

Con el fin de prevenir estas actuaciones de elusión del pago de la deuda, la Administración ha ordenado la práctica masiva de diligencias de embargo sobre los derechos hereditarios, coordinando su ejecución con los distintos Registros de la Propiedad mediante la anotación preventiva de embargo de los posibles derechos hereditarios que pudieran corresponder al deudor en virtud del testamento del causante, debidamente protocolizado y en el que se le designa como heredero.

En particular, quedan «trabados» los derechos hereditarios que el deudor ostente sobre los bienes inmuebles del causante que se detallan en la diligencia de embargo. Cabe destacar que la finalidad de este embargo sobre derechos hereditarios es garantizar que la transmisión del inmueble no pueda realizarse sin atender previamente el pago de la deuda, constituyendo una medida cautelar conforme a lo previsto en los artículos 146 y 81 de la LGT.

«Artículo 81. Medidas cautelares.

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

Los órganos de recaudación carecen de legitimación para proseguir el procedimiento de apremio mediante la enajenación del bien inmueble a través de subasta pública, dado que la titularidad registral del inmueble corresponde al causante y no al deudor. En consecuencia, la medida cautelar tiene como finalidad principal impedir que se produzca una transmisión inmediata o «instantánea» del bien sin garantizar previamente el pago de la deuda.

A diferencia del supuesto previamente analizado, relativo a la inconsistencia entre la titularidad Catastral y la titularidad Registral, no sería de aplicación, en este caso coincide en la figura del causante la titularidad Catastral y Registral. Por tanto, el denominado «justo título», representado por el testamento, resulta insuficiente para habilitar la actuación de embargo sobre el

bien, dado que aún no se ha formalizado la adjudicación registral del inmueble a favor del heredero o del deudor, requisito esencial para que opere la ejecución sobre el derecho hereditario.

La legitimación de la actuación administrativa realizada tiene su fundamento jurídico en los siguientes preceptos del Reglamento Hipotecario aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947 (en adelante Reglamento Hipotecario).

«Artículo 146.

La anotación preventiva a que se refiere el número sexto del artículo 42 y el artículo 46 de la Ley se practicará mediante solicitud:

Primero. De los herederos.

Segundo. De los legitimarios.

Tercero. De los legatarios de parte alícuota, y

Cuarto. De los acreedores de la herencia, cuyos créditos no estén garantizados especialmente o afianzados por los herederos, siempre que justifiquen su crédito mediante escritura pública.

En los demás casos, será necesaria providencia judicial, y se observará lo previsto en los artículos 57 y 73 de la Ley, en cuanto sean aplicables.»

«Artículo 166.

Las anotaciones preventivas se practicarán en la misma forma que las inscripciones, y contendrán las circunstancias determinadas en general para éstas, haciendo constar, además, las siguientes:

Primera. Si se pidiese anotación preventiva de embargo en procedimientos seguidos contra herederos indeterminados del deudor, por responsabilidades del mismo, se expresará la fecha del fallecimiento de éste. Cuando el procedimiento se hubiese dirigido contra herederos ciertos y determinados del deudor, también por obligaciones de éste, se consignarán, además, las circunstancias personales de aquéllos.

Si las acciones se hubieren ejercitado contra persona en quien concurra el carácter de heredero o legatario del titular, según el Registro, por deudas propias del demandado, se harán constar las circunstancias del testamento o declaración de herederos y de los certificados del Registro General de Actos de Ultima Voluntad y de defunción del causante. La anotación se practicará sobre los

inmuebles o derechos que especifique el mandamiento judicial en la parte que corresponda el derecho hereditario del deudor.»

En lo que respecta a los requisitos aplicables para la anotación preventiva de embargo de derechos hereditarios, dicha materia se encuentra desarrollada en diversas resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante DGRN), entre las que destaca la Resolución de 6 de julio de 2016, publicada en el BOE de 12 de agosto de 2016 y la Resolución de 8 de mayo de 2025, DGRN.

3.3 Ocultación patrimonial de bienes del deudor mediante su transmisión a una mercantil

Resultante de investigaciones patrimoniales precisas, se ha detectado la realización de conductas fraudulentas de ocultación patrimonial mediante las cuales el deudor transmitía bienes inmuebles a sociedades interpuestas, constituidas ad hoc, con el fin de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La limitación de los órganos de recaudación frente a estas conductas es doble:

- 1) Los bienes han sido transmitidos a otro titular, concretamente a una persona jurídica, por lo que dejan de pertenecer directamente al deudor.
- 2) Es necesario delimitar las actuaciones a fin de impedir la transmisión total de los bienes a terceros, preservando la eficacia de la acción recaudatoria.

Para combatir este tipo de fraude en sede recaudatoria, los órganos competentes se instrumentalizan adoptando de forma masiva diligencias de embargo y anotaciones preventivas, acordando la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de la sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885.

El objetivo de esta medida es evitar que el patrimonio del deudor, situado en la sociedad sobre la que ejerce control efectivo, sea transmitido a terceros de forma que se eluda la acción recaudatoria. La estrategia comprende dos actuaciones conjuntas:

- 1) El embargo de acciones o participaciones del deudor en la entidad patrimonial.
- 2) La prohibición de disponer sobre los inmuebles de la sociedad, asegurando que los bienes no puedan ser transmitidos de manera fraudulenta, incluso si las acciones permanecen embargadas.

Esta potestad confiere a la Administración tributaria la capacidad de actuar de manera inmediata y preventiva sobre bienes que no son de titularidad directa del deudor, garantizando la eficacia del embargo mediante su publicidad frente a terceros, a través de anotación en el Registro de la Propiedad.

El órgano de recaudación competente expide el correspondiente mandamiento dirigido al registrador, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 170.6 de la LGT, la legislación hipotecaria y el artículo 84 del Reglamento General de Recaudación.

El control efectivo a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio permite determinar la titularidad real de la sociedad, lo que posibilita la aplicación de técnicas fiscalmente conocidas como el antiguo Régimen de Transparencia Fiscal, cuyo objetivo era evitar que determinadas sociedades se utilizaran únicamente para diferir o reducir la tributación de sus socios, proyectando los resultados de la sociedad sobre los socios y evitando la acumulación de beneficios sin tributación efectiva. Cabe señalar que dicho régimen fue derogado en 2002 y sustituido por el Régimen de Imputación de Rentas, cuya proyección de renta sigue siendo aplicada conceptualmente tanto en la fiscalidad nacional como internacional.

Por último, deben resolverse las siguientes cuestiones:

- 1) La prohibición de disponer prevista en el artículo 170.6 de la LGT puede considerarse una medida cautelar autónoma, diferenciada de la medida cautelar regulada en el artículo 81 de la LGT. Su finalidad principal es impedir que la sociedad titular de los bienes inmuebles realice actos de disposición sobre los mismos, evitando así una despatrimonialización de la entidad y, en consecuencia, preservando el valor de las acciones o participaciones previamente embargadas. Tal interpretación se encuentra respaldada por la exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude,

que destaca la necesidad de garantizar la eficacia del embargo sobre derechos societarios.

- 2) Ante la más que probable duda respecto a la posibilidad de practicar la anotación en el Registro de la Propiedad de una prohibición de disponer sobre un bien inmueble cuya titularidad corresponde a un tercero distinto del deudor, el artículo 20 de la Ley Hipotecaria, establece el marco legal aplicable para la publicidad y protección de los derechos y limitaciones sobre bienes inscritos y determina que:

«Para inscribir o anotar títulos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y demás derechos reales sobre inmuebles, deberá constar previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos.

En el caso de resultar inscrito aquel derecho a favor de persona distinta de la que otorgue la transmisión o gravamen, los Registradores denegarán la inscripción solicitada. (...)»

En términos generales, la legislación hipotecaria establece que no sería procedente la anotación preventiva cuando el titular registral del bien no coincide con la persona contra la que se dirige el procedimiento. No obstante, en los procedimientos penales y en los de decomiso, es posible practicar la anotación de embargo preventivo o de prohibición de disponer sobre los bienes como medida cautelar, siempre que el juez o tribunal considere que existen indicios racionales de que el verdadero titular de los mismos es el encausado, haciéndolo constar expresamente en el mandamiento.

En consecuencia, la restricción contenida en el artículo 20 de la Ley Hipotecaria, que impide la inscripción de anotaciones preventivas cuando no coincide el titular registral con el sujeto del procedimiento, encuentra excepción en el ámbito tributario en relación con las prohibiciones de disponer, siempre que la Administración, amparada en lo dispuesto en el artículo 170.6 de la LGT, indique en el mandamiento dirigido al Registrador de la Propiedad la existencia de relación de control sobre la sociedad titular de los bienes.

Asimismo, la Administración debe cumplir con el resto de las formalidades previstas en la normativa hipotecaria y tributaria, que se encuentran desarrolladas principalmente en el Reglamento General de Recaudación, artículos 84 a 88, así como en el nuevo artículo 88 bis, específico para la prohibición de disposición de bienes inmuebles derivada del embargo de acciones y participaciones.

«Artículo 88 bis. Prohibición de disposición de bienes inmuebles por embargo de acciones y participaciones.

- 1) A los efectos de la aplicación de las prohibiciones de disposición a que se refiere el artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración solicitará que se practique anotación preventiva de la prohibición de disposición sobre los bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda, sobre la base de un título cuya vigencia vendrá determinada por la del propio embargo del que trae causa.
- 2) A tal efecto, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento dirigido al registrador con sujeción a lo dispuesto en el citado artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la legislación hipotecaria y a lo que se establece en los artículos 84 y siguientes de este reglamento en lo que resulten de aplicación.»

Como conducta fraudulenta destinada a eludir o dificultar el cobro de la deuda, debe destacarse la transmisión de la nuda propiedad de un inmueble a descendientes o allegados; hijos, nietos o sobrinos, reservándose el derecho de usufructo. Este tipo de actuación obliga a la Administración tributaria a incoar un procedimiento de responsabilidad tributaria conforme al artículo 42 de la LGT, mediante el cual se declara responsable solidario de la deuda a aquellos que hayan intervenido en la ocultación o transmisión de bienes del deudor con la finalidad de impedir su cobro.

3.4 Deslocalización del domicilio fiscal

Las notificaciones tributarias constituyen un trámite esencial en todos los procedimientos de aplicación de los tributos, dado que un acto administrativo carece de eficacia frente a los interesados hasta que ha sido debidamente notificado.

En cuanto a su régimen jurídico, el artículo 109 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que las notificaciones se registrarán por lo previsto en las normas administrativas generales, con las especialidades recogidas en la propia sección de la LGT. En este sentido, las normas administrativas generales se encuentran contenidas en los artículos 40 a 46 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones

Públicas (en adelante LPACAP), mientras que las especialidades en materia tributaria se desarrollan en los artículos 109 a 112 de la LGT.

Una de las limitaciones más significativas dentro del procedimiento de recaudación es la deslocalización del domicilio fiscal del deudor. Cualquier actuación administrativa realizada debe ser notificada al domicilio fiscal; sin embargo, surgen problemas cuando dicho domicilio no existe, ha dejado de ser válido o el deudor no recepciona las notificaciones.

Un ejemplo típico se produce cuando se intenta notificar una diligencia de embargo de inmuebles en el domicilio fiscal del deudor, resultando infructuosa la notificación porque el inmueble señalado como domicilio fiscal fue vendido hace años y no se ha actualizado la información en el censo tributario. En estos casos, la omisión de actualización del domicilio fiscal suele obedecer a una finalidad específica: obstaculizar la eficacia de las actuaciones administrativas de la Agencia Tributaria y eludir el pago de la deuda o la iniciación de procedimientos de aplicación de los tributos.

En determinados procedimientos de gestión o inspección tributaria, la falta de notificación directa del acto no resulta excesivamente lesiva. Conforme al artículo 44 de la LPACAP y al artículo 112 de la LGT, si la notificación al obligado tributario resulta infructuosa, se puede practicar notificación por comparecencia o mediante publicación en el Boletín Oficial del Estado. Una vez cumplidas las formalidades legales, el acto se considera notificado y eficaz frente al interesado.

No obstante, en el procedimiento de recaudación, los efectos de una notificación infructuosa adquieren especial relevancia. Por ejemplo, la falta de notificación de una diligencia de embargo de cuentas bancarias puede determinar el embargo de cuantías significativas, o la notificación de un acuerdo de enajenación de la vivienda habitual puede derivar en la pérdida del inmueble antes de que el deudor tenga conocimiento del acto. Aunque ambos actos sean notificados conforme al artículo 112 de la LGT, los efectos sobre el contribuyente no son equiparables, siendo mucho más lesivos en el ámbito recaudatorio.

Por ello, la cuestión de las notificaciones tributarias en procedimientos de recaudación requiere especial atención, debiendo garantizarse siempre el conocimiento efectivo del acto por el deudor mediante todos los medios que la normativa prevé. Sin embargo, debe mantenerse un equilibrio entre el derecho del deudor a ser notificado y la obligación de la Administración de asegurar la recaudación de la deuda, evitando que conductas fraudulentas como la deslocalización del domicilio fiscal se utilicen para obstaculizar la notificación y alegar posteriormente prescripción o inexistencia de notificación.

La Ley General Tributaria define en el artículo 48 el concepto de domicilio fiscal en los siguientes términos:

«1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

- a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.
- b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

3. Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley.

4. Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le competa con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente.»

El caso concreto del fraude por deslocalización del domicilio fiscal se refiere a una sociedad patrimonial con una deuda de elevada cuantía, cuyo NIF se encuentra revocado por la Agencia Tributaria Estatal. Durante el procedimiento de apremio, se han dictado diligencias de embargo sobre inmuebles, las cuales fueron notificadas. Posteriormente, los bienes inmuebles fueron traspasados a otras sociedades, cuya titularidad corresponde al mismo administrador, con el fin de obstaculizar la efectividad de la actuación administrativa.

En cumplimiento del artículo 41 (LPACAP), las notificaciones se realizaron inicialmente por sede electrónica. No obstante, al disponer la sociedad del NIF revocado, no accede a las mismas.

A este respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 147/2022, de 29 de noviembre de 2022 (Recurso de amparo 3209-2019), establece que, aunque exista obligatoriedad de notificación electrónica para personas jurídicas, también deben intentarse por otros medios cuando se tenga constancia de que el acto no ha sido recepcionado, a fin de garantizar la eficacia del acto administrativo.

«...El hecho de que la Agencia Tributaria supo que la interesada no tuvo conocimiento del requerimiento del que fue objeto por vía electrónica; y sin embargo, no empleó formas alternativas de comunicación, a fin de advertirla del procedimiento de comprobación limitada que había iniciado y de la documentación contable que recababa, de suerte que la liquidación provisional finalmente practicada no tuvo en cuenta la eventual incidencia de los datos que los libros y las facturas solicitados pudieran contener. Y al desconocer el objeto de las notificaciones que se remitieron a su dirección electrónica habilitada, aquella tampoco pudo impugnar temporáneamente, incluso en sede judicial, la liquidación provisional finalmente practicada, lo que redundó en detrimento de su derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 CE, aun cuando el procedimiento seguido por la administración tributaria no tuviera carácter sancionador...

Ante lo infructuoso de las comunicaciones practicadas por vía electrónica, la administración debería haber desplegado una conducta tendente a lograr que las mismas llegaran al efectivo conocimiento de [la] interesad[a], pues a ello viene obligada conforme a la síntesis doctrinal expuesta...»

Por ello, los actos administrativos fueron remitidos simultáneamente mediante agente notificador. El órgano de recaudación notificó diligencias de embargo de cuentas bancarias y otros actos del procedimiento en el domicilio fiscal de la sociedad, resultando los intentos infructuosos, dado que la dirección indicada correspondía a un inmueble vendido siete años antes, incumpliendo la obligación de actualización del domicilio fiscal conforme al artículo 48 de la LGT.

Con el fin de garantizar la eficacia jurídica de los actos administrativos, se realizaron intentos de notificación adicionales en otros domicilios donde constaba actividad económica o vinculación con la mercantil objeto del procedimiento de apremio, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LPACAP. Dichos intentos incluyeron el envío de notificaciones a inmuebles

previamente vinculados a la deudora y actualmente pertenecientes a otras sociedades controladas por el mismo administrador.

«1. Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

No obstante, lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.»

El administrador, consciente de los intentos de notificación, no recepcionó ninguna de ellas, pese a que fueron practicadas en los centros de negocios o lugares de intereses económicos de las sociedades sobre las que ostenta el 100% de las participaciones. Situación idéntica se produjo en otros inmuebles vinculados a la actividad económica de las sociedades implicadas.

Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional - S.S. 9/81, 1/83, 22/87, 72/88, y 242/91 entre otras-, que los actos de comunicación procesal por su acusada relación con la tutela judicial efectiva que como derecho fundamental garantiza el art. 24.1 de la Constitución, y muy especialmente, con la indefensión que, en todo caso proscribe el citado precepto, no constituyen meros requisitos formales en la tramitación del proceso, sino exigencias inexcusables para garantizar a las partes o a quienes puedan serlo, la defensa de sus derechos e intereses legítimos, de modo que la inobservancia de las normas reguladoras de dichos actos podría colocar a los interesados en una situación de indefensión contraria al citado derecho fundamental, exigiendo, una especial diligencia a la Agencia Tributaria en la notificación de sus actos administrativos. Otro ejemplo de ello es la STC 84/2022 de 27 de junio, la cual matiza que la mera ausencia del aviso electrónico no invalida automáticamente la notificación, pero la Administración tiene un deber de diligencia para que la notificación llegue al conocimiento del destinatario; si la Administración conoce la ineficacia del canal electrónico y no actúa, puede producir indefensión.

Resulta evidente que la ausencia de intentos de notificación en domicilios alternativos puede generar situaciones de indefensión, cuando se practica un único intento de notificación en un único lugar o por un único medio. En sentido inverso, la actuación diligente de la Administración, consistente en realizar notificaciones en todos los domicilios conocidos y en todos los posibles centros de negocios o lugares de interés económico del interesado, constituye un cumplimiento riguroso del mandato legal, tal como se desprende de la Constitución Española y de la normativa de desarrollo aplicable.

Numerosas sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional han rechazado la alegación de prescripción cuando la Agencia Tributaria ha practicado intentos de notificación en tres domicilios distintos, dejando aviso en buzón y procediendo posteriormente a la notificación conforme al artículo 112 de la LGT, mediante publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE). En este contexto, se establece que:

«El contribuyente no puede alegar prescripción cuando ha sido imposible notificarle por causas que le son imputables», tales como el cambio de domicilio no comunicado a la Administración o la ausencia deliberada para eludir la notificación.»

Estas resoluciones subrayan que la eficacia y validez de los actos administrativos no puede verse afectada por conductas del contribuyente que impidan su recepción efectiva.

«Todo lo anterior viene a significar el puntual cumplimiento de lo que al efecto disponen los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003 General Tributaria antes transcritos y el correcto proceder en cuanto al cumplimiento de los requisitos inherentes a la práctica de la notificación referenciada.»

3.5 Adaptación de la normativa al contexto jurídico-económico: tributación en el IIVTNU de una sociedad holding no residente en territorio nacional

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) constituye un tributo de carácter potestativo y titularidad municipal. Se configura como un impuesto de naturaleza directa y carácter real, cuyo devengo se produce de forma instantánea, todo ello conforme al régimen jurídico dispuesto en los artículos 104 a 110 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.

De conformidad con el artículo 104 del TRLRHL constituye el hecho imponible del impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o la construcción o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

En la determinación de los sujetos pasivos del impuesto definidos en el artículo 106 TRLRHL, es dónde la normativa debe adaptarse a la realidad jurídico-económica, puesto que actualmente la inversión extranjera se canaliza a través de mercantiles o entidades holding, surgiendo la problemática de que la normativa no contempla la inversión del sujeto pasivo en el supuesto del contribuyente sea una persona jurídica no residente en España.

«Artículo 106. Sujetos pasivos.

1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

- a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.»

El artículo 106.2 TRLRHL determina la inversión del sujeto pasivo para aquellos supuestos en el que el vendedor (persona física); transmitente del inmueble es no residente en territorio nacional, en este supuesto quién debe abonar el impuesto es el adquirente.

La inversión del sujeto pasivo constituye una técnica jurídico-tributaria de alteración del criterio ordinario de sujeción tributaria, mediante la cual la condición de sujeto pasivo se desplaza del transmitente u obligado principal al destinatario de la operación; adquirente, quien asume la obligación de auto repercutirse (en el caso del IVA, artículo 84.2 LIVA) y declarar el impuesto devengado.

La inversión del sujeto pasivo en el supuesto de personas físicas no residentes tiene como finalidad garantizar el pago del impuesto, ya que en caso de que no existiría se tendría que dirigir el procedimiento de recaudación contra una persona que no reside en territorio nacional y que posiblemente no disponga de bienes en el mismo, lo que se traduce en una deuda incobrable.

La limitación en el procedimiento de apremio se produce cuando el vendedor es persona jurídica no residente en territorio nacional, al no existir conforme al artículo 106 del TRLRHL inversión del sujeto pasivo, no se puede exigir el pago del impuesto al adquirente del inmueble, sino que las actuaciones recaudatorias exclusivamente se realizan contra el transmitente del inmueble, el cual puede no disponer de ningún bien en España.

Una de las limitadas vías de recaudación es iniciar un procedimiento de responsabilidad tributaria contra el administrador de la entidad, en el supuesto de que disponga de bienes en territorio nacional.

«Artículo 43 responsables subsidiarios:

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.»

Un ejemplo relacionado con el mismo supuesto y que requiere de una minuciosa labor de comprobación e investigación por parte de los órganos de recaudación tributaria, es la venta de un local en la calle Serrano de Madrid por parte de un holding residente en Luxemburgo a una mercantil residente en España. En este caso, no habría inversión del sujeto pasivo, pero en escritura pública se pacta la retención del importe de la plusvalía municipal al vendedor;

concretamente el importe retenido ascendía a 600.000€ con el compromiso de su ingreso en el Ayuntamiento de Madrid por parte del comprador.

Como actuación fraudulenta, la parte compradora retiene el importe, pero no lo ingresa, consciente de que no son sujetos pasivos del impuesto y que en un principio las actuaciones de recaudación no irían dirigidas al mismo.

La Inspección de los tributos realiza la correspondiente acta por falta de autoliquidación e impone sanción al sujeto pasivo vendedor.

Los órganos de recaudación tras la referida minuciosa labor de comprobación e investigación detectan la retención de la cuantía reflejada en escritura pública y su falta de ingreso, dirigiendo requerimiento al comprador, el cual procede al cumplimiento de la obligación suscrita.

④ LA IMPORTANCIA DE LA COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN ENTRE LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA

La coordinación entre los órganos de recaudación tributaria y los órganos de inspección tributaria es esencial para garantizar el cumplimiento de los principios que ordenan el sistema tributario, tales como la capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria, garantizando la eficacia del sistema tributario, la prevención y lucha contra el fraude fiscal, y la correcta aplicación de los tributos. Los mecanismos de coordinación permiten compartir información relevante, planificar actuaciones conjuntas y asegurar la uniformidad en la aplicación de la normativa tributaria tanto a nivel estatal como autonómico y local.

La normativa vigente establece procedimientos específicos para la colaboración y coordinación, incluyendo la elaboración de planes de control tributario, la realización de inspecciones coordinadas y el intercambio de información, permitiendo, realizar actuaciones y procedimientos de inspección y recaudación coordinados y simultáneos, cada uno en su ámbito de competencias y de forma independiente, pero con acceso recíproco a la información, con la finalidad de abordar de manera integral situaciones complejas y garantizan la coherencia y eficacia de las actuaciones administrativas.

Las funciones que desempeñan los órganos de recaudación e inspección son funciones complementarias dentro del sistema tributario. La inspección se encarga de la comprobación, investigación y regularización de la situación tributaria de los obligados, mientras que la recaudación se ocupa del cobro efectivo de las deudas tributarias. Sin una adecuada coordinación, se corre el riesgo de duplicidad de actuaciones, ineficiencia en la persecución del fraude y pérdida de información relevante para la gestión y control de los tributos.

Ambos órganos cuentan con facultades singulares, como la obtención de información, la entrada en locales y domicilios, y la adopción de medidas cautelares. La colaboración y el intercambio de información entre ellos refuerza la eficacia de sus actuaciones y permite una respuesta más ágil ante situaciones de fraude o resistencia del obligado tributario.

Regularizada la situación tributaria del obligado al pago, si los órganos de inspección advirtieran indicios de posible fraude, procederán a comunicar dicha circunstancia a los órganos de recaudación a efectos de la adopción de las

Facultades y limitaciones de la recaudación tributaria y la necesaria coordinación con inspección.

72

Pablo Cosin Sanz. Jefe de Departamento de Grandes Deudores. Agencia Tributaria Madrid.

medidas oportunas, lo que permite anticipar el impacto del riesgo recaudatorio y priorizar actuaciones preventivas y ejecutivas.

⑤ REFLEXIÓN SOBRE EL OBJETIVO ESTRATÉGICO «CERO FALLIDOS»

El objetivo estratégico «Cero Fallidos» en la recaudación tributaria no constituye una obligación jurídica de resultado, sino una visión compartida que marca el rumbo de nuestra actuación. Del mismo modo que expresiones como «cero accidentes laborales» expresan el compromiso con la prevención total, aunque se sepa que el riesgo cero no existe. «Cero Fallidos» representa una aspiración colectiva hacia la excelencia, motiva e impulsa a la Administración y a los obligados tributarios a extremar la diligencia en la prevención y gestión de las deudas tributarias, minimizando el riesgo de que lleguen a ser «deuda incobrable» por estar incorrectamente liquidada en su origen.

Simboliza la convicción profunda de que cada esfuerzo cuenta, eliminando el consumo de recursos laborales y temporales totalmente innecesarios y centralizando el esfuerzo en deudas correctamente liquidadas.

La consecución de este objetivo requiere un cambio de mentalidad y la adopción de medidas preventivas y de control en todas las fases del procedimiento.

La aspiración de «Cero Fallidos» no reside únicamente en obtener mejores resultados cuantitativos, sino en consolidar una cultura institucional basada en la anticipación, la eficacia y la sostenibilidad, implementando mecanismos de coordinación y colaboración interadministrativa, herramientas avanzadas de análisis de datos y doble verificación en la «carga de la deuda a ejecutiva» que eviten o minimicen los posibles errores en el tratamiento de los datos.

Supone evolucionar desde un enfoque reactivo, centrado en la recaudación de deuda ignorando el estado inicial de la misma y cuyo resultado final es la calificación de la deuda como incobrable, hacia una estrategia proactiva que priorice la calidad de la gestión, la identificación temprana de riesgos, la colaboración y coordinación con las áreas liquidadoras. La referida colaboración ya se refleja en las directrices del Plan Estratégico de la ATM al determinar la coordinación con las áreas liquidadoras para depurar deudas incorrectamente liquidadas ya sea por motivo del sujeto pasivo, el importe o del del hecho imponible.

En definitiva, este enfoque representa una declaración de principios y una guía de actuación en la que cada decisión, cada procedimiento y cada mejora en la gestión tributaria garantiza una recaudación más eficiente, justa y sostenible, fomentando la responsabilidad compartida en cada etapa del ciclo tributario.

⑥ CONCLUSIONES

- La evolución tecnológica ha transformado el entorno económico y fiscal, imponiendo a la Agencia Tributaria Madrid un desafío constante de adaptación, coordinación y automatización de sus mecanismos de recaudación, con el fin de garantizar la eficacia, precisión y sostenibilidad en la lucha contra el fraude fiscal y asegurar el cobro integral de las obligaciones tributarias.

La instrumentalización de los órganos recaudación a través de la utilización estratégica y operativa de sus facultades y competencias, debe adaptarse a los retos tecnológicos y a las nuevas formas de fraude, mediante la creación de unidades especializadas, el uso de herramientas de análisis de datos y la implementación de sistemas de información. La adaptación organizativa y tecnológica es imprescindible para mantener la eficacia de las actuaciones y responder a los nuevos desafíos en materia tributaria.

- La complejidad del fraude fiscal, la deslocalización de deudores y la opacidad en la localización y embargo de bienes exigen que los órganos de recaudación como garantes de la integridad del sistema tributario desplieguen una actuación inmediata, coordinada y eficiente, combinando innovación procedimental, actualización constante y medidas preventivas, para garantizar la eficacia plena de la acción recaudatoria y la integridad absoluta de los créditos tributarios frente a cualquier intento de elusión.
- La colaboración y coordinación entre los órganos de inspección y recaudación constituye un elemento esencial en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, la economía sumergida y la elusión tributaria, tal como se contempla en la normativa aplicable y en los planes estratégicos de la ATM.

La efectividad en la lucha contra el fraude fiscal requiere la articulación de mecanismos de cooperación entre los órganos de recaudación y de inspección tributaria, debiendo facilitarse mutuamente toda la información y los elementos de prueba obtenidos en el ejercicio de sus competencias, tanto para la resolución de los procedimientos en curso como para el inicio de nuevas actuaciones. El acceso compartido a la información proporciona una visión integral de la situación tributaria del

obligado, permitiendo la adopción de medidas coordinadas, estratégicas y eficaces frente a conductas fraudulentas.

- El objetivo estratégico «Cero Fallidos» constituye una aspiración institucional que orienta la gestión tributaria hacia la excelencia, promoviendo la prevención de errores en la liquidación de la deuda, la coordinación interna y con el contribuyente, y la adopción de medidas proactivas y controladas, con el fin de garantizar una recaudación eficiente, justa y sostenible, minimizando la generación de deudas incobrables y optimizando el uso de los recursos administrativos.

BIBLIOGRAFÍA

- España. (2003). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, núm. 300, de 18 de diciembre de 2003.
- España. (1995). Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/1995, de 7 de julio. Boletín Oficial del Estado, núm. 171, de 18 de julio de 1995.
- Lefebvre. (2024). Memento procedimientos tributarios 2024-2025. Lefebvre-El Derecho.
- Peláez Martos, J. M., & Santolaya Blay, M. (2022). Guía práctica de recaudación tributaria. CISS.
- Roca Sastre, R. M. (1979). Derecho hipotecario (7.^a ed.). Editorial Bosch.
- Plan de Control Tributario 2025. Agencia Tributaria Madrid.
- Plan Estratégico 2021-2024. Agencia Tributaria Madrid.
- Plan Estratégico 2025-2028. Agencia Tributaria Madrid.
- Plan Estratégico 2024-2027. Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Resolución de 27 de febrero de 2025, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025.

LAS TERCERÍAS EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN EN VÍA DE APREMIO

MANUEL SALAS MUÑOZ

Jefe de Servicio de Grandes
Deudores
Agencia Tributaria Madrid

RESUMEN

La tercería es definida por la RAE con distintas acepciones. En el ámbito del derecho, es la acción que, en un proceso ejecutivo, ejercita quien dice ser dueño de un bien embargado o pretende tener mejor derecho sobre él.

En el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, una vez notificada la providencia de apremio, si el deudor no efectúa el pago en el plazo concedido por el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el órgano de recaudación procederá al embargo de sus bienes.

Una vez realizado el embargo, puede ocurrir que un tercero considere que los bienes embargados son de su propiedad (tercería de dominio) o que su crédito contra el deudor tiene preferencia (tercería de mejor derecho).

Palabras clave: Providencia de apremio, embargo, tercería.

ABSTRACT

The third party intervention is defined by the RAE as the action that, in an executive process, is exercised by someone who claims to be the owner of an attached asset or asserts to have a better right over it.

In the collection procedure through executive means, once the enforcement order has been notified, if the debtor does not make the payment within the period granted in Article 62.5 of Law 58/2003, of December 17, General Tax Law, the collection body will proceed to attach their assets.

Once the attachment is made, it may happen that a third party considers that the attached assets are their property (third-party domain) or that their claim against the debtor has preference (third-party better right).

Keywords: third party intervention, executive process.

1	ORÍGENES Y EVOLUCIÓN DE LAS TERCERÍAS EN EL DERECHO PROCESAL CIVIL Y EN EL DERECHO TRIBUTARIO	78
2	LAS TERCERÍAS EN EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO: REGLAS PROCEDIMENTALES	82
	→ 2.1 La tercería y la suspensión del procedimiento de apremio	84
	→ 2.2 El requisito previo de la reclamación en vía administrativa para el ejercicio ulterior de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles	85
	→ 2.3 Órgano competente para el conocimiento y resolución de la tercería. Incompetencia de los tribunales económicos administrativos para la resolución de las tercerías	86
	→ 2.4 Forma	87
	→ 2.5 Reglas especiales de la tercería de dominio	89
	→ 2.6 Reglas especiales de la tercería de mejor derecho	90
3	SUPUESTOS DE LA TERCERÍA DE DOMINIO	92
	→ 3.1 Tercería de dominio sobre bienes gananciales	93
	→ 3.2 Tercería de dominio sobre embargo del saldo de una cuenta bancaria indistinta	93
	→ 3.3 Embargo de una finca que no es propiedad del deudor	95
4	SUPUESTOS DE TERCERÍA DE MEJOR DERECHO	99
	→ 4.1 Prelación del crédito tributario	99
	→ 4.2 Las tercerías de mejor derecho en los créditos pignorados	100
5	ACCIONES DE TERCERÍA PROMOVIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	102
6	CONCLUSIÓN	103
	BIBLIOGRAFÍA	

① ORÍGENES Y EVOLUCIÓN DE LAS TERCERÍAS EN EL DERECHO PROCESAL CIVIL Y EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La institución de la tercería, de dominio o de mejor derecho, tiene una alargada tradición histórica en el Derecho. Algunos autores, como Eugenio Pizarro Moreno sitúan su ejercicio ya en el Derecho Romano, señalando que, en sus inicios, la tercería de dominio se planteaba cuando un tercero, que actuaba en muchas ocasiones en connivencia con el ejecutado, aparecía en el procedimiento (de ejecución) alegando que las cosas que pretendían subastarse le pertenecían por un mejor derecho o en virtud de una adquisición anterior.

Podemos deducir por tanto que la tercería nació en el seno del Derecho Privado, y que, como otras figuras, reprodujo sus efectos en el ámbito del Derecho Público. En el ordenamiento español, las normas procesales compiladas en la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 regulaban las tercerías en los artículos 1532 y siguientes. Actualmente, las normas vigentes se recogen en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, concretamente en los artículos 593 y siguientes para la tercería de dominio y 613 y siguientes para la tercería de mejor Derecho.

En el ámbito civil, el objeto del juicio de tercería de dominio es liberar del embargo bienes indebidamente trabados, excluyéndolos de la vía de apremio. Así lo expresan las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1994 y 19 de mayo de 1997:

«[...]Lo único que se persigue es impedir que la cosa embargada al deudor ejecutado sea adjudicada definitivamente al ejecutante, obstaculizando su eventual y ulterior transferencia, con lo que no entraría la contienda del propietario no poseedor frente al poseedor no propietario que caracteriza la acción reivindicatoria, sino que solo tiende al levantamiento del embargo por no pertenecer al deudor el bien sobre el que se constituye. La verdadera naturaleza de la tercería de dominio es una acción declaratoria, cuyo objeto es la determinación del derecho de propiedad -a favor del demandante-tercerista-, y el levantamiento del embargo -trabado a instancia de un codemandado sobre un bien que aparentemente era del otro codemandado. [...]»

Por su parte, la tercería de mejor derecho es definida por el autor Sergio Vázquez Barrios como la participación de un tercero en un procedimiento ejecutivo (por tanto, no es ni acreedor ni ejecutado) que se opone a que se haga

efectivo el pago al ejecutante hasta que no sea cubierto su crédito. Por ello es necesario que el tercero aporte título superior al del ejecutante o un derecho preferente a cobrar su crédito sobre los bienes del deudor (común) que se embargaron.

Por lo que respecta a la figura de la tercería en la esfera del Derecho Público, también cuenta con una longeva trayectoria en el ordenamiento jurídico tributario español. Prescindiendo de otros antecedentes más remotos, tanto la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria como el Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación regulaban la tercería en términos muy similares a la redacción actual. La Sentencia del Tribunal Supremo 5807/1999 de 25 de septiembre, realizó una brillante síntesis de los elementos conceptuales básicos de la tercería en la normativa anterior al año 2003:

[...] «Es preciso partir de la realidad de que el Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990, antes y después de la reforma operada por el Real Decreto 448/1995, de 2 de Marzo, reguló la materia de las tercerías -art. 171- como "requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los Juzgados y Tribunales civiles" (a Tribunales de la Jurisdicción ordinaria aludía ya el anterior Reglamento de 14 de Noviembre de 1968 en su art. 179).

El procedimiento, coherentemente con este punto de partida, se redujo siempre a la adopción de las correspondientes medidas de aseguramiento subsiguientes al embargo según la naturaleza de los bienes y a la suspensión del procedimiento de apremio respecto de los controvertidos hasta que recayera la resolución correspondiente, pero no de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, sino de los de la civil, conforme se desprendía del art. 183, aps.3 y 4, del Reglamento precitado de 1968 y resulta del art. 175, también aps. 3 y 4, del aquí aplicable, que, respectivamente, establecen que "la acción ante los Juzgados Civiles habrá de promoverse dentro del plazo de quince días, a contar desde la notificación expresa de la resolución recaída o del día en que tácitamente se entienda desestimada la tercería..." y que "si pasados diez días desde la finalización del plazo últimamente señalado, no se justificase documentalmente la interposición de la demanda judicial, se proseguirán los trámites del procedimiento de apremio que quedaron en suspenso", disposiciones estas que, aun con ligeras variaciones de redacción la del ap. 3, han sido respetadas por la modificación del Reglamento operada por el aludido Real Decreto de 24 de Marzo de 1995.

Con la exposición que antecede, la Sala quiere resaltar que la interposición de una tercería de dominio, como fue la de autos, ante el órgano correspondiente de la Administración Tributaria, erige en asunto principal la cuestión de la propiedad de los bienes embargados para, en caso de prosperar, poder sustraerlos del procedimiento administrativo de apremio y eximirlos, por tanto y en cuanto aquí interesa, de su afección a responsabilidades tributarias. La cuestión, pues, relativa a la propiedad de los bienes administrativamente embargados, de no ser reconocida por la Administración interesada, no puede ser considerada cuestión incidental o accesorio de la decisión principal, que sería la relativa a la posibilidad de su afección -de la de los bienes, se entiende- a responsabilidades tributarias y a la procedencia del embargo trabado sobre los mismos, sino precisamente todo lo contrario, es decir, la posibilidad del alzamiento del embargo por estimarse que la propiedad de los bienes trabados no pertenece al obligado tributario es cuestión accesorio o derivada de la que afecta a la determinación de la condición de propietario de esos mismos bienes»[...].

Actualmente, la normativa vigente que regula las tercerías de dominio y de mejor derecho en el ámbito de la hacienda pública se encuentra en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, General de Recaudación. Asimismo, en lo que respecta a los ingresos públicos que no tienen naturaleza tributaria el artículo 12.4 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, contiene las previsiones que resultan de aplicación.

② LAS TERCERÍAS EN EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO: REGLAS PROCEDIMENTALES

La vía de apremio es el procedimiento administrativo dirigido al cobro de las deudas no satisfechas en periodo voluntario. El sistema tributario, configurado para la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, requiere de mecanismos eficaces para hacer efectivo el cobro de los créditos públicos cuando no son satisfechos voluntariamente por los obligados dentro los plazos previstos normativamente.

En el procedimiento de apremio, la providencia es el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago. Este acto administrativo constituye título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y goza de la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios. Si los deudores no proceden al abono de sus deudas en el plazo concedido, la Administración tributaria investigará su patrimonio para ordenar el embargo de bienes suficientes para el cobro de la deuda.

Al amparo de lo establecido en el artículo 169.2 de la LGT, el obligado al pago y la Administración pueden llegar a un acuerdo para proceder al embargo y enajenación de los bienes del deudor. Para ello, es frecuente que las Administraciones notifiquen una providencia de señalamiento de bienes, intimando al obligado al pago a que indique qué bienes de su patrimonio reputa suficientes para la satisfacción del crédito público.

Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado.

Si los criterios anteriores fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.

- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

En la tramitación del procedimiento de apremio pueden verse afectados sujetos que no tienen la condición de obligados; esto viene provocado por la enorme casuística a la que se enfrentan los órganos de recaudación a la hora de embargar bienes y derechos de naturaleza tan heterogénea como la que se predica de la relación del artículo 169 de la Ley General Tributaria, anteriormente enunciado.

La consecuencia de lo anterior es que, en determinados casos, un tercero ajeno al expediente de apremio puede reclamar la titularidad del bien embargado o la existencia de un derecho preferente sobre el mismo: si en el procedimiento encaminado al cobro de la deuda la Administración procede al embargo de un bien que pudiera pertenecer a un tercero o cuyo derecho prevalezca sobre el de la Administración, nos encontraríamos ante el ámbito de aplicación de las tercerías.

Antes de analizar las peculiaridades procedimentales de las tercerías, debemos poner de relieve que hay supuestos de concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de hecho. Aquí, lo que impone la Ley General Tributaria en su artículo 35.7 es que quedan todos solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones. No cabe por tanto que ninguno de ellos pueda plantear tercerías, ya que no tienen la condición de tercero.

2.1 La tercería y la suspensión del procedimiento de apremio

Consecuencia del carácter ejecutivo del procedimiento son los tasados y escasos motivos de suspensión. Se trata de un efecto propio de la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración Pública (el apremio sobre el patrimonio es el primer medio de ejecución forzosa descrito en la ley de procedimiento), capaz de ejecutar sus decisiones sin necesidad de recabar la tutela de los tribunales.

Si la exacción de las deudas impagadas se pudiera suspender alegremente, perdería toda eficacia. Por ello, el artículo 163.3 de la Ley General Tributaria

recuerda que «el procedimiento de apremio se iniciará e impulsará de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado, sólo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en la normativa tributaria».

El artículo 165 del mismo texto legal, enumera los supuestos de suspensión del procedimiento de apremio:

«Artículo 165. Suspensión del procedimiento de apremio.

1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria.
2. El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.
3. Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.
4. Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.
5. Si la tercería fuera de mejor derecho proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería.»

Resulta evidente que las consecuencias de no suspender el expediente de apremio con la presentación de una tercería pueden ser irreparables. Por ello, la ley contempla cautelas, buscando equilibrar la protección del crédito público - con medidas de aseguramiento y consignación- con los legítimos intereses que presenta el tercerista en el procedimiento.

2.2 El requisito previo de la reclamación en vía administrativa para el ejercicio ulterior de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles

En cualquier caso, como requisito previo al ejercicio de la acción civil, debe plantearse la reclamación en vía administrativa.

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, suprimió las reclamaciones previas al ejercicio de las acciones civiles y laborales. El legislador justificó su eliminación porque concebía este trámite como una carga para el ciudadano que le dificultaba el ejercicio de sus derechos.

Sin perjuicio de esta iniciativa, que afecta al procedimiento administrativo común, en materia de recaudación tributaria, sigue resultando de aplicación, *ratione materiae*, las previsiones establecidas en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. Esta norma impone, de manera categórica, la reclamación en vía administrativa como requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles. Conviene recordar aquí que la propia Ley 39/2015, de 1 de octubre, de la misma forma que su antecesora, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, señala que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley.

Ello supone conservar otra prerrogativa exorbitante de la Administración tributaria, que se ve así provista de la facultad de conocer y resolver sobre la pretensión del tercerista, pudiendo mantener el embargo desestimando la reclamación o levantarlo, estimando la misma.

Así se han pronunciado autores que han calificado esta institución como auténtica manifestación de un status jurídico privilegiado en el seno del proceso, una verdadera manifestación del principio de autotutela de la Administración, al constituir el reconocimiento de un poder de decisión administrativa previo a toda intervención judicial.

2.3 Órgano competente para el conocimiento y resolución de la tercería. Incompetencia de los tribunales económico-administrativos para la resolución de las tercerías

El Reglamento General de Recaudación encomienda la competencia para la tramitación de la tercería a los órganos que se determinen en la norma de organización específica.

Centrándonos en el Ayuntamiento de Madrid, la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid expresa en su artículo 26.3 que «la función de recaudación se ejercerá por el titular del ente de gestión tributaria, así como por los funcionarios adscritos al mismo de acuerdo con las disposiciones que, en su caso, se adopten».

Respetando esta disposición, los Estatutos del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid, de 22 de diciembre de 2008 en su artículo 20.5 establecen que corresponderá al Director la resolución de las reclamaciones previas de tercería a que se refieren los artículos 165 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 12.4 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Una vez identificado el órgano competente para conocer y resolver la reclamación en vía administrativa de la tercería, debemos determinar si contra esta resolución cabe reclamación económico-administrativa. Conviene señalar en este punto que, recientemente, con fecha 18 de febrero de 2025 el Tribunal Económico-Administrativo Central ha reiterado la falta de competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para enjuiciar la propiedad de los bienes embargados con ocasión de la impugnación de la diligencia de embargo. En su resolución al recurso 00-09309-2023 mantiene el criterio seguido en resoluciones anteriores, como la de 16 de marzo de 2021:

«Esta cuestión, la titularidad del crédito objeto de embargo, como muy bien señala el TEAR en la resolución objeto de impugnación, debe ser resuelta en el marco de una reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente, como paso previo a la vía judicial.

Señala, en efecto, el artículo 165.3 de la LGT que

"Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente".

La tercería es una acción civil pero cuando se dirige frente a Hacienda es necesario iniciarla mediante escrito presentado ante la propia Administración que esté tramitando el procedimiento de apremio. Únicamente con dicha reclamación previa ante la Administración podrá acudir en un futuro, si fuera necesario, a los juzgados y tribunales civiles. Como señalamos en nuestra resolución de 26 de noviembre de 2019, RG 2750/2018,

"Los órganos económico-administrativos no tienen competencia, por tanto, para conocer de la procedencia del derecho del cónyuge no deudor frente al embargo, por lo que deberán inadmitir las reclamaciones económico-administrativas en las que los reclamantes cuestionen el derecho de la Administración a la práctica de la anotación preventiva de embargo o exijan el levantamiento del embargo por entender en uno y otro caso que les pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados."

En base a sus anteriores pronunciamientos, mantiene el TEAC su tesis, reafirmando que las pretensiones relativas a la titularidad del bien o derecho embargado o la existencia de un mejor derecho sobre los mismos que se formulen en la vía económico-administrativa por el obligado tributario, deben ser rechazadas al carecer los Tribunales de esta vía económico-administrativa de competencia para enjuiciar dichos extremos.

Así, será el tercero que ostente el dominio o el mejor derecho sobre aquellos el que deba plantear dicha cuestión según el procedimiento establecido en el artículo 165, apartados 3, 4 y 5, de la Ley General Tributaria.

2.4 Forma

Los procedimientos administrativos están regidos por el principio antiformalista, que se traduce en la imposición de unos requisitos mínimos y la admisión generalizada de la subsanación de los defectos o errores cometidos.

A la forma de la reclamación de tercería le dedica unas mínimas reglas el artículo 119 del Reglamento General de Recaudación:

«Artículo 119 del Reglamento General de Recaudación

1. La reclamación de tercería se formulará por escrito, acompañando un principio de prueba por escrito del fundamento de la pretensión del tercerista, quedando a disposición de los órganos de recaudación los documentos originales en que base su pretensión. El escrito se dirigirá al órgano que esté tramitando el procedimiento de apremio, el cual lo remitirá al órgano competente para su tramitación.

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente para la tramitación le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación.

Recibida la documentación o, en su caso, subsanados los defectos observados en la presentada, se dictará, si procede, acuerdo de admisión a trámite que será notificado al tercerista y al obligado al pago. Dicho acuerdo deberá ser dictado en el plazo de 15 días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.»

No se admitirá segunda o ulterior tercería fundada en títulos o derechos que poseyera el tercerista al tiempo de formular la primera. Esta prohibición responde al propósito de evitar que el desarrollo de la ejecución se vea afectado o interrumpido por la presentación reiterada de demandas de tercería que, aunque se presenten con distintas formas, en el fondo son iguales y buscan aparentar una diferencia que no existe realmente. Ello no es óbice a que es posible que nuevos acreedores presenten tercerías posteriores tanto contra el ejecutante como contra el ejecutado, alegando que tienen un mejor derecho para cobrar sus respectivos créditos. Estas tercerías sucesivas son claramente admisibles y, de hecho, ocurren con frecuencia en la práctica.

2.5 Reglas especiales para la tercería de dominio

La tercería de dominio no se admitirá con posterioridad al momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación civil, se produzca la transmisión de los bienes o derechos a un tercero que los adquiera a través de los procedimientos de enajenación previstos en este reglamento, o a la Hacienda pública por su adjudicación en pago

Recibido el escrito y los documentos que han de acompañarlo, se unirá al expediente de apremio, se calificará la tercería como de dominio o de mejor derecho y de haberse presentado en tiempo y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos, según lo dispuesto en el artículo 165.4 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en los apartados siguientes de este artículo.

Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite, se producirán los siguientes efectos:

- a) Se adoptarán las medidas de aseguramiento que procedan según la naturaleza de los bienes. Entre otras, podrá practicarse anotación de embargo en los registros correspondientes o realizarse el depósito de los bienes. Una vez adoptadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto de los bienes o derechos objeto de la tercería.
- b) Si los bienes consisten en dinero, en efectivo o en cuentas, se consignará su importe en la Caja General de Depósitos o se ordenará su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación competente, según decida este.
- c) Si los bienes o derechos no pueden conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora, el órgano de recaudación competente podrá acordar su enajenación de acuerdo con lo previsto en este reglamento y se consignará en este caso el importe obtenido a resultas de la resolución de la reclamación de tercería.
- d) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del obligado al pago que no hayan sido objeto de la tercería hasta quedar satisfecha la deuda; en este caso, se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes y derechos controvertidos, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante y se procederá al archivo de la reclamación de tercería planteada.

La tercería de dominio no se admitirá con posterioridad al momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación civil, se produzca la transmisión de los bienes o derechos a un tercero que los adquiera a través de los procedimientos de enajenación previstos en este reglamento, o a la Hacienda pública por su adjudicación en pago.

Si la tercería fuera de dominio, la estimación de la reclamación determinará el levantamiento del embargo acordado sobre los bienes o derechos objeto de la reclamación, salvo en el supuesto de que se hubiera acordado previamente su enajenación por no haber podido conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora; en este caso, le será entregado al reclamante el producto obtenido en aquella con la oportuna liquidación del interés legal a su favor sobre la cantidad percibida calculado desde la fecha de consignación del depósito y hasta la ordenación del pago.

2.6 Reglas especiales para la tercería de mejor derecho

Si la tercería fuera de mejor derecho, una vez admitida a trámite, se proseguirá el procedimiento de apremio hasta la realización de los bienes o derechos y se consignará el importe obtenido a resultas de la reclamación de tercería. No obstante, podrá suspenderse su ejecución si el tercerista consigna el importe de la cantidad a que se refiere artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o el valor del bien a que se refiere la tercería si este último fuese inferior. A estos efectos, la valoración del bien se realizará conforme a lo dispuesto en el artículo 97 de este reglamento.

Igualmente, si los bienes consistieran en dinero, en efectivo o en cuentas, podrá acordarse la consignación de su importe en la Caja General de Depósitos o su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación competente, según decida este.

La tercería de mejor derecho no se admitirá después de haberse percibido el precio de la venta mediante la ejecución forzosa o, en el supuesto de adjudicación de los bienes o derechos al ejecutante, después de que este adquiriera su titularidad conforme a lo dispuesto en la legislación civil.

Si la tercería fuera de mejor derecho, la estimación de la reclamación determinará la entrega al reclamante del producto obtenido en la ejecución, una vez deducidos los costes necesarios para su realización en el procedimiento administrativo de apremio.

Tanto en la tercería de dominio, como en la tercería de mejor derecho, el órgano encargado de resolver deberá solicitar informe del correspondiente órgano con funciones de asesoramiento jurídico, que deberá emitirlo en el plazo de 15 días. La solicitud de informe irá acompañada de todos los documentos del expediente de apremio que puedan tener trascendencia para la resolución de la tercería.

Asimismo, la resolución deberá notificarse en el plazo en el plazo de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución, se podrá entender desestimada la reclamación a efectos de formular la correspondiente demanda judicial.

Si transcurridos 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación a que se refiere el apartado anterior, no se justificara documentalmente, ante el órgano competente para tramitar la reclamación de tercería, la interposición de la demanda judicial, continuarán los trámites el procedimiento de apremio que quedaron en suspenso.

③ SUPUESTOS DE LA TERCERÍA DE DOMINIO

3.1 Tercería de dominio sobre bienes gananciales

Para analizar este supuesto, debemos partir de la previsión establecida en el artículo 1373 del Código Civil, que establece:

«Artículo 1373.

Cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales, que será inmediatamente notificado al otro cónyuge y éste podrá exigir que en la traba se sustituyan los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en cuyo caso el embargo llevará consigo la disolución de aquélla.

Si se realizase la ejecución sobre bienes comunes, se reputará que el cónyuge deudor tiene recibido a cuenta de su participación el valor de aquéllos al tiempo en que los abone con otros caudales propios o al tiempo de liquidación de la sociedad conyugal.»

Este artículo, debe cohonestarse con lo establecido en el Reglamento General de Recaudación, que dispone en dos artículos cómo ha de procederse ante el embargo de bienes gananciales:

«Artículo 76. Práctica de los embargos.

3. Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al pago y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los conductores o cotitulares.

En el supuesto de bienes y derechos inscritos en un registro público el embargo también deberá notificarse a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación de cargas a que se refiere el artículo 74.

El embargo, en caso de cuotas de participación de bienes que se posean pro indiviso, se limitará a la cuota de participación del obligado al pago y se notificará a los condóminos.»

«Artículo 101. Acuerdo de enajenación y anuncio de la subasta.

2. El acuerdo de enajenación será notificado al obligado al pago, a su cónyuge si se trata de bienes gananciales o si se trata de la vivienda habitual, a los acreedores hipotecarios, pignoratícios y en general a los titulares de derechos inscritos en el correspondiente registro público con posterioridad al derecho de la Hacienda pública que figuren en la certificación de cargas emitida al efecto, al depositario, si es ajeno a la Administración y, en caso de existir, a los copropietarios y terceros poseedores de los bienes a subastar.

En caso de subastas de derechos de cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio se notificará también al arrendador o administrador de la finca, con los efectos y requisitos establecidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

En la notificación se hará constar que, en cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes, o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta podrán liberarse los bienes embargados mediante el pago de las cantidades establecidas en el artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Practicadas las notificaciones a las que se refiere este apartado, para la celebración de la subasta electrónica transcurrirán 15 días como mínimo.»

Esta necesaria notificación que se ha de efectuar al cónyuge no deudor cuando tenga lugar el embargo de un bien ganancial no tiene sino como finalidad que éste pueda solicitar la disolución de la sociedad de gananciales o bien pueda interponer una tercería de dominio u otra acción civil en defensa de la titularidad dominical que corresponda al mismo, sin que por contra éste pueda ser considerado como legitimado para impugnar la diligencia de embargo de bienes gananciales

Sin embargo, la doctrina civil del Tribunal Supremo niega legitimación del cónyuge no ejecutado para interponer tercerías de dominio frente al embargo de bienes gananciales por razón de no tener la condición de tercero puesto que la tercería tiene por finalidad la liberación del embargo de bienes indebidamente trabados. A mayor abundamiento, en la ejecución dirigida contra uno solo de los cónyuges pueden embargarse bienes gananciales cuando de la

deuda deban responder estos, sin que conste oposición a que los bienes gananciales deban responder de la deuda.

Con carácter excepcional, cabe admitir la legitimación del cónyuge casado en régimen económico de gananciales para ejercitar la acción de tercería, en aquellos supuestos en los que se embarguen bienes que, aunque hayan sido calificados como gananciales, ostentan en realidad la naturaleza de bienes privativos del cónyuge no deudor. Esta posibilidad se reconoce sin perjuicio de la existencia de otros instrumentos procesales previstos en el ordenamiento jurídico —como los contemplados en el artículo 541 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y el artículo 1373 del Código Civil— que facultan al cónyuge no deudor para instar la liquidación del régimen económico matrimonial y delimitar la responsabilidad patrimonial exclusivamente a los bienes adjudicados al cónyuge obligado al pago.

En consecuencia, y siempre dentro de un marco excepcional, el cónyuge no deudor podrá ser considerado parte legítima en procedimientos de ejecución en los que se haya acordado el embargo de bienes que no le corresponden al deudor, sino que son de su titularidad privativa.

3.2 Tercería de dominio sobre embargo del saldo de una cuenta bancaria indistinta

Resulta común que, en el procedimiento de apremio, se embargue el dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito; es el primero de los bienes propiedad del deudor, junto con el dinero en efectivo, a embargar, según el orden de prelación establecido en el art. 169 LGT. Presenta como particularidad, que se trata de un bien del deudor que no necesita ejecución posterior a la traba.

Su regulación se establece en el artículo 171 de la LGT y 79 del RGR. El primero de los preceptos señala que cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares sólo se embargará la parte correspondiente al obligado tributario. A estos efectos, en el caso de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa frente al depositario o de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente. Esta presunción proviene de lo previsto en los artículos 393 y 1138 del Código Civil.

Como puede entenderse, en estos supuestos el elemento probatorio resulta crucial para enervar la presunción de división en partes iguales entre los cotitulares (aportar el histórico de movimientos de la cuenta).

Son suficientemente conocidas las indicaciones que proporciona la doctrina legal para dilucidar la propiedad de los fondos cuando se trata de una cuenta de titularidad conjunta.

Ha declarado la jurisprudencia:

- a) La cotitularidad sobre una cuenta corriente expresa una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de ella contra el banco, pero no implica por sí sola la existencia de un condominio, que habrá de determinarse únicamente por las relaciones internas de los cotitulares y, más concretamente, por la propiedad originaria de los fondos de que se nutre dicha cuenta.
- b) En los supuestos de titularidad conjunta la doctrina legal sienta la presunción de que el capital que integra la cuenta es copropiedad de los titulares, y que la propiedad exclusiva de uno de ellos precisa la prueba de dicho dominio (sentencias del Tribunal Supremo de 7 de junio de 1996 y de 31 de octubre de 1996, entre otras muchas).
- c) Aquella presunción de condominio admite prueba en contrario, de modo que cualquiera de los cotitulares podrá acreditar que los fondos son de su titularidad exclusiva, y la carga probatoria de tal extremo corresponde a quien lo afirme (sentencias del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1988 y de 19 de diciembre de 1995, entre otras).

3.3 Embargo de una finca que no es propiedad del deudor

Esta modalidad de tercería se plantea cuando se embargan bienes inmuebles del deudor que no le pertenecen, sino que son del tercero actuante. Como señala Juan Rodríguez Zapico se trata de una incidencia que tiene su origen en el procedimiento de apremio y en la que va a discutirse si en el momento de dictarse la diligencia de embargo gozaba del dominio del bien, o de la titularidad de un derecho sobre el mismo, que haría improcedente su traba. Para que prospere la tercería es necesaria la justificación por parte del tercerista de su titularidad sobre el bien embargado, referido siempre a la fecha anterior a la práctica del embargo. La fecha del embargo determina el momento en que el ejecutado debe ser titular del bien; las adquisiciones de un tercero anteriores a ese instante, vencerían en la eventual tercería de dominio. Se trata de una expresión más del aforismo latino «*prior in tempore, potior in iure*»: si la transmisión de la finca por parte del deudor se produce antes de la diligencia de

embargo, habrá que proceder a la estimación de la tercería y al levantamiento del embargo.

A este respecto el art. 595.1 LEC dispone que:

«Podrá interponer tercería de dominio, en forma de demanda, quien, sin ser parte en la ejecución, afirme ser dueño de un bien embargado como perteneciente al ejecutado y que no ha adquirido de éste una vez trabado el embargo.»

En relación con el contrato formalizado en escritura pública explica el art. 1462.2 CC que

«el otorgamiento de escritura pública equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario».

La aplicación de este precepto resolverá generalmente de modo indubitado el problema de la fecha de la transmisión del derecho real al tercerista.

Bajo la regulación anterior de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 en sus artículos 1532 y siguientes no resultaba con claridad, al contrario de lo que ahora sucede, si la declaración de dominio, presupuesto de la decisión de alzamiento del embargo, implicaba una resolución susceptible de inscripción por resolverse las cuestiones relativas a la pretensión de la titularidad de la finca, o si por el contrario se trataba de alzar un embargo erróneamente ordenado por quedar claro no tanto que el tercerista fuera dueño como que el embargado no lo sea.

Como consecuencia de lo anterior hay numerosa jurisprudencia que se inclina por una u otra postura, pero si bien inicialmente se había mantenido que la tercería de dominio era una acción reivindicatoria en la que se sustituía la recuperación de la posesión, por el alzamiento del embargo, la más reciente establecía que realmente, la verdadera naturaleza de la tercería del dominio tiene por objeto la declaración de propiedad (a favor del demandante-tercerista) y el levantamiento del embargo.

La jurisprudencia insiste en una idea: La acción de tercería de dominio, que no puede ser identificada con la reivindicatoria, aunque presente ciertas analogías con ella, tiene por finalidad principal, no ya la obtención o recuperación del bien, que generalmente posee el propio tercerista y que ha de ser adquirido mediante un título que tenga realidad en el momento del embargo cuya fecha ha de subordinarse el fallo, sino el levantamiento del embargo trabado sobre el mismo.

④ SUPUESTOS DE TERCERÍA DE MEJOR DERECHO

A diferencia de las tercerías de dominio, la tercería de mejor derecho no pretende el levantamiento del embargo practicado, sino que, a través de ella, un tercero solicita que su crédito sea cobrado con preferencia respecto al del acreedor que ha instado un determinado proceso ejecutivo. Se extrae nítidamente el contorno de esta figura de la lectura del artículo 614 de la Ley de Enjuiciamiento Civil:

«Artículo 614. Tercería de mejor derecho. Finalidad.
Prohibición de segunda tercería.

1. Quien afirme que le corresponde un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al del acreedor ejecutante podrá interponer demanda de tercería de mejor derecho, a la que habrá de acompañarse un principio de prueba del crédito que se afirma preferente.
2. No se admitirá la demanda de tercería de mejor derecho si no se acompaña el principio de prueba a que se refiere el apartado anterior. Y, en ningún caso, se permitirá segunda tercería de mejor derecho, que se funde en títulos o derechos que poseyera el que la interponga al tiempo de formular la primera.»

4.1 La prelación del crédito público

La tercería de mejor derecho está sometida al principio general de prelación del crédito público. La importancia de los recursos de la Hacienda Pública ha llevado al legislador a acorazar su defensa privilegiando su cobranza cuando concurre con otros acreedores privados. Debemos partir de la premisa impuesta por la Ley General Tributaria, en su artículo 77:

«1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concorra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley.

2. En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.»

La Sentencia del Tribunal Supremo 2288/2023, de 22 de mayo, realiza un ilustrativo repaso sobre la evolución de la jurisprudencia sobre la preferencia de cobro de los créditos tributarios en las tercerías de mejor derecho:

[...]«En términos generales, el derecho de crédito atribuye a su titular la facultad de exigir la prestación que tiene por objeto, esto es, reclamar al deudor el comportamiento o deber de conducta previsto en el título constitutivo de la relación obligacional (en este caso el pago de una deuda pecuniaria). Esa facultad va ligada al poder de agresión sobre los bienes del deudor, en caso de que éste no cumpla voluntariamente, mediante la correspondiente demanda ejecutiva (directamente si el crédito consta en un título ejecutivo, o bien obteniendo previamente un pronunciamiento judicial de condena). Esa ejecución sobre el patrimonio del deudor, en el caso de los procedimientos de ejecución ordinarios, se desenvuelve en dos fases: el embargo de los bienes, y la fase de ejecución en sentido estricto o de realización del valor de los bienes.

El embargo concede al acreedor ejecutante el derecho a percibir el producto de lo que se obtenga con la realización de los bienes embargados a fin de satisfacer el importe de lo adeudado (incluidos los intereses y costas procedentes). En tanto no sea reintegrado el ejecutante de esas cantidades "no podrán aplicarse las sumas realizadas a ningún otro objeto que no haya sido declarado preferente por sentencia dictada en tercería de mejor derecho" (art. 613.2 LEC).

Este es el objeto de los procedimientos de tercería de mejor derecho: determinar si quien promueve la tercería tiene o no "un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al acreedor ejecutante" (art. 614 LEC).

Se trata, por tanto, de dilucidar la preferencia o prelación en el orden de pago de los créditos concurrentes (el del ejecutante y el del tercerista). "Preferencia" entendida como "una cualidad de algunos derechos de crédito que puede ejercitarse por su titular frente a los titulares de otros derechos crediticios que carecen de ella, o que la ostentan en menor grado (conforme a las reglas legales de prelación), y que, por tal motivo, han de ser postergados en sus legítimas expectativas de satisfacción. Como declaramos en la sentencia 363/2022, de 4 de mayo: "en los procedimientos de tercería de mejor derecho la cuestión fundamental a resolver radica en la determinación de la preferencia del título de crédito invocado

por el tercerista frente al del ejecutante, a efectos de la aplicación del importe que se obtenga con la venta judicial al pago de uno de los créditos en disputa o, más precisamente, "hacer pago a los acreedores por el orden de preferencia que se determine al resolver la tercería" - además de reintegrar al ejecutante en las costas de la ejecución - (art. 616.1 LEC)".[...]

En esta interesante sentencia, el Alto Tribunal, teniendo en cuenta los criterios de clasificación de los créditos establecidos en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, pone de manifiesto que se excluyen del concepto de prelación del crédito público las sanciones administrativas, ya que si legislador ha excluido a las sanciones de cualquier prelación a la ejecución general en los procesos concursales, tendría un escaso sentido sistemático reconocer en la ejecución individual lo que es negado, y radicalmente, en la ejecución general".

Al socaire de lo anterior, algunos autores como Sabina de Miguel Arias recuerdan que la jurisprudencia mantiene que, desde una perspectiva sustantiva, la tercería de mejor derecho ha venido a conceptuarse como un concurso de acreedores en un proceso de ejecución singular, cuyo objeto queda centrado en la comparación de títulos para fijar la preferencia de los distintos créditos concurrentes sobre un mismo deudor.

De la redacción del artículo 77 de la LGT se deduce inmediatamente que el acreedor de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública tienen preferencia sobre el crédito público; eso sí, con el límite de los artículos 78 y 79 de la Ley General Tributaria, relativos a la hipoteca legal tácita y al derecho de afección de bienes.

La hipoteca legal tácita ostenta, como indica Sebastián Martínez de Trinchería, un carácter legal y tácito, de forma que no requiere publicidad ni inscripción alguna en un registro público para su constitución:

«Artículo 78. Hipoteca legal tácita.

En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.»

Este derecho de naturaleza real confiere la facultad de perseguirlo *erga omnes* contra el bien de que se trate con independencia de que el mismo esté en posesión de terceros ajenos a la obligación garantizada.

Por lo que respecta a la afección de bienes, en este punto nos ocupa lo señalado en el artículo 79 de la Ley General Tributaria, apartados primero y segundo, que disponen que:

«1. Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.

2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.»

La acción de derivación viene motivada porque el artículo 43.1 letra d de la Ley General Tributaria configura como responsables subsidiarios *a los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, si la deuda no se paga por el deudor principal*. En este caso, la Administración Tributaria deberá declarar fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios. Tiene su máxima expresión en la hacienda local en el Impuesto Sobre Bienes Inmuebles, ya que, de conformidad con lo establecido en el artículo 64 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 supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria.

Bajo este escenario, los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

4.2 Las tercerías de mejor derecho en los créditos pignorados

El artículo 77 de la Ley General Tributaria prescribe que el acreedor de dominio, prenda, hipoteca lo tenga debidamente inscrito.

Una garantía real constituida antes del embargo, en principio, no necesitaría acudir a la tercería de mejor derecho, pues el embargo se habría trabado sobre el bien o derecho gravado, razón por la cual, en todo caso, la realización del bien o del derecho previamente gravado debe respetar la garantía real. Se ejecuta el bien con su garantía, de tal forma que quien lo adquiere en la ejecución lo hace con la carga que supone la garantía, y el acreedor titular de esta garantía real la mantiene intacta. Esto puede cumplirse fácilmente cuando la garantía goza de inscripción registral.

Sin embargo, como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia 4415/2016 de 7 de octubre, no ocurre lo mismo cuando la garantía real, como es la prenda sobre derechos, no está inscrita en el registro. En estos casos, como el embargo se trabó sin que quedara constancia de que los derechos estaban previamente pignorados, la realización de los derechos embargados puede vaciar la garantía real, que no podrá oponerse frente al adquirente en la ejecución. Por esta razón, para no vaciar la garantía real, debemos admitir que el acreedor pignoraticio pueda hacer valer la preferencia de cobro que le concede su garantía real frente a la TGSS mediante la tercería de mejor derecho.

Esto es así porque la prenda ordinaria no consta inscrita en Registro alguno, motivo por el cual en estos casos la preferencia dependerá de que el desplazamiento posesorio de la cosa pignorada resulte anterior a la anotación de embargo tributario y se constate en instrumento público la certeza de su fecha (arts. 1863 y ss Código Civil).

⑤ ACCIONES DE TERCERÍA PROMOVIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La legitimación para interponer acciones de tercería de mejor derecho por la Administración tributaria tiene ropaje normativo en el artículo 64 de RGR, que dispone que:

«1. Conforme a lo dispuesto lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

2. Cuando en los mencionados registros consten derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público.»

Asimismo, el artículo 122 del RGR dispone que:

«Artículo 122. Tercerías a favor de la Hacienda pública.
Cuando al efectuarse el embargo de bienes se compruebe que estos ya han sido embargados en el seno de otro procedimiento ejecutivo, judicial o administrativo, se informará al órgano competente con el detalle necesario para que este lo comunique al órgano con funciones de asesoramiento jurídico, a fin de que, si se estima procedente, se ejerciten las acciones pertinentes en defensa del mejor derecho de la Hacienda pública.»

Las tercerías en el procedimiento de recaudación en vía de apremio.

101

Manuel Salas Muñoz. Jefe de Servicio de Grandes Deudores. Agencia Tributaria Madrid.

En el seno de la Agencia Tributaria Madrid, el artículo 7 de los Estatutos del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid señalan que corresponde al Consejo Rector adoptar los acuerdos necesarios relativos al ejercicio de toda clase de acciones legales, salvo en los supuestos de urgencia o cuando se trate de la mera interposición de recursos administrativos. Por acuerdo del Consejo Rector de 6 de mayo de 2009, esta competencia se delega en el Presidente o Presidenta del Consejo Rector.

⑥ CONCLUSIÓN

Las tercerías en el procedimiento de recaudación constituyen mecanismos que permiten a terceros ajenos al procedimiento ejecutivo oponerse al embargo de bienes o derechos cuando ostentan un derecho de propiedad (tercería de dominio) o un crédito preferente (tercería de mejor derecho). Su fundamento jurídico se encuentra en la Ley 58/2003, General Tributaria, y el Real Decreto 939/2005, Reglamento General de Recaudación. La interposición de la tercería suspende o condiciona el procedimiento de apremio, según su naturaleza.

La reclamación debe iniciarse en vía administrativa como requisito previo para su posterior judicialización, ya que los tribunales económico-administrativos carecen de competencia para resolver sobre la titularidad de los bienes embargados. La tercería de dominio persigue el alzamiento del embargo, mientras que la de mejor derecho busca la satisfacción preferente del crédito.

La Hacienda Pública goza de prelación legal, salvo concurrencia con derechos reales inscritos con anterioridad. La carga probatoria recae sobre el tercerista, quien debe acreditar su derecho con anterioridad al embargo. La Administración también puede ejercitar acciones de tercería en defensa del crédito público. La jurisprudencia delimita con precisión los efectos y límites de estas acciones. La forma, plazos y efectos están regulados con detalle en la normativa vigente. Las tercerías constituyen una garantía esencial del principio de legalidad y de tutela judicial efectiva en el ámbito tributario.

BIBLIOGRAFÍA

- › Vázquez Barros, S. «Las tercerías de dominio y de mejor derecho». Tirant lo Blanch. 2011
- › de Miguel Arias, S. «La tercería de mejor derecho en el ámbito de la Hacienda Pública». Crónica tributaria núm. 148/2013.
- › Zapico Rodríguez, J. «La recaudación ejecutiva». El Consultor de los Ayuntamientos. Wolters Kluwer. 2022.
- › Pizarro Moreno, E. «Tercería de dominio; crónica de problemas resueltos». Práctica de tribunales: revista de derecho procesal civil y mercantil. 2022.

EL NUEVO CONTRATO PARA EL PROYECTO DE LA GESTIÓN INTERNA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID: SAP WITH RISE Y SAP BTP

ÁNGEL FERNÁNDEZ BUENO

Subdirector General de
Sistemas de Información
Corporativos
Informática Ayuntamiento
Madrid

RESUMEN

La transformación digital se ha vuelto un objetivo clave para las administraciones públicas. En el caso del Ayuntamiento de Madrid, la adopción de tecnologías de última generación como RISE with SAP y la plataforma SAP Business Technology Platform (BTP), entre otras, supone impulsar una verdadera revolución en la forma de gestionar los procedimientos. A lo largo de este artículo exploraremos qué beneficios puede aportar RISE with SAP y el BTP al Ayuntamiento de Madrid y, en concreto, a la Agencia Tributaria de Madrid (ATM). Veremos cómo estas tecnologías pueden transformar la gestión pública municipal, digitalizar trámites y maximizar la eficiencia en beneficio tanto de los funcionarios como de los ciudadanos.

Palabras clave: Transformación digital, RISE with SAP, SAP BTP, tecnologías de última generación.

ABSTRACT

Digital transformation has become a key objective for public administrations. In the case of the Madrid City Council, the adoption of cutting-edge technologies such as RISE with SAP and the SAP Business Technology Platform (BTP), among others, represents a true revolution in how procedures are managed. In this article, we will explore the benefits that RISE with SAP and BTP can bring to Madrid City Council and, specifically, to Madrid Tax Agency (ATM). We will see how these technologies can transform municipal public management, digitize processes, and maximize efficiency for the benefit of both civil servants and citizens.

Keywords: Digital transformation, RISE with SAP, SAP BTP, cutting-edge technologies.

1	INTRODUCCIÓN	105
2	EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS DISTINTAS SOLUCIONES TRIBUTARIAS EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID	106
3	EVOLUCIÓN DEL RESTO DE SOLUCIONES SAP EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID	111
4	¿QUÉ ES RISE WITH SAP Y QUÉ APORTA FRENTE A MODELOS ANTERIORES?	113
5	BENEFICIOS DE RISE WITH SAP EN LA GESTIÓN PÚBLICA MUNICIPAL	118
6	EL PAPEL DE SAP BTP EN LA INNOVACIÓN DEL AYUNTAMIENTO	126
7	CONCLUSIONES	129

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

105

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

① INTRODUCCIÓN

La transformación digital se ha vuelto un objetivo clave para las administraciones públicas en todo el mundo. En el caso del Ayuntamiento de Madrid, la adopción de tecnologías de última generación como RISE with SAP y la plataforma SAP Business Technology Platform (BTP), entre otras, promete impulsar una verdadera revolución en la forma de gestionar los procedimientos internos del mismo: Presupuestación, ejecución, control y seguimiento de los ingresos y gastos, así como la gestión de todo lo relacionado con los RRHH. Estas herramientas, ofrecidas por la multinacional de origen alemán, SAP, proporcionan la posibilidad de dar un paso adelante respecto a los modelos tradicionales de gestión, permitiendo digitalizar procesos, mejorar la eficiencia interna y ofrecer mejores servicios a la ciudadanía. En este artículo exploraremos qué beneficios puede aportar RISE with SAP (un paquete integral de soluciones en la nube) y el BTP (la plataforma tecnológica que lo acompaña) al Ayuntamiento de Madrid y, en concreto, a la Agencia Tributaria de Madrid (ATM). Además, compararemos estas nuevas propuestas con los modelos de servicio SAP empleados previamente en el consistorio madrileño, analizando diferencias en arquitectura tecnológica, flexibilidad, costes, mantenimiento, capacidad de innovación y alineación con los objetivos de transformación digital del Ayuntamiento. Veremos cómo estas tecnologías pueden transformar la gestión pública municipal, digitalizar trámites y maximizar la eficiencia en beneficio tanto de los funcionarios como de los ciudadanos.

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

106

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

② EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS DISTINTAS SOLUCIONES TRIBUTARIAS EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID

En septiembre del 1996 se comienza el diseño del sistema de Gestión Integrada de Ingresos Municipales (GIIM) con el objetivo de sustituir al Sistema de Gestión Integrada de Tributos (SIGIT), del que no nos queda información ni memoria histórica suficiente en el IAM (Informática Ayuntamiento Madrid) para poder hablar de él.

GIIM fue diseñado con el objeto de «englobar la gestión integrada de los ingresos municipales del ayuntamiento de Madrid, excepto multas de tráfico, ofreciendo los procedimientos necesarios para que cada servicio municipal competente, realice la parte de tramitación que le corresponde».

Fue desarrollado completamente con medios propios del Ayuntamiento. GIIM es el típico sistema Mainframe, el más usado a finales del siglo XX, para entornos de carácter tributario. Con un número de usuarios cercano a los 2000, sus casi 14.000 programas se ejecutan en Ordenadores IBM OS/390 (actualmente provisionados y administrados en instalaciones externas a IAM y ATM), bajo sistema operativo OS/390, con Lenguaje de Programación Natural y Gestor de Base de Datos DB2.

Con el objeto de poder ofrecer a la ciudadanía servicios digitales basados en la plataforma GIIM y poder disponer de conectividad en tiempo real con otras aplicaciones del Ayuntamiento, el entorno tecnológico de GIIM fue mejorado con una plataforma Middleware, que facilita el desarrollo y el consumo y la publicación de los servicios web necesarios para poder cumplir con los objetivos indicados anteriormente.

Entre septiembre del 1996 a enero del 2004 (algo más de 7 años en total), se pusieron en marcha las funcionalidades necesarias para dar cobertura a los distintos ingresos de carácter tributario del Ayuntamiento, siguiendo el siguiente cronograma:

- Comienzo del diseño: septiembre de 1996
- Módulo de recaudación: marzo de 1997
- Aplicación IAE: julio de 1997
- Aplicación IBI: abril de 1998

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

107

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

- Aplicación Plusvalía: mayo de 1999
- Aplicación IVTM: julio de 1999
- Aplicación Tasas: octubre de 1999
- Aplicación Ocupación: mayo de 2000
- Aplicación Paso de Vehículos: julio de 2000
- Aplicación de SAMUR: enero de 2002
- Aplicación de Cánones: enero de 2004

La irrupción en el mercado de las tecnologías basadas en arquitecturas Cliente/Servidor y la proliferación de herramientas de desarrollo y lenguajes dirigidos a aplicaciones web, hicieron que, a principios del año 2005, el Ayuntamiento se planteara la necesidad de abordar un proyecto de migración de los tributos gestionados en GIIM a una herramienta que cumpliera con los estándares del mercado antes mencionados. La herramienta se denominó +TIL y su desarrollo comenzó en 2006, dando sus primeros resultados prácticos en el 2013, cuando se implantó el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), la Ejecución Sustitutoria, así como los módulos horizontales y técnicos. Entre 2014 y 2017 se ponen en producción una serie de tasas, como la del Servicio de Estacionamiento Regulado (SER), la de Móviles, Bomberos, Telefonía Fija y Cajeros. A partir de este momento, el proyecto no registra nuevas funcionalidades y pasa a ser mantenido a la espera de la puesta en marcha de un sistema que se adecuara más a las necesidades de la ATM.

En la actualidad, las plataformas GIIM y +TIL siguen mejorándose, de forma muy selectiva y limitada, para poder aprovechar las ventajas ofrecidas por las aplicaciones de la Administración Digital del IAM, a la espera de su discontinuación definitiva, cosa que ocurrirá en el momento en el que el Sistema SAP TRM asuma la responsabilidad de todos los tributos, tasas y precios públicos gestionados por las mismas. Como ejemplo, cabe destacar el envío de notificaciones y comunicaciones a través de COMCD desde GIIM y +TIL, puestos en producción en el primer trimestre del 2025.

El momento para identificar un sistema más adecuado a las necesidades de la ATM llegó en el año 2019 en el que el Ayuntamiento publica el pliego para el «Contrato de servicios para la transformación de los sistemas de gestión interna: Económico-Financiera (ingresos y gastos) y de Recursos Humanos del Ayuntamiento de Madrid», dividido en 4 Lotes, en el que el Lote 3 «Servicios para la transformación de la gestión de los ingresos municipales y sanciones», se debía encargar de la migración de los ingresos provenientes de los tributos

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:

108

SAP with RISE y SAP BTP.

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.

Informática Ayuntamiento Madrid.

y tasas locales, incluyendo la migración de la gestión de multas de tráfico y de venta ambulante no autorizada. Es decir, todo lo gestionado por las aplicaciones GIIM y +TIL, antes mencionadas, en cuanto a los temas tributarios.

En el informe de Idoneidad previo a la licitación, se indicaba lo siguiente acerca del Lote 3 «Servicios para la transformación de la gestión de los ingresos municipales y sanciones» se menciona lo siguiente:

(...) El sistema tributario actual se compone de un conjunto de aplicaciones que resuelven de manera individual la parcela de funcionalidad para la que se han diseñado. El intento de unificar toda la gestión en un único sistema (+TIL), que ha ocupado los últimos años en el Ayuntamiento, no se ha desarrollado con la celeridad que hubiera sido deseable, y por tanto en la actualidad ya se encuentra tecnológicamente obsoleto y carece de ciertas funcionalidades derivadas de necesidades que han adquirido relevancia con la evolución de la Administración electrónica. Si a esto se une el hecho de que la necesaria comunicación con el sistema económico-financiero se mantiene en la actualidad a través de desarrollos y pasarelas de información específicos, cuando lo deseable sería una integración nativa en el propio sistema de gestión, la conclusión es que es necesario un nuevo enfoque de la gestión de ingresos como extensión de la plataforma económico-financiera, basado en el aprovechamiento de las funcionalidades que esta provee, máxime cuando existen referencias de otras Administraciones locales españolas que han adoptado este camino con resultados satisfactorios. Adicionalmente el sistema tributario municipal es clave en la gestión de múltiples servicios que el Ayuntamiento presta al ciudadano, siendo una pieza clave en la prestación de los mismos. Servicios deportivos, culturales o de gestión de la ciudad (licencias urbanísticas, de actividad, de gestión del suelo, etc) sustentan su gestión tributaria a través de un conjunto enorme de integraciones con el sistema tributario, siendo necesaria una visión integral desde la perspectiva económica de la gestión de los mismos. (...)

(...) Con el lote 3 se pretende integrar dentro de la propia solución económico-financiera del Ayuntamiento la gestión municipal de ingresos, haciendo uso de las funcionalidades previstas en la herramienta para esta finalidad. Bajo el contrato se llevarían a cabo tres prestaciones: una primera fase de homogeneización, consolidación y limpieza de la información tributaria relevante sobre las personas, que constituirían los datos tributarios maestros y orientada a unificar la información residente en todas las aplicaciones de gestión de ingresos y sanciones; la implantación propiamente dicha, tanto para ingresos como sanciones, mediante configuración

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

109

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

y adaptación del módulo tributario de la plataforma, incluyendo tanto los procesos de gestión, recaudación e inspección como la migración de los datos existentes en los sistemas actuales; y, por último, el soporte y mantenimiento del sistema desde su implantación hasta la finalización del contrato.

La implantación de esta gestión de ingresos (...) se beneficiará de desarrollos y adaptaciones llevados a cabo sobre la misma herramienta en otras Administraciones Locales del ámbito nacional, que pueden ceder sus desarrollos para su uso en el Ayuntamiento de Madrid por medio de mecanismos de cooperación entre Administraciones Públicas. (...)

Después de un estudio en profundidad de las posibilidades para poder alcanzar los objetivos antes mencionados, incluyendo visitas a instalaciones en producción, se determinó que la plataforma para la gestión de Ingresos Tributarios de SAP, denominada SAP TRM (Taxes & Revenue Management), era la idónea para poder llevar adelante la migración de los sistemas GIIM y +TIL.

Previo al comienzo de los trabajos necesarios para incorporar la gestión de tributos y tasas, se decidió abordar, durante el primer año del proyecto, una fase de limpieza y adecuación de los datos maestros de contribuyentes provenientes de las aplicaciones «legacy». En resumen, dichos datos se contrastaron y validaron con las principales bases de datos nacionales, de manera que los datos de identidad (cotejados contra la base de datos de la Policía) y los de domicilio fiscal (cotejados contra la base de datos de la AEAT), entre otros, se incorporaron a los datos del contribuyente. Adicionalmente se realizó una tarea de normalización de las direcciones, cruzando dicha información contra la Base de Datos Ciudad del IAM (el callejero del Ayuntamiento).

Estas tareas previas a la puesta en marcha de los tributos y tasas dieron lugar a la creación de los denominados «Golden Records» que han permitido, entre otras cosas, un alto grado de eficiencia tributaria que ha sido del 98,02% en el caso del IBI del 2024. Es importante indicar que la calidad del dato no solo ha sido un esfuerzo puntual al principio del proyecto, si no que sigue estando activo, de manera que los datos de contribuyente que se dan de alta por primera vez en el sistema siguen el procedimiento de calidad continua.

En cuanto al plan de implantación de tributos y tasas del Ayuntamiento, a diferencia de las anteriores ocasiones (GIIM y +TIL), se decidió empezar por los tributos más importantes y complejos en las dos modalidades de gestión: para los tributos de Censo, y de Autoliquidación.

Las fechas de hitos alcanzados hasta ahora por el proyecto SAP TRM son las siguientes:

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

110

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

- Impuesto de Bienes inmuebles (IBI) y la Tasa de Residuos Urbanos de Actividades (TRUA), segundo trimestre 2022
- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), comúnmente conocido como impuesto de Plusvalía, cuarto trimestre 2022
- Tasa de terrazas, segundo trimestre 2023
- Nueva Tasa de Gestión de Residuos (TGR)

Cabe indicar que, en estos momentos, en SAP TRM se gestionan, calculado en base a los importes recaudados, dos tercios de los ingresos de carácter tributario del Ayuntamiento.

Los siguientes pasos se darán en el ámbito del nuevo contrato para el Proyecto de Transformación Interna de la Gestión Interna del Ayuntamiento, estando previsto implantar a continuación el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) y el Impuesto de Actividades Empresariales (IAE).

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:

111

SAP with RISE y SAP BTP.

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.

Informática Ayuntamiento Madrid.

③ EVOLUCIÓN DEL RESTO DE SOLUCIONES SAP EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID

El Ayuntamiento de Madrid no es ajeno al uso de sistemas SAP para gestionar sus funciones administrativas. De hecho, lleva más de dos décadas aprovechando estas herramientas. Ya en 2004, el consistorio madrileño desplegó sus primeras soluciones SAP para la gestión económico-financiera y de recursos humanos, sentando las bases de una administración más integrada y eficiente. Durante muchos años, la plataforma SAP utilizada fue la tradicional (SAP ERP, conocido como ECC) instalada en sus propios servidores locales (modelo on-premise). Esta solución permitió unificar contabilidad, presupuestos, nóminas y otros procesos internos, pero también implicaba desafíos: requería una infraestructura tecnológica propia, mantenimientos periódicos complejos y actualizaciones manuales costosas en tiempo y recursos.

Con el paso del tiempo, y especialmente ante el auge de la computación en la nube, el Ayuntamiento buscó modernizar su entorno SAP. En 2020 se dio un salto importante migrando la plataforma SAP municipal hacia un entorno de cloud privado. En concreto, el Ayuntamiento lanzó el pliego de contratación denominado «Contrato de servicios para la transformación de los sistemas de gestión interna: Económico-Financiera (ingresos y gastos) y de Recursos Humanos del Ayuntamiento de Madrid», dividido en 4 Lotes, en los que el primer Lote, el asociado a la infraestructura necesaria para garantizar el correcto funcionamiento de las distintas instancias del producto, se encargó de migrar, actualizar y gestionar dichas plataformas bajo un modelo seguro de computación en la nube, utilizando SAP HANA Enterprise Cloud (HEC).

Este proyecto, con una duración de cinco años, supuso que los sistemas económico-financieros, de ingresos (tributos y sanciones de tráfico y venta ambulante) y de recursos humanos del consistorio, pasaran a ejecutarse sobre servidores en la nube en lugar de centros de datos locales. El objetivo principal de esta migración era mejorar la velocidad de respuesta del sistema y habilitar nuevas capacidades: gracias a la nube y a la base de datos SAP HANA en memoria, se redujeron los tiempos de procesamiento de información en las labores municipales.

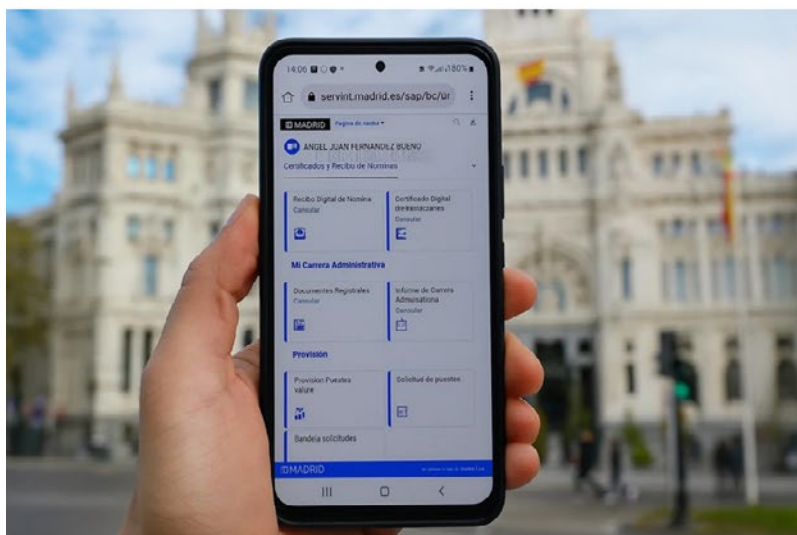
El proceso de modernización tecnológica continuó en años posteriores. En 2023, el Ayuntamiento completó la migración de su plataforma SAP a la última generación, S/4HANA. SAP S/4HANA es la suite ERP de nueva generación que sustituye al antiguo SAP ECC, ofreciendo una experiencia de usuario renovada (por ejemplo, con interfaces web amigables SAP Fiori en lugar de la clásica pantalla SAP GUI) y procesos optimizados sobre la base de datos HANA en memoria. La migración a S/4HANA garantiza que el consistorio cuente con

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid: SAP with RISE y SAP BTP.

112

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

las funcionalidades más recientes y mejores prácticas de SAP, preparando el terreno para los próximos años.



SAP Fiori permite el acceso a los servicios de empleado desde el móvil



Con S/4HANA ya implantado, el Ayuntamiento de Madrid dispone de una base sólida para dar el siguiente paso en su transformación digital: la adopción del modelo RISE with SAP junto con el uso intensivo de la Business Technology Platform (BTP). A continuación, explicaremos en qué consisten estas soluciones y qué valor añadido aportarían sobre las iniciativas ya emprendidas.

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:

113

SAP with RISE y SAP BTP.

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.

Informática Ayuntamiento Madrid.

④ ¿QUÉ ES RISE WITH SAP Y QUÉ APORTA FRENTE A MODELOS ANTERIORES?

RISE with SAP es el nombre de una oferta integral de SAP lanzada en 2021, concebida como «Business Transformation as a Service». En términos sencillos, RISE with SAP es un paquete de suscripción único que reúne todos los elementos necesarios para que una organización migre su sistema de gestión SAP a la nube y modernice sus procesos de negocio. A diferencia del modelo tradicional (donde el cliente compraba licencias de software, invertía en servidores o en un hosting, contrataba soporte por separado, etc.), con RISE with SAP la idea es simplificar todo en un solo servicio bajo la responsabilidad de SAP y del partner que gestiona el contrato con el Ayuntamiento. De hecho, «RISE with SAP reúne el ERP SAP S/4HANA Cloud (edición privada), la infraestructura de nube, los servicios administrados y más en un solo contrato». Esto significa que el cliente (en este caso, el Ayuntamiento) ya no tendría que preocuparse por negociar por separado la base de datos, el hardware, el soporte técnico o las actualizaciones: SAP (junto con el partner que gestiona el contrato con el Ayuntamiento y sus socios en la nube) se encargan de proporcionar una solución completa, con acuerdos de nivel de servicio únicos y garantías de funcionamiento. En palabras coloquiales, RISE es como un «todo incluido» de SAP en la nube, donde el Ayuntamiento paga una suscripción y a cambio obtiene su ERP S/4HANA funcionando en la nube, siempre actualizado, seguro, con soporte continuo y con un conjunto de herramientas para transformar sus procesos.

Cabe destacar que RISE with SAP no es solo «ERP en la nube», sino una propuesta más amplia que incluye varios componentes pensados para impulsar los organismos inteligentes. Entre estos componentes, uno de los más importantes es SAP Business Technology Platform (BTP). De hecho, SAP describe a BTP como «la base del modelo de organismo inteligente» dentro de la oferta RISE. SAP BTP es una plataforma como servicio (PaaS) empresarial que ofrece un abanico completo de herramientas y servicios para desarrollar, ampliar e integrar aplicaciones en la nube... posicionándose como un pilar fundamental para la transformación digital de los negocios basados en las funcionalidades gestionadas por SAP. Es decir, BTP permite al Ayuntamiento crear aplicaciones a medida (por ejemplo, un portal ciudadano personalizado, una app móvil para empleados, etc.), conectar SAP con otros sistemas externos (por ejemplo, enlazar los datos financieros municipales con plataformas estatales o con soluciones de smart city), y aprovechar servicios avanzados de SAP en la nube (analítica de datos, machine learning, Internet de las Cosas, blockchain, chatbots, etc.) sin tener que construir toda la infraestructura desde cero.

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:

114

SAP with RISE y SAP BTP.

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

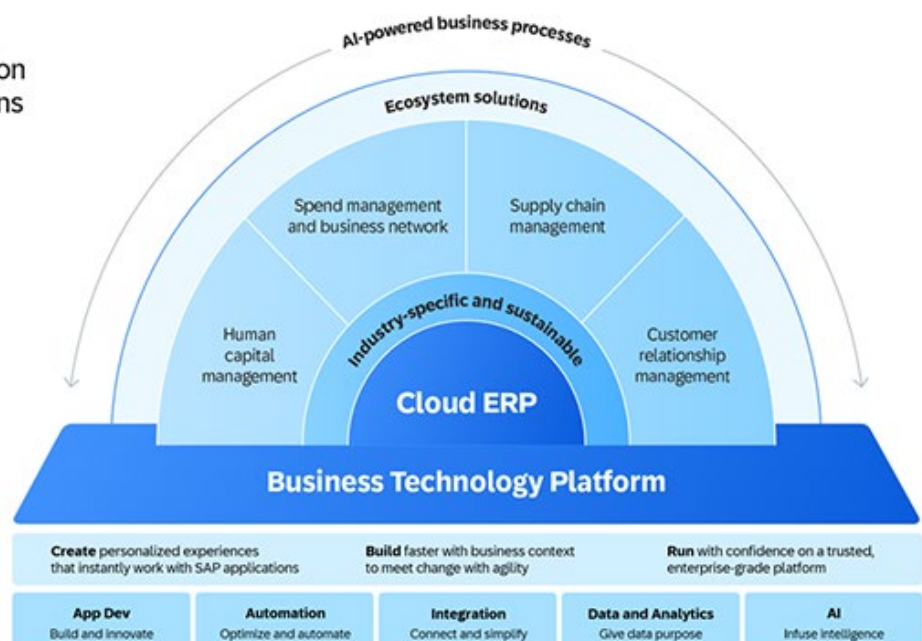


SAP BTP es la plataforma tecnológica de SAP en la nube



SAP BTP

Unleash digital innovation
across business functions



El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:

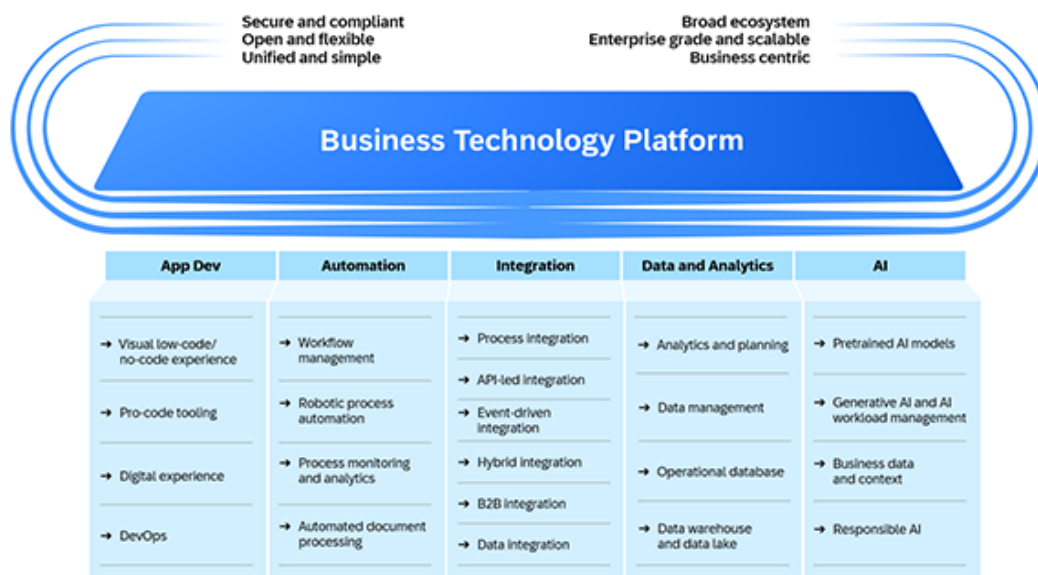
115

SAP with RISE y SAP BTP.

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.

Informática Ayuntamiento Madrid.

SAP BTP is your platform to individualize your business processes



Resumiendo, RISE with SAP proporciona la infraestructura y el software de gestión (SAP S/4HANA) como un servicio único, mientras que SAP BTP ofrece el ecosistema tecnológico para potenciar la innovación y la integración alrededor de ese núcleo. Juntos, representan un cambio significativo frente a los modelos anteriores utilizados en el Ayuntamiento de Madrid:

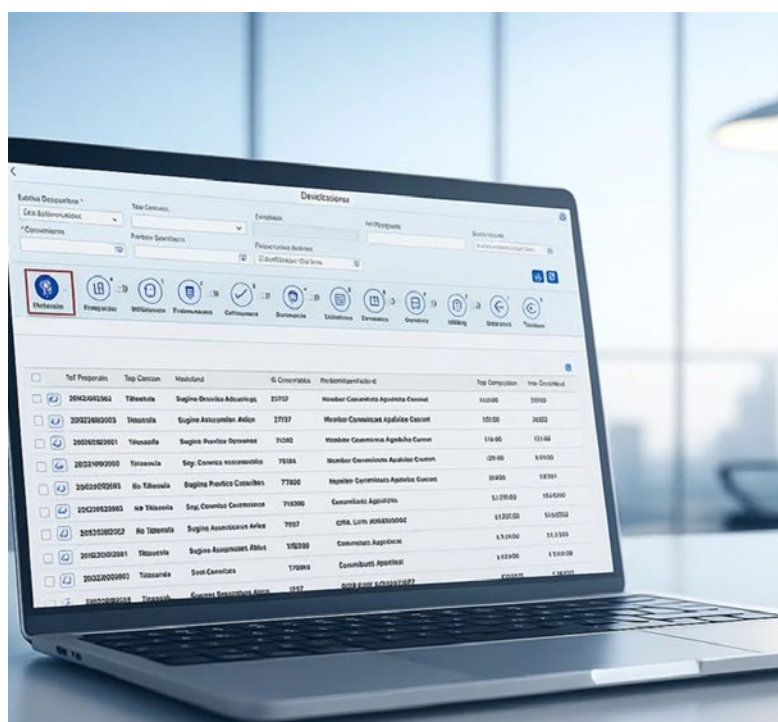
- Antes (modelo tradicional on-premise o cloud privado «a la carta»): El Ayuntamiento debía encargarse de muchas capas por separado: adquirir servidores o contratar un hosting, instalar y actualizar el software SAP, gestionar bases de datos, asegurar la continuidad del negocio, etc. Las mejoras debían implementarse mediante proyectos individuales (por ejemplo, añadir una nueva aplicación requería infraestructura adicional y desarrollo personalizado). La flexibilidad estaba limitada por la capacidad del hardware disponible y las inversiones previas. Asimismo, los contratos de soporte podían involucrar a múltiples proveedores (SAP para el software, otro para la infraestructura, consultoras para desarrollos...).
- Ahora (modelo RISE con SAP + BTP): El Ayuntamiento accede a SAP S/4HANA en la nube bajo suscripción, con la infraestructura gestionada por SAP y el partner responsable del nuevo contrato «Contrato mixto de suministro y servicios para la transformación de la gestión interna de los gastos, ingresos y recursos humanos del Ayuntamiento de Madrid y sus Organismos Autónomos» (y su partner cloud, también llamado

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid: SAP with RISE y SAP BTP.

116

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

Hyperscaler), recibiendo automáticamente las actualizaciones y mejoras. Solo existe un contrato y un responsable principal, lo que simplifica la gobernanza de TI (SAP y el partner responsable, actúan como interlocutores únicos para la operación y soporte del sistema). Además, gracias a BTP, el consistorio puede desarrollar extensiones o integraciones sin alterar el núcleo de S/4HANA, usando herramientas de bajo código (Low Code), APIs estandarizadas y servicios listos para usar. Esto brinda mucha más agilidad para innovar. Un claro ejemplo es el caso de la presentación, por parte de la ciudadanía y de las empresas, de las «Garantías, Avalos, Seguros de caución» necesarias para poder relacionarse con el Ayuntamiento, donde se ha preparado un Portal de presentación electrónica, con integración con el Registro de Apoderados de la CAM, y la gestión de las garantías en SAP ECOFIN en todas sus fases, desde la presentación, verificación de datos, gestión por Tesorería y Contabilidad. Incluye también la solicitud y devolución posterior de la garantía. También se permite la gestión por SAP ECOFIN de las garantías no presentadas en modalidad electrónica. La funcionalidad completa contempla la integración con Archivo Electrónico del Ayuntamiento, con Sello de órgano (AAA) y notificaciones a los implicados mediante COMCD.



El módulo de Garantías está
construido bajo las premisas de SAP
BTP

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

117

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

A continuación, profundizaremos en los beneficios concretos que RISE with SAP y BTP podrían aportar a la gestión pública municipal, ilustrando cómo estas diferencias tecnológicas se traducen en las posibles mejoras tangibles en la operación diaria del Ayuntamiento y en los servicios a la ciudadanía.

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:

118

SAP with RISE y SAP BTP.

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.

Informática Ayuntamiento Madrid.

⑤ BENEFICIOS DE RISE WITH SAP EN LA GESTIÓN PÚBLICA MUNICIPAL

Implementar RISE with SAP en el Ayuntamiento de Madrid va más allá de un simple cambio técnico: supone la posibilidad de habilitar una nueva forma de gestionar lo público de manera más inteligente, eficiente y orientada al ciudadano. Veamos algunos de los beneficios clave:

Digitalización integral de procesos y administración «sin papeles»

Uno de los objetivos centrales de la transformación digital es eliminar trámites en papel y digitalizar expedientes. Con las soluciones previas, Madrid ya avanzó hacia el papel cero, pero con RISE with SAP esta visión se consolida. Al tener todos los procesos integrados en S/4HANA Cloud y accesibles vía aplicaciones web, se puede lograr que prácticamente cualquier trámite administrativo se realice de forma electrónica de principio a fin.

Así, por ejemplo, encuadradas en la Estrategia de Transformación de la Gestión de Recursos Humanos en el Ayuntamiento de Madrid y sus Organismos Autónomos (2020-2023) y en los «Acuerdos de la Villa», se impulsó la desconcentración de competencias en la provisión de puestos de personal funcionario y la digitalización completa proceso en SAP RRHH.

El procedimiento administrativo digital completo ha permitido una atribución racional de la competencia en las Secretarías Generales Técnicas de las Áreas de Gobierno del Ayuntamiento de Madrid y la participación de cada uno de los intervinientes en el procedimiento.

Las solicitudes de los candidatos son realizadas en la intranet municipal Ayre y gestionadas por los gestores en SAP RRHH de inicio a fin. Desde la evaluación de candidatos y publicación de las listas de candidatos, presentación de informes de la D.G. de Costes y Gestión de Personal, hasta la resolución y publicación en el BOAM. La digitalización del procedimiento incluye la integración con otras herramientas de Administración Digital como el sistema de gestión documental del Ayuntamiento o la herramienta de firma (portafirmas), así como el envío automático al libro de actas y Resoluciones del Ayuntamiento de Madrid.

Los empleados del Ayuntamiento pueden adjuntar documentación digital, firmar electrónicamente y consultar el estado de su expediente en línea. Internamente, los funcionarios tienen herramientas para revisar, aprobar o rechazar pasos con unos pocos clics, dejando trazabilidad automáticamente. Esto reduce drásticamente los tiempos de tramitación (menos esperas entre

pasos) y minimiza errores al no tener que reintroducir datos manualmente en distintos sistemas.

Los números respaldan esta mejora: en proyectos de administración electrónica similares, se han observado reducciones de hasta un 30% en el tiempo necesario para tramitar expedientes y en el uso de papel, gracias a la digitalización eficiente. En la práctica, esto significa ciudadanos y empleados atendidos con mayor rapidez y expedientes que ya no se pierden ni se retrasan por trámites burocráticos tradicionales. Además, la plataforma en la nube asegura que los servicios estén disponibles prácticamente 24 horas al día, 7 días a la semana. Un ciudadano o un empleado podría iniciar un trámite un sábado por la tarde desde su casa, y el sistema lo recibiría de inmediato, algo impensable en la era exclusivamente analógica.

Mejora de la eficiencia y productividad interna

RISE with SAP aporta al Ayuntamiento de Madrid la posibilidad de replantear y optimizar sus procesos internos aprovechando herramientas inteligentes. Como parte de esta oferta, SAP podría proporcionar soluciones de Business Process Intelligence (por ejemplo, Signavio) que analizan cómo funcionan los procesos actuales, detectan cuellos de botella y proponen mejoras basadas en mejores prácticas. Esto significa que el propio sistema puede sugerir al Ayuntamiento formas de automatizar ciertas tareas o simplificar pasos administrativos.

Asimismo, al usar SAP S/4HANA Cloud, el Ayuntamiento dispone de funcionalidades de automatización e inteligencia artificial embebidas en el ERP. Por ejemplo, actividades rutinarias de contabilidad (conciliaciones bancarias, asignación de partidas presupuestarias) pueden automatizarse en gran medida mediante reglas y algoritmos de machine learning. También es factible introducir RPA (Robotic Process Automation) para automatizar tareas repetitivas entre sistemas: el BTP ofrece servicios para crear bots que realicen, por ejemplo, la descarga y registro de documentos de otras plataformas, sin intervención humana.

El resultado de todo esto es un aumento de la productividad de los empleados públicos. Las horas antes dedicadas a introducir datos manualmente o buscar información dispersa se reducen, permitiendo que los funcionarios se enfoquen en tareas de mayor valor (atención directa al ciudadano, análisis, toma de decisiones). Un directivo del área de Hacienda del Ayuntamiento podría, gracias al nuevo sistema, obtener con un par de clics un informe actualizado al momento del estado de recaudación de impuestos o de la ejecución presupuestaria, en lugar de tener que consolidar datos de múltiples fuentes durante días. Esa información en tiempo real mejora la capacidad de reacción y decisión. De hecho, uno de los objetivos declarados del proyecto cloud de Madrid es «mejorar la toma de decisiones gracias a la analítica en tiempo real de los indicadores de gestión». Con RISE with SAP esto se logra plenamente al estar todo integrado

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

120

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

en HANA (base de datos en memoria) y contar con herramientas analíticas como SAP Analytics Cloud para cuadros de mando instantáneos.

Otro factor de eficiencia es la movilidad y acceso remoto. Antes, muchas aplicaciones SAP solo podían usarse desde la red interna del Ayuntamiento y con un PC tradicional. Ahora, con las aplicaciones web responsivas y apps móviles, un gestor va a poder aprobar una solicitud o consultar un expediente desde una tablet o incluso desde su teléfono corporativo, esté donde esté. Esto no solo fue vital durante los confinamientos de la pandemia, sino que establece un nuevo estándar de flexibilidad laboral en la administración: reuniones virtuales con datos compartidos en pantalla, equipos que colaboran a distancia sobre el mismo sistema, etc. RISE with SAP al ser un servicio cloud soporta esta modalidad por diseño, sin que la experiencia difiera de estar presencialmente en la oficina.

Servicios al ciudadano más ágiles y centrados en sus necesidades

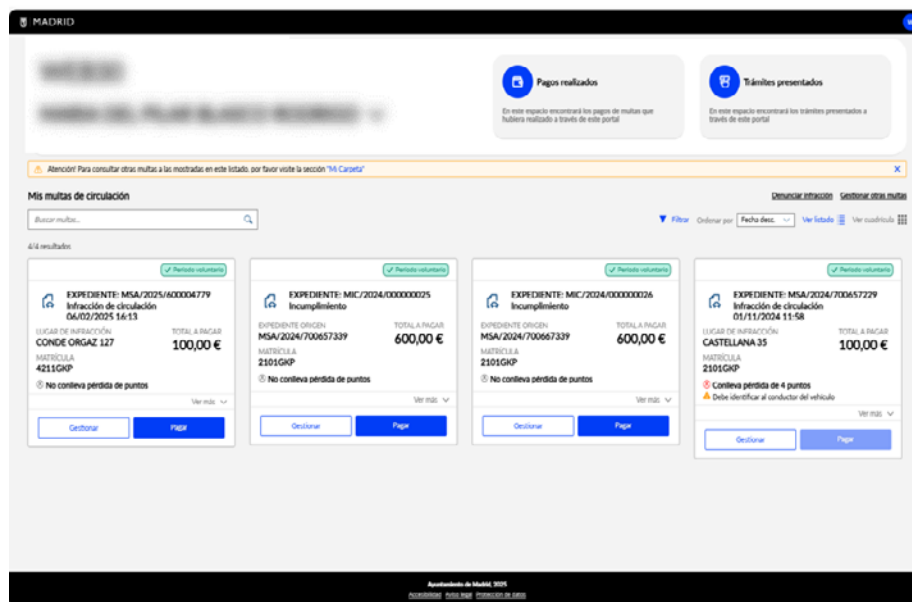
El impacto más visible (y quizá más importante) de esta transformación se refleja en los servicios que recibe la ciudadanía. Un Ayuntamiento eficiente internamente es la base para una atención al público más ágil, transparente y personalizada. Gracias a RISE with SAP y BTP, Madrid podrá ampliar y mejorar su catálogo de servicios digitales:

- Trámites 100% en línea y multicanal: Ya mencionamos la digitalización integral de expedientes. Ahora bien, SAP BTP permite incluso crear nuevos canales de interacción. Por ejemplo, se podría desarrollar un agente chatbot inteligente (usando SAP Conversational AI, parte de BTP) integrado en la web municipal que atienda consultas frecuentes las 24h: «¿Cómo puedo solicitar una bonificación/reducción del Impuesto de Bienes Inmuebles?», «¿Qué documentos necesito realizar una autoliquidación de Plusvalía?» y guíe al ciudadano, conectando con el backend de SAP si es necesario para agendar una cita o generar un formulario. Otro canal es ya la aplicación móvil ciudadana (Portal Tributario) donde cada persona, tras autenticarse, pueda ver sus impuestos municipales, pagar recibos, solicitar bonificaciones/ reducciones, o el Portal de Gestión de Multas, todo ello integrado con los procesos SAP correspondientes (finanzas, gestión de tributos, gestión de multas, etc.) mediante las APIs que expone el BTP.

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid: SAP with RISE y SAP BTP.

121

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos. Informática Ayuntamiento Madrid.



El Portal de multas permite a la ciudadanía acceder a los servicios ofrecidos por la plataforma SAP

- Reducción de tiempos de respuesta: Con los procesos más automatizados y datos centralizados, el Ayuntamiento podrá responder más rápido a solicitudes ciudadanas. De hecho, la aspiración es que muchos trámites simples se resuelvan en tiempo real o en pocos minutos (por ejemplo, un certificado de pago de una deuda tributaria se genera al instante, el pago de la autoliquidación del impuesto de plusvalía se puede realizar inmediatamente después de haber elaborado dicha autoliquidación, etc.). La analítica en tiempo real sobre los indicadores de gestión también podrá ayudar a detectar retrasos o cuellos de botella y tomar medidas proactivas para evitarlos, asegurando que el nivel de servicio al ciudadano mejora continuamente.
- Mayor transparencia y confianza: Un sistema integrado como S/4HANA permite llevar un registro completo y trazable de cada interacción. Esto facilita que el Ayuntamiento pueda ofrecer portales de transparencia y datos abiertos alimentados directamente desde la fuente de datos única, como, por ejemplo, la ejecución del presupuesto. La confianza de la ciudadanía en su administración crece cuando percibe eficiencia y acceso a la información. Con RISE with SAP, además, se fortalecen los aspectos de seguridad y cumplimiento normativo, incluyendo la protección de datos personales. La plataforma cloud incorpora estándares de seguridad robustos (cifrado, controles de acceso restrictivos, monitorización continua) y cumple con regulaciones globales y locales en materia de privacidad, algo crítico para la administración pública. La ciudadanía puede

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

122

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

confiar en que sus datos están seguros y en que la administración cumple la normativa (p. ej., RGPD).



En definitiva, el ciudadano podrá experimentar un Ayuntamiento más cercano, proactivo y eficiente, ya que los procesos de gestión interna y de cara al ciudadano se van a unificar y simplificar... como resultado de la digitalización, se va a incrementar el tiempo disponible para efectuar trámites, ya que ahora podrán realizarse a cualquier hora y día gracias a las capacidades de la plataforma en la nube. En definitiva, una administración que ya no está limitada por horarios de oficina o expedientes en papel, sino que ofrece servicios digitales siempre disponibles y adaptados al ritmo de vida actual.

Reducción de costes y modelo sostenible de TI

Para un organismo público, la eficiencia no solo se mide en tiempos sino también en el uso responsable del dinero público. Implementar RISE with SAP conlleva cambios en la estructura de costes de TI del Ayuntamiento que, bien gestionados, pueden suponer ahorros significativos y un gasto más predecible a largo plazo.

En el modelo antiguo, cada cierto tiempo el Ayuntamiento debía afrontar grandes inversiones: renovar servidores obsoletos, ampliar capacidad de almacenamiento, comprar licencias adicionales al crecer el número de usuarios o módulos, etc. Estos picos de gasto eran a veces difíciles de encajar en los presupuestos anuales. Con RISE with SAP, se adopta un modelo de pago por suscripción que unifica muchos de esos conceptos. Según expertos, consolidar varios servicios en una sola suscripción permite reducir los costes iniciales y

gestionar mejor los gastos, pagando solo por lo que se necesita y escalando según demanda, lo que puede conllevar ahorros sustanciales a largo plazo.

Adicionalmente, al incluirse en el contrato RISE el mantenimiento y soporte, el costo total de propiedad (TCO) tiende a ser menor o al menos más claro y estable. SAP se compromete a unos niveles de servicio (por ejemplo, disponibilidad del sistema del 99%, tiempos de respuesta, etc.), y cualquier inversión para lograr eso en la nube corre de su parte (o de la del proveedor de la nube). Para el Ayuntamiento esto significa menos gastos imprevistos por caídas de sistema o por necesidades de parches urgentes – todo está cubierto bajo la cuota. Como indicó SAP, la base en la nube permite «un coste total de propiedad reducido comparado con los landscapes existentes», con operaciones optimizadas en data centers de SAP o hyperscalers, teniendo SAP como punto único de contacto.

No solo se trata de ahorro monetario, sino de gasto eficiente y dirigido a la innovación. Al liberar recursos antes dedicados a mantener infraestructura, el Ayuntamiento puede reinvertir en mejoras para los ciudadanos. Es coherente con el enfoque de «hacer más con menos»: tecnología moderna que reduce costes operativos (menos consumo energético de servidores locales, menos espacio físico para CPDs, menos personal técnico dedicado a tareas repetitivas de administración de sistemas) y a la vez mejora de resultados. Un beneficio adicional es la sostenibilidad: al migrar a la nube, se suele optimizar el uso de energía y reducir la huella de carbono de TI, ya que los grandes data centers suelen ser más eficientes energéticamente que pequeños CPDs locales y permiten consolidar cargas de trabajo.

Mayor capacidad de adaptación y evolución futura

La tecnología y las necesidades ciudadanas evolucionan constantemente. Un problema de los sistemas tradicionales era su rigidez: una vez implantado un ERP, podía costar mucho esfuerzo adaptarlo a nuevas leyes, nuevos procesos o tecnologías emergentes. Aquí es donde RISE with SAP muestra un beneficio estratégico: prepara al Ayuntamiento para el futuro, con una plataforma flexible que puede crecer y cambiar con relativa facilidad.

Algunos ejemplos de esta adaptabilidad:

- Actualizaciones continuas sin interrupciones mayores: SAP S/4HANA Cloud (especialmente en ediciones públicas) recibe actualizaciones trimestrales con nuevas características. Incluso en la edición privada bajo RISE, SAP provee actualizaciones periódicas gestionadas. Esto significa que, dentro de 2, 5 o 10 años, el ERP del Ayuntamiento seguirá estando actualizado a la última versión, incorporando mejoras de usabilidad, nuevas funciones legales (por ejemplo, cambios en normativa

contable pública) o integraciones con tecnologías emergentes, sin necesidad de emprender otro proyecto masivo de migración como el que supuso pasar de ECC a S/4. La evolución es gradual y constante, lo que reduce riesgos de obsolescencia.

- Elección de proveedores y prevención del lock-in: Aunque RISE with SAP implica confiar en SAP como proveedor principal, ofrece opciones para evitar dependencias rígidas de un solo entorno tecnológico. Por ejemplo, el Ayuntamiento podría elegir desplegar RISE en la infraestructura de Azure, AWS, Google u otras, y cambiar de uno a otro si en el futuro conviene, ya que SAP soporta varios hyperscalers. También la arquitectura abierta con APIs permite que, si alguna parte del sistema no satisface las necesidades, se integre una solución de terceros o desarrollada a medida sin romper la globalidad. Esta interoperabilidad y modularidad garantizan que el Ayuntamiento no quede atrapado sin remedio en un único camino tecnológico, sino que pueda ajustar su estrategia de TI según evolucionen las circunstancias (por ejemplo, adoptando nubes híbridas, o incorporando soluciones específicas para Agentic Cities de otros proveedores conectadas vía BTP).
- Cumplimiento de objetivos de transformación digital y agendas futuras: Las administraciones públicas suelen alinearse con estrategias nacionales o europeas (Agenda Digital, fondos Next Generation, etc.). Al tener RISE with SAP, el Ayuntamiento de Madrid está mejor posicionado para cumplir con esas agendas. Por ejemplo, si se exige mayor transparencia y datos abiertos, ya se ha mencionado que la plataforma lo facilita. Si se promueve la inteligencia artificial en servicios públicos, SAP BTP ya provee IA lista para usar (como servicios de reconocimiento de imágenes, análisis de texto, predicción, etc.) que se pueden incorporar a proyectos municipales sin comenzar desde cero. Si se requiere interoperabilidad con la Administración General del Estado o la Comunidad de Madrid (por ejemplo, intercambio de datos de padrón, hacienda, etc.), las APIs estandarizadas en BTP pueden exponer servicios del Ayuntamiento para su consumo externo de manera controlada, o invocar servicios de otras entidades. Todo esto hace que la tecnología deje de ser una barrera y se convierta en un habilitador de políticas públicas innovadoras.
- Preparado para la «Administración inteligente»: SAP habla del concepto de Intelligent Enterprise, que llevado al sector público podríamos llamar «Administración inteligente». Esto implica usar los datos de forma proactiva para mejorar resultados. Con

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

125

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

la solución implantada, Madrid podría aprovechar mejor sus datos integrados: realizar análisis predictivos, aplicar inteligencia geográfica combinando datos de SAP con mapas GIS, o incluso evaluar con simulaciones el impacto de decisiones de política pública. Tener todos los datos en una plataforma unificada y con herramientas analíticas facilita este nivel de análisis avanzado que antes requería mucho esfuerzo manual con datos dispersos.

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:

126

SAP with RISE y SAP BTP.

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.

Informática Ayuntamiento Madrid.

⑥ EL PAPEL DE SAP BTP EN LA INNOVACIÓN DEL AYUNTAMIENTO

Hemos mencionado a lo largo del texto a SAP Business Technology Platform (BTP) como pieza clave del nuevo entorno. Vale la pena profundizar un poco más en qué puede hacer BTP por un Ayuntamiento como el de Madrid, aterrizando sus capacidades en ejemplos concretos:

- Integración de sistemas dispares: Un ayuntamiento grande tiene multitud de aplicaciones además del ERP financiero: sistemas de gestión de bibliotecas, plataformas de participación ciudadana, bases de datos de denuncias de tráfico, sistemas de gestión de infraestructuras urbanas, etc. Uno de los objetivos de la transformación digital es unificar la visión y evitar silos de información. SAP BTP incluye un Integration Suite muy potente que facilita conectar SAP con sistemas de terceros mediante conectores predefinidos, API Management y herramientas de integración sin código. Por ejemplo, supongamos que Madrid tiene un sistema específico para gestionar la recogida de basuras de la ciudad, pero quiere relacionar esos datos con los costes en SAP. Con BTP se puede integrar ambas plataformas de forma que los volúmenes recogidos y rutas (del sistema de basuras) se crucen automáticamente con las órdenes de pagos (en SAP), dando una visión de coste por tonelada recogida, rendimiento por camión, etc., todo ello sin que los usuarios tengan que entrar datos a mano en dos sitios. La integración permite automatizar la carga de datos entre aplicaciones, manteniendo la consistencia y reduciendo errores.
- Extensiones y desarrollos a medida: No importa lo completo que sea un ERP, siempre habrá necesidades particulares que requieren aplicaciones a medida. Antes, extender SAP significaba a veces modificar el código base (ABAP) o crear aplicaciones externas aisladas. Con BTP, el Ayuntamiento puede desarrollar sus propias extensiones sin tocar el núcleo de S/4HANA, usando servicios en la nube. Un caso ilustrativo: imaginemos que el Ayuntamiento quiere una aplicación para gestionar voluntarios en eventos municipales, lo cual no es una funcionalidad estándar de SAP. Podría crear esa app en BTP, aprovechando servicios de base de datos, autenticación (usando los usuarios ya existentes), etc., y conectarla vía APIs para leer datos maestros de SAP (por ejemplo, centros de costo, ubicaciones) o incluso para grabar en SAP alguna información relevante (gastos asociados a voluntarios quizás). BTP ofrece herramientas de desarrollo low-code que permiten crear interfaces web o móviles

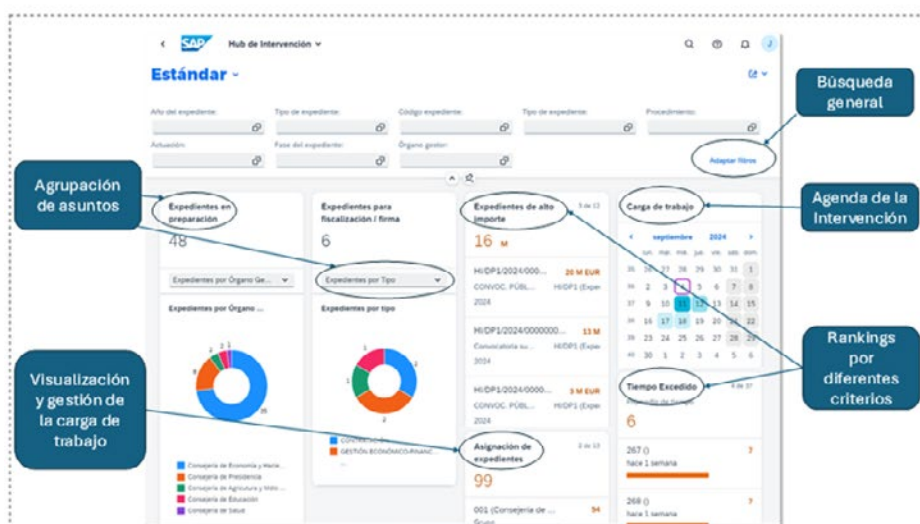
El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

127

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

rápidamente, incluso involucrando a usuarios de negocio en la construcción (a través de herramientas tipo SAP Build). Esto empodera a los equipos de tecnología municipales para innovar sin depender al 100% de desarrollo tradicional o de externos. En suma, BTP actúa como un «laboratorio digital» donde las ideas pueden prototiparse y concretarse rápidamente, siempre integradas al paisaje SAP existente.

→ **Análisis de datos avanzado:** SAP BTP incluye soluciones analíticas y de datos, como SAP Analytics Cloud (SAC) para la visualización y reporting avanzado. Así, por ejemplo, en el «HUB de Intervención», que previsiblemente estará disponible a final de este año, la primera pantalla con la que se encontrará el usuario es la pantalla con un resumen gráfico de las tareas de intervención que son de su responsabilidad. Todo en una misma pantalla interactiva. Estas correlaciones de datos facilitan políticas basadas en evidencia. Además, con las capacidades de machine learning, se podría prever el comportamiento de ciertos indicadores y hacer simulaciones. En definitiva, BTP habilita una gestión más inteligente y proactiva del Ayuntamiento a partir de los datos.



Landing Page del Hub de Intervención mostrando las capacidades de Analítica Embebida del SAP BTP



→ **Innovación abierta y colaboración:** La plataforma BTP no es cerrada; al contrario, permite incorporar componentes de terceros e integrarse con ecosistemas externos. Madrid podría beneficiarse de aplicaciones ya desarrolladas por partners en

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

128

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

el entorno SAP (el propio HUB de Intervención será un ejemplo de ello). Igualmente, al abrir ciertas APIs, podría fomentar que startups locales creen aplicaciones cívicas usando datos municipales (con el debido control). Todo esto sin comprometer la seguridad, pues BTP gestiona la autenticación y permisos de forma centralizada.

En suma, SAP BTP sirve de plataforma de innovación constante. Donde S/4HANA cubre los procesos centrales (finanzas, RR.HH., compras, ingresos), BTP abre el abanico para mejorar y complementar esos procesos, conectarlos con el mundo exterior y adoptar rápidamente nuevas tecnologías. Esto es crucial para que el Ayuntamiento no solo modernice lo existente, sino que también pueda evolucionar y liderar iniciativas pioneras en la administración pública.

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:

129

SAP with RISE y SAP BTP.

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.

Informática Ayuntamiento Madrid.

⑦ CONCLUSIONES

La adopción de RISE with SAP y la Business Technology Platform (BTP) por parte del Ayuntamiento de Madrid representa una apuesta decidida por llevar la gestión pública al siguiente nivel. A lo largo de este artículo hemos explorado cómo este nuevo modelo puede transformar profundamente la operativa municipal: desde la modernización de la arquitectura tecnológica (migrando de servidores locales a una nube escalable y segura) hasta la reinención de procesos de negocio apoyados en analítica en tiempo real, automatización e inteligencia artificial. Los beneficios son evidentes en múltiples frentes:

- Los empleados públicos podrán disponer de herramientas más ágiles, accesibles y automatizadas, que le permitirán ser más productivos y concentrarse en tareas de mayor valor añadido, reduciendo burocracia interna.
- La ciudadanía podrá recibir servicios más rápidos, con posibilidad de realizarlos en cualquier momento y lugar, a través de canales digitales fáciles de usar. La interacción con el Ayuntamiento se vuelve más transparente, cercana y proactiva, incrementando la satisfacción y confianza en lo público.
- La institución en su conjunto ganará en flexibilidad y capacidad de adaptación. Con RISE with SAP, el Ayuntamiento podrá operar sobre una plataforma siempre actualizada, con costos controlados y soporte garantizado, lo que minimizará riesgos tecnológicos. Además, con SAP BTP se habilitará un ecosistema de innovación continua que facilitará cumplir con los objetivos presentes y futuros de la ciudad (ya sea avanzar hacia una *agentic city*, mejorar la sostenibilidad, o cumplir con nuevas normativas de administración electrónica).
- En términos de estrategia TI y costes, se pasará de un modelo pesado en inversiones puntuales a otro basado en suscripción y pago por uso, más alineado con la gestión eficiente de recursos públicos y con una gobernanza más sencilla (un único contrato y proveedor para la solución integral). Esto no solo puede generar ahorros, sino que aporta previsibilidad presupuestaria y libera fondos para otras iniciativas de mejora ciudadana.

Cabe subrayar que el Ayuntamiento de Madrid ya ha dado pasos importantes en esta dirección en los últimos años: la migración a la nube en 2020 y la actualización a S/4HANA en 2023 demuestran un compromiso con la modernización tecnológica. RISE with SAP con BTP es la culminación lógica de ese camino, unificando y potenciando todo lo logrado. Es, en cierto modo,

El nuevo contrato para el proyecto de la gestión interna del Ayuntamiento de Madrid:
SAP with RISE y SAP BTP.

130

Ángel Fernández Bueno. Subdirector General de Sistemas de Información Corporativos.
Informática Ayuntamiento Madrid.

garantizar que la inversión realizada en transformación digital despliega todo su potencial. No se trata únicamente de «estar en la nube», sino de repensar cómo la tecnología habilita mejores políticas públicas y un servicio público de excelencia.

Por supuesto, cualquier proceso de transformación profunda conlleva retos: gestión del cambio en la organización, capacitación de los empleados en las nuevas herramientas, adecuación de procedimientos, etc. Pero precisamente una ventaja de RISE with SAP es que SAP y sus partners aportan metodologías, mejores prácticas y soporte especializados para acompañar esa transición. En el caso de Madrid, contar con socios experimentados y con la experiencia ya adquirida facilita mucho la adopción progresiva de estas novedades sin interrupciones al servicio público.

En conclusión, la plataforma RISE with SAP y SAP BTP ofrecen al Ayuntamiento de Madrid una oportunidad extraordinaria para acelerar su transformación digital, convirtiendo la visión de un gobierno local eficiente, innovador y centrado en la ciudadanía en una realidad tangible. Las diferencias respecto a los antiguos modelos son claras en arquitectura, flexibilidad, coste, mantenimiento e innovación, como hemos comparado, y todas ellas apuntan hacia una administración más inteligente y preparada para el futuro. Madrid, como gran ciudad y capital, tiene la posibilidad de situarse a la vanguardia de la modernización administrativa, sirviendo de referencia para otros consistorios. Y la tecnología de SAP, adecuadamente implementada a través de RISE y BTP, puede ser uno de los pilares fundamentales que sostengan esa transformación, aportando eficacia interna y valor público en cada proceso y en cada servicio prestado a la comunidad.

En definitiva, hablamos de un cambio de paradigma: de gestionar expedientes en papeles y sistemas aislados, a gestionar información y procesos de forma integrada e inteligente; de pensar en términos de departamentos estancos, a tener una visión 360º del Ayuntamiento donde datos, personas y funciones están interconectados; de reaccionar lentamente, a anticiparse y adaptarse con agilidad. RISE with SAP y SAP BTP proporcionan las herramientas para ello. El verdadero desafío –y compromiso– será usarlas estratégicamente para lograr ese Ayuntamiento de Madrid más eficiente, transparente y orientado al bien común que todos deseamos.

JURISPRUDENCIA SOBRE TRIBUTOS DEVENGADOS EN MADRID

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

- Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2025 sobre regla especial para el cumplimiento de la obligación de notificar dentro del plazo de caducidad del procedimiento.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 18 de julio de 2025 sobre los límites de embargabilidad de cuentas, sueldo, salario y pensión.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2025 sobre la obligación de notificar a persona jurídica en el domicilio expresamente señalado al efecto.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2025 sobre la consideración de situación no consolidada en impugnación posterior a la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2025 sobre regla especial para el cumplimiento de la obligación de notificar dentro del plazo de caducidad del procedimiento

La Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 4ª, del Tribunal Supremo, de 21 de mayo de 2025 (Recurso nº 8522/2022) ha confirmado que es suficiente para entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, cuando el primer y segundo intento de notificación realizados en la forma prevista en el artículo 42.2 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se realiza dentro de ese plazo de caducidad del procedimiento, con independencia de que la resolución correspondiente se notifique o no con posterioridad al interesado. Dicha interpretación, que en el caso concreto hacía referencia a la notificación en papel, se extiende por el Alto tribunal a las notificaciones practicadas por medios electrónicos.

El artículo 40.4 de la Ley 39/2015 establece expresamente que el intento de notificación debidamente acreditado será suficiente para dar por cumplida la obligación de notificación dentro del plazo máximo de duración del procedimiento. Dice dicho precepto lo siguiente:

«4. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga, cuando menos, el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado»

En relación con la acreditación de ese intento de notificación en la forma legalmente prevista, cabe recordar que el Tribunal Supremo ya matizó en sentencia de fecha 3 de diciembre de 2013 (recurso nº 557/2011) y respecto a esa exigencia de acreditación del intento de notificación que se contenía en el artículo 58.4 de la ya derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, precepto idéntico y antecesor del vigente artículo 40.4, que tal acreditación no formaba parte del plazo que ha de considerarse para tener por cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, considerándose que el periodo de tiempo transcurrido entre el intento y la constatación en el expediente de su infructuosidad no prolonga aquel plazo. En consecuencia, se rectificó la doctrina existente hasta esa fecha aclarándose que el intento al que se alude en la norma queda culminado con el propio intento, no formando parte de ese plazo el tiempo antes citado que transcurre hasta la inclusión en el expediente del documento acreditativo de la frustración del intento de notificación, sin perjuicio, claro está, de que dicha acreditación deba existir a los efectos de que el intento extienda sus efectos.

En definitiva, el Tribunal Supremo reitera su criterio fijando la siguiente doctrina en respuesta a la cuestión de interés casacional planteada:

- «i) Que debe entenderse cumplida la obligación de notificar a que se refiere el inciso "intento de notificación debidamente acreditado" que emplea el artículo 40.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuando se practica el primer y segundo intento de notificación en la forma prevista en el artículo 42.2 de la citada Ley 39/2015, en caso de notificaciones en papel en el domicilio del interesado.
- ii) Deberá entenderse concluso el procedimiento administrativo dentro del plazo máximo que la ley le asigne, si el intento de notificación se lleva a cabo dentro de dicho plazo, aunque resulte frustrado finalmente, y siempre que quede debida constancia del mismo en el expediente».

Finalmente debe advertirse que aunque esta doctrina se haya fijado en el ámbito de las normas reguladoras del procedimiento administrativo común, no debe perderse de vista que, no existiendo especialidad al respecto en la legislación tributaria, habrá que estar a la remisión que en materia de notificación tributaria hace el artículo 109 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a las normas administrativas generales.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 18 de julio de 2025 sobre los límites de embargabilidad de cuentas, sueldo, salario y pensión

El TEAC, en su resolución de fecha 18 de julio de 2025 (00/01140/2022), ha modificado el criterio que venía manteniendo dicho Tribunal en resoluciones previas de fechas 9/04/2022 (RG 00-02654-2019 y RG 00-00381-2020) y 16/11/2022 (RG 00-07689-2019).

Concretamente, se modifica la doctrina anterior respecto a la interpretación que debe darse al artículo 171.3 Ley 5882003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) en lo relativo al concepto, a efectos de inembargabilidad, de sueldo, salario o pensión percibido en la cuenta objeto de embargo. La resolución que ahora nos ocupa y que, como se ha dicho, modifica el criterio previamente existente, advierte que el artículo 171.3 LGT debe interpretarse conjuntamente con el artículo 607 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC), de tal manera que ese sueldo, salario o pensión percibido en la cuenta objeto del embargo va a mantener la condición de inembargabilidad sin ningún límite temporal, esto es, independientemente de si se dispone o no en el mes de su percepción. Este nuevo criterio implica un importante cambio, ya que considera que el sueldo o pensión inembargable mantiene esa condición sin límite de tiempo, es decir, se considera, sin límite temporal, que el sueldo, salario o pensión es necesario para satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del deudor. Decae, por tanto, la consideración de ahorro embargable en que quedaba transformado dicho sueldo o pensión cuando no era objeto de disposición antes del posterior ingreso mensual, criterio este que ahora se modifica por considerarse contrario al artículo 171.3 LGT en relación con el artículo 607 LEC.

Recordemos que el artículo 171.3 de la LGT establece que:

«3. Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones establecidas en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, mediante su aplicación sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión del deudor. A estos efectos se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior»

Por su parte, el artículo 607 de la LEC señala expresamente que debe considerarse por sueldo, salario o pensión inembargable, sin que en dicho precepto se establezca límite temporal alguno. En consecuencia, el importe ingresado en concepto de salario o pensión no transmuta en «ahorro» por el transcurso del tiempo, por lo que tales cantidades, aunque no se dispongan en el mes de su percepción, seguirán sometidas a los límites de embargabilidad de la

LEC. Afirma el TEAC que la LGT no define qué bienes son inembargables, limitándose su artículo 169.5 a considerar como tales a los declarados así por «las leyes». En este caso, es el mencionado artículo 607 de la LEC el que, sin limitación temporal, declara inembargables "el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional".

En definitiva, el TEAC concluye en su resolución que

"...en base a lo expuesto, este Tribunal considera que debe modificar su doctrina anterior respecto a la interpretación que debe darse al artículo 171.3 LGT, cuando en la cuenta objeto de embargo se perciben sueldos, salarios o pensiones declarados inembargables o a la que se transfieren los mismos. El artículo 171.3 LGT debe interpretarse conjuntamente con el artículo 607 LEC, por lo que el sueldo, salario o pensión inembargable tiene esta condición sin ningún límite temporal y cualquiera sea la forma de su percepción. La parte inembargable del sueldo es necesaria para atender necesidades básicas personales y familiares del deudor. Su transformación en ahorro, si no se gasta antes de que se ingrese o abone en la cuenta la siguiente mensualidad, resulta contrario al sentido del artículo 171.3 LGT en relación con el artículo 607 LEC. En consecuencia, en caso de abonarse el sueldo, salario o pensión en cuenta corriente, el saldo correspondiente al importe inembargable en ningún caso puede considerarse ahorro ya que, de hacerlo así, se estaría contraviniendo el mandato del artículo 607 LEC que no establece ningún límite temporal."

Aclara no obstante el TEAC que, sin perjuicio de cuanto antecede, corresponderá al contribuyente que se oponga a un embargo

«...demostrar que todos los ingresos que se abonan en la cuenta cuyo saldo sea objeto de embargo proceden exclusivamente de un sueldo, salario o pensión de carácter inembargable por aplicación de los límites establecidos en el artículo 607 LEC, aportando, por ejemplo, un extracto de los movimientos de la cuenta bancaria y copia de las nóminas y pensiones, ya sea la cuenta embargada en la que se abonan las nóminas o pensiones o cuando en la cuenta embargada se perciban transferencias desde otra cuenta de su titularidad en la que se le abonan tales sueldos, salarios o pensiones».

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

136

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

Agencia Tributaria Madrid

Por último, no debe perderse de vista, en aplicación de la doctrina fijada por el TS en su sentencia de fecha 15 de marzo de 2024 (rec. 7696/2022), que no solo resultan inembargables, en los términos fijados en la ley, los sueldos, salarios y pensiones que se perciben en la cuenta objeto de embargo, sino también esos mismos sueldos, salarios y pensiones que se hubieran transferido o traspasado a la cuenta objeto de embargo desde otra cuenta bancaria en la que se percibieron.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2025 sobre la obligación de notificar a persona jurídica en el domicilio expresamente señalado al efecto

Mediante Sentencia de 1 de julio de 2025, la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo (Recurso nº 3905/2023), ha aclarado que en los procedimientos iniciados de oficio en los que el contribuyente es una persona jurídica obligada a relacionarse electrónicamente con la Administración, esta vendrá obligada, sin perjuicio de dicha obligación, a notificar sus resoluciones a dicho contribuyente en el domicilio que se hubiere señalado expresamente al efecto por el representante.

Recordemos que el artículo 14.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) concreta los sujetos que tienen obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración. Dice dicho precepto lo siguiente:

«2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.
- e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.»

En el caso concreto se notificó al interesado el acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras así como de incoación de expediente sancionador con propuesta de sanción en el buzón electrónico del contribuyente, que al ser persona jurídica quedaba obligado a relacionarse por esa vía con la Administración actuante. No obstante, en el trámite de alegaciones del procedimiento sancionador,

el representante del contribuyente señaló de forma expresa a efectos de notificaciones el domicilio del letrado de dicho contribuyente, señalamiento que fue obviado por la Administración.

Pues bien, el Alto Tribunal aclara en su Sentencia que sin discutir la obligación impuesta a las personas jurídicas por el antes mencionado artículo 14.2 de la LPAC, lo cierto es que no puede reputarse válida la notificación de la resolución del procedimiento sancionador al no haberse tenido en cuenta el expreso señalamiento del concreto domicilio a efectos de notificaciones (el del letrado del contribuyente) que se hizo en fase de alegaciones. Entiende el Alto Tribunal que basta para concluir lo anterior una cabal interpretación de los artículos 110 y 46 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Efectivamente, aunque es cierto que el artículo 110.1 de la LGT referido a los procedimientos iniciados a instancia de parte es donde se menciona expresamente que la notificación se hará «en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante...», limitándose a señalar el apartado segundo del mismo precepto y en relación a los procedimientos iniciados de oficio que la notificación se practicará «...en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin...», nada impide, al parecer del Tribunal Supremo, que en los procedimientos iniciados de oficio también deba prevalecer el eventual domicilio que expresamente, como es el caso, se hubiere señalado al efecto. Aclara en su Sentencia el Tribunal Supremo que la distinción que recoge el artículo 110 de la LGT entre los procedimientos iniciados a instancia de parte y los de oficio

«...obedece a la propia mecánica del inicio de un procedimiento donde se hace necesario que, en los instados por el particular, la Administración sepa donde poder notificar sus decisiones.», pero que tal distinción «...no significa que el contribuyente también pueda optar en los iniciados de oficio, si así lo manifiesta expresamente, por designar otro domicilio donde se practiquen los actos de comunicación, sobre todo si de ello depende su derecho a la defensa».

Recuerda además el fallo del Tribunal Supremo que, no en vano, el artículo 46.1 de la LGT establece de forma expresa que

«Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario...»

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

139

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

Agencia Tributaria Madrid

Concluye la Sentencia que nos ocupa, en definitiva, estableciendo la siguiente doctrina:

«Lo dicho nos lleva a fijar como doctrina que en los procedimientos tributarios iniciados de oficio o a instancia de parte, la Administración tributaria deberá practicar las notificaciones por el cauce que sea procedente u obligatorio, en el domicilio expresamente designado por el contribuyente o su representante legal, sobre todo cuando de ello depende su derecho a la defensa.»

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2025 sobre la consideración de situación no consolidada en impugnación posterior a la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª, del Tribunal Supremo, mediante Sentencia de fecha 13 de junio de 2025, ha resuelto el recurso de casación (nº 4246/2023) interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid, recurso que fue admitido a trámite por la sección 1ª de la Sala antes mencionada en fecha 26 de junio de 2024 al apreciar concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia respecto a la siguiente cuestión:

«Determinar si la doctrina establecida por este Tribunal Supremo, en relación con las liquidaciones provisionales o definitivas en concepto del IIVTNU, practicadas y confirmadas en la vía administrativa previa a la judicial antes de dictarse y publicarse la STC 182/2021, de 26 de octubre, acerca de si tales situaciones tienen o no la consideración de consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento exclusivo en la citada sentencia, es extensible también a los casos en que, ya agotada la vía administrativa, la datación y publicación de aquella en el BOE tiene lugar cuando está corriendo el plazo legal de dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo, plazo que se agota en un momento posterior al 26 de octubre de 2021. [...]»

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

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

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

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para

adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 («BOE» núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

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

La cuestión controvertida, que finalmente ha resuelto el Alto Tribunal, versa precisamente sobre la interpretación que debe darse a los requisitos que el TC estableció en su fallo para considerar una situación no consolidada, esto es, como debe interpretarse la doble exigencia de inexistencia de sentencia con valor de cosa juzgada o resolución administrativa firme e impugnación de liquidación o solicitud de rectificación de autoliquidación en fecha previa al fallo del TC.

Pues bien, en contra del parecer de la corporación recurrente, el Tribunal Supremo ha aclarado que aunque exista resolución expresa desestimatoria, de un recurso previamente interpuesto, en fecha anterior al 26 de octubre de 2021, deberá considerarse situación no consolidada si el interesado, como es el caso, interpone el pertinente recurso contra esa desestimación en fecha posterior al fallo del TC, pero dentro del plazo de recurso iniciado en fecha anterior a dicho fallo.

Considera el Alto Tribunal que habiéndose pronunciado ya respecto al carácter de situación no consolidada que debe señalarse respecto a aquellos supuestos en los que ha existido desestimación presunta, lo mismo debe

Jurisprudencia sobre tributos devengados en Madrid.

142

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

concluirse cuando la resolución desestimatoria es expresa. Tratar de forma distinta al contribuyente que reacciona contra la desestimación silente frente al que opta por esperar la resolución expresa, además de no exigirle el fallo del TC, sería contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

En definitiva, la conclusión a la que llega el TS en el presente fallo, es que

«...No cabe considerar situación jurídica consolidada en los términos del FJ 6º de la STC 182/2021, las liquidaciones o las resoluciones desestimatorias de los recursos interpuestos contra acuerdos de liquidación, cuando antes del 26 de octubre de 2021, fecha del dictado de la sentencia, hubiera dado comienzo el plazo de dos meses previsto en el artículo 46.1 de la LJCA para la interposición del recurso contencioso-administrativo».

CONSULTAS A LA ATM

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

- [20250730a Consulta tributaria en relación al cumplimiento de los requisitos de acceso a las reducciones previstas en el artículo 13 de la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal](#)

- [20250730b Consulta tributaria en relación a la posibilidad de considerar gratuita la ocupación permanente del dominio público local, en régimen de concesión, para la instalación de arquetas de telecomunicaciones en consideración al interés público del servicio prestado](#)

CRÓNICA DE LA ATM

- Aprobado el Plan Estratégico 2025-2028 de la Agencia Tributaria Madrid
- La Agencia Tributaria Madrid desarrolla 10 Jornadas de Comunicación Clara para su personal
- El Ayuntamiento de Madrid celebra las VI Jornadas de Accesibilidad Universal
- Celebrada en Alicante la XXV edición del Curso Inspección y Actualidad Tributaria Local de la ANIHPL
- Barcelona acoge el V Encuentro Ágora bajo el título «Desafíos de las haciendas locales en la era digital: Innovación y eficiencia»

Aprobado el Plan Estratégico 2025-2028 de la Agencia Tributaria Madrid

El pasado mes de julio fue aprobado el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria Madrid para el periodo 2025-2028 siguiendo la apuesta adoptada de una dirección sobre un esquema de gestión y planificación estratégica, en la misma línea definida para 2021-2024.

Por tanto, el Plan Estratégico 2025-2028 es continuista por lo que son plenamente aplicables al nuevo Plan los criterios adoptando en el anterior Plan respecto a la metodología de elaboración, a la relación intrínseca entre gestión estratégica y gestión operativa y a los diagnósticos a diferentes cuestiones a abordar principalmente respecto de la ciudadanía, por lo que mantiene su lema que remarca la necesidad de contar con una organización fuertemente tecnológica orientada a los ciudadanos.

Y al mismo tiempo, el nuevo Plan es renovador, ya que se definen nuevas estrategias a desarrollar durante el cuatrienio teniendo en cuenta los nuevos elementos que van a orientar las actuaciones de la ATM que vienen marcadas por la actualidad tecnológica, social, económica y cultural y que conllevan: continuar con la transformación tecnológica como una gran palanca que ha cambiado y que va a seguir cambiando; mejorar los servicios digitales prestados a los ciudadanos para que alcancen la alta calidad que ya tienen los servicios presenciales; afrontar el envejecimiento de la población y su impacto sobre el personal de la ATM; y por último, afrontar el trabajo necesario para incrementar la coordinación y colaboración con otros organismos para una gestión tributaria más eficiente.

Sobre esta base, en el Plan Estratégico 2025-2028 se han definido 6 Líneas Estratégicas, de las que las Líneas 1. Fortalecimiento tributario, 2. Transformación digital como palanca del cambio y 3. Desarrollo de la estrategia de tributos inteligentes mantienen su definición, mientras que se ha modificado la definición de las Líneas 4. Máxima orientación al contribuyente; 5. Incremento de la coordinación y la colaboración en la gestión; y 6. Gestión innovadora de los recursos.

Estas seis Líneas abarcan un total de 41 Objetivos Estratégicos que para ser alcanzados se han desdoblado en 114 Objetivos Operativos. Al igual que en el periodo anterior, el seguimiento del cumplimiento y evaluación del Plan se realizará a partir del nivel de desarrollo de las acciones definidas para cada uno de los Objetivos operativos.

Los buenos resultados alcanzados en el Plan anterior, cuya evaluación concluyó que el 68,9% de las acciones definidas fueran alcanzadas totalmente y el 22,7% lo fueran de manera parcial, lo que supone que más del 90% de los

objetivos fueron cumplidos, es un indicador de que la organización ha interiorizado la necesidad de disponer de un marco estratégico bien definido, sobre el cual se articulen todas y cada una de las actuaciones que deben desarrollarse, así como que se vincule la asignación de medios materiales y humanos a su consecución.

Puedes consultar el Plan Estratégico de la ATM en:

madrid.es/planestrategicoATM

La Agencia Tributaria Madrid desarrolla 10 Jornadas de Comunicación Clara para su personal

Uno de los cinco compromisos incluidos en el IV Plan Gobierno Abierto del Ayuntamiento de Madrid es la Comunicación Clara, entendida como el derecho a entender, que es fundamental para la implicación de la ciudadanía en la toma de decisiones y en el ejercicio de sus derechos.

El Ayuntamiento de Madrid promueve la comunicación clara en el ámbito de actuaciones de manera que se comunique de forma fácil, directa, transparente, inclusiva y se facilite información relevante para la ciudadanía. Para ello, el Ayuntamiento de Madrid, a través de la Dirección General de Transparencia y Calidad, está desarrollando diversas actuaciones orientadas a establecer una nueva cultura en cuanto a la comunicación entre la ciudadanía y la Administración ya que todas las personas tienen derecho a entender lo que les dice su Ayuntamiento, que no solo se circunscribe a documentos y notificaciones, sino también a la comunicación directa con los ciudadanos.

En este escenario, el Plan Estratégico de la ATM 2025-2028 incluye en su Línea 4. Máxima orientación al contribuyente, el Objetivo Estratégico 4.2. Información clara y eficaz, que contempla actuaciones concretas para la incorporación de iniciativas sobre comunicación clara desarrolladas de forma transversal por el Ayuntamiento de Madrid.

Así pues, en el marco de colaboración entre la Dirección General de Transparencia y Calidad y la Agencia Tributaria Madrid se han celebrado durante los meses de julio y septiembre, 10 Jornadas de Comunicación Clara para el personal de la ATM desarrolladas en dos sesiones, en la que se realizó un recorrido sobre los conceptos más importantes a nivel de comunicación clara, sencilla y transparente, así como la realización de supuestos prácticos vinculados con la gestión tributaria.

En las Jornadas han participado un total de 174 empleados de la Agencia (un 86% del personal convocado), teniendo una excelente acogida y resultando muy bien valoradas tanto por su contenido como por su utilidad en las comunicaciones con los ciudadanos. Entre los comentarios aportados por los participantes en la encuesta realizada tras su finalización se reconoce la importancia de mejorar la forma de comunicarse con los ciudadanos, se valora positivamente la aportación de pautas aplicables en el contexto jurídico sin perder rigor legal, la posible mejora de los documentos elaborados mediante el uso de la IA y se agradece el esfuerzo institucional por impulsar la comunicación clara.

El Ayuntamiento de Madrid celebra las VI Jornadas de Accesibilidad Universal

La Oficina de Accesibilidad del Ayuntamiento de Madrid ha organizado las VI Jornadas de Accesibilidad Universal, bajo el lema "Accesibilidad en acción. Madrid, una ciudad conectada", que se han desarrollado durante los días 14 y 15 de octubre de 2025, en el Centro Cultural Eduardo Úrculo de Madrid.

Durante la sesión inaugural se rindió homenaje a título póstumo a Óscar Moral Ortega, presidente del Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad en la Comunidad de Madrid, como reconocimiento a su defensa de los derechos de las personas con discapacidad, y su legado en la inclusión y accesibilidad de la ciudad de Madrid.

Además, durante el acto inaugural se proyectó un vídeo divulgativo resaltando los avances en la ciudad de Madrid en materia de accesibilidad y se inauguró una exposición fotográfica 100% accesible, la primera de estas características realizada por el Ayuntamiento de Madrid en la que se expusieron una serie de imágenes del concurso 'Enfoca Accesibilidad', realizado por la Intranet Municipal "Ayre" del Ayuntamiento de Madrid en colaboración con la Oficina de Accesibilidad, impresas en altorrelieve, audiodescritas, adaptadas a sistema braille y lectura fácil.

A lo largo de las jornadas se hizo un recorrido por las 300 acciones en marcha para introducir la accesibilidad universal en todas y cada una de las áreas, distritos y organismos municipales, a través de las siete mesas, integradas por 20 ponencias, con temas como la accesibilidad en los eventos multitudinarios, en la gestión de residuos sólidos, en la atención a la ciudadanía o en las nuevas promociones de viviendas, entre otros.

Hay que recordar que la Oficina de Accesibilidad Universal de Madrid se creó en 2019, en 2020 se puso en marcha la Mesa de Accesibilidad y en 2022 se aprobó el Plan Estratégico de Accesibilidad Universal, que se desarrolla a través de su primer Plan de Acción

La Agencia Tributaria Madrid ha estado representada por su directora, Gema T. Pérez Ramón que en el espacio dedicado a la Accesibilidad en Acción ha impartido una ponencia sobre las «Acciones de la Agencia Tributaria de Madrid en el marco del Primer Plan de Acción» en el que hizo un recorrido sobre las buenas prácticas en accesibilidad desarrollados por la Agencia en el marco de este Plan de Acción y que concluyó manifestando lo siguiente: «Un servicio público inaccesible, por razones físicas, cognitivas o por cualquier otra causa, es un servicio inútil. Por tanto, las administraciones públicas debemos gestionar desde y sobre la accesibilidad.»

Nos sumamos al lema de las VI Jornadas «Madrid sigue avanzando hacia una ciudad más inclusiva, conectada y accesible para todas las personas.»

Celebrada en Alicante la XXV edición del Curso Inspección y Actualidad Tributaria Local de la ANIHPL

Los días 13 y 14 de noviembre de 2025 se celebró en Alicante la XXV edición del Curso de la Asociación Nacional de Inspectores de Hacienda Pública Local (ANIHPL) que ha coincidido con el también XXV aniversario de la Asociación.

A lo largo del Curso, diversos expertos en temas de interés para las entidades locales tales como Catastro, IBI, IAE, ICIO, la Plusvalía municipal y la recién implantada Tasa de gestión de residuos abordaron desde una perspectiva tanto teórica como práctica diferentes aspectos de la tributación local.

Desde las páginas de TRIBUTUS queremos destacar la participación de la Agencia Tributaria Madrid en esta XXV edición del Curso en dos de las ponencias impartidas.

Por un lado, Alvaro Tapias, Subdirectora General de Tecnología e Información Tributaria trató, bajo el título «La detección del fraude mediante la Inteligencia Artificial» el importante papel que empieza a tener el uso de la IA en la inspección tributaria para mejorar la detección del fraude fiscal ya que la IA generativa se perfila como una herramienta clave en la transformación de la gestión tributaria.

Y, por otro, Ignacio Durán, Consejero Técnico, participó en la ponencia titulada «La nueva Tasa de residuos. Regulaciones e impugnaciones», tasa polémica desde su nacimiento, en la que tras un breve resumen del diseño de la Tasa realizado por el Ayuntamiento de Madrid, hizo un recorrido por los principales argumentos utilizados en las impugnaciones.

El Curso concluyó con la participación de la Presidenta de la Asociación Nacional de Inspectores del Estado, del Presidente del Sindicato de los Técnicos de Hacienda (GESTHA) y de la Presidenta de la Asociación de Mujeres del Sector Público, que reflexionaron acerca de las transformaciones y asignaturas pendientes en el ámbito de la Inspección en estos últimos 25 años, con una mención especial al más que probable final de la externalización fraudulenta de los servicios de inspección tributaria local tras la sentencia del TSJ de Catalunya de 24 de abril de 2024.

Barcelona acoge el V Encuentro Ágora bajo el título «Desafíos de las haciendas locales en la era digital: Innovación y eficiencia»

Los días 19 a 21 de noviembre de 2025 se ha celebrado en Barcelona el V Encuentro Ágora, un espacio de referencia para aquellos que trabajan en la gestión tributaria y en la modernización de las administraciones locales.

El Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona ha sido el anfitrión de esta V edición de Ágora, que ha estado organizada conjuntamente con la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) y el Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz.

El Encuentro tuvo lugar en sedes emblemáticas de Barcelona como el Recinto Modernista de Sant Pau, el Paraninfo de la Escuela Industrial y el Museo Marítimo de Barcelona, un marco inspirador que combina la dimensión técnica con una experiencia cultural y social única.

El Encuentro Ágora fue inaugurado por Filo Cañete, presidenta delegada del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, que también lo dio por clausurado, y por Cristina Casablanca, gerente del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona y Francisco Díaz Latorre, director general de servicios jurídicos y coordinación territorial de la FEMP, y ha contado con la participación de Ignacio Duran, Consejero Técnico en representación de la Agencia Tributaria Madrid.

A lo largo de los tres días en los que ha tenido lugar el Encuentro, se han desarrollado cuatro Mesas de Trabajo:

- Mesa de Estrategia y Dirección,
- Mesa de Recaudación,
- Mesa de Nuevas Tecnologías, y
- Mesa Gestión, Inspección Tributaria y Catastral,

que se han consolidado como el núcleo del Encuentro y en el que se ha trabajado en diferentes propuestas técnicas y estratégicas con aplicación práctica en nuestras administraciones.

Asimismo, se han impartido diversas ponencias y se ha contado con espacios de networking ofreciendo una mirada compartida para avanzar hacia instituciones más innovadoras, eficientes y cercanas a la ciudadanía.

